

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Klausurblock G 2009

ErtragSt-Klausur
Bilanzklausur
Gemischte Klausur

(3 Klausuren jeweils mit Sachverhalt,
Lösungshinweise, Auspunktungsliste)

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Klausurenkurse



Sachverhalt

Ertragsteuer

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs
Block:	Block G	Block 2
Name:	G/1/09	2/1/09
Dauer:	6 Stunden	
Datum:	19.08.2009	Berlin: 27.8.09 Bielefeld: 26.8.09 Essen: 24.8.09 Frankfurt: 27.8.09 Freiburg: 24.8.09 Köln: 25.8.09 Leipzig: 28.8.09 Koblenz: 27.8.09 Mannheim: 26.8.09 München: 26.8.09
Abgabe:	Klausurenfernkurs bis spätestens 26.08.09 an: Cornelia Gärtner Fritz-Simonis-Str. 29 04159 Leipzig	
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB	
Bearbeitungs- hinweis:	Bitte kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung mit Vor- und Nachname sowie der oben stehenden Klausurkennzeichnung (Block/Nummer). Bitte geben Sie unten Name und Adresse an, wohin die korrigierte Klausur zurückgesendet werden soll. Bitte schreiben Sie leserlich und lassen einen Korrekturrand von ca. 6 cm.	

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Teil I Einkommensteuer

Sachverhalt 1

Gerda Gans (G) betreibt die Schneiderei Gans in Karlsruhe. Seit Eröffnung des Gewerbebetriebs am 01.01.2002 ermittelt sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG (Sollversteuerung). Zum 01.01.2008 geht G zur Gewinnermittlung nach Betriebsvermögensvergleich (BVV) über und erstellt dabei folgende Eröffnungsbilanz:

Eröffnungsbilanz 01.01.2008

Grund und Boden	50.000	Kapital	69.300
Gebäude	123.000	Darlehen	155.000
Einrichtung	15.000	Verbindlichkeiten aus	5.950
Waren	14.200	Warenlieferungen	
Forderungen	17.850	Sonst. Verbindlichkeiten (Lohnsteuer an FA)	1.500
Bank	10.500	Umsatzsteuer	1.650
Kasse	850		
ARAP (Disagio)	2.000		
	233.400		233.400

Erläuterungen zur Eröffnungsbilanz:

- G hat den Grund und Boden auf dem das Gebäude steht, in dem sie ihre Änderungsschneiderei betreibt, 2002 für 60.000 Euro angeschafft. Nachdem im Jahr 2006 Verunreinigungen des Bodens festgestellt wurden, beträgt der Teilwert zum 01.01.2007 lediglich 50.000 Euro (dauerhafte Wertminderung).
- Die Anschaffungskosten des in 2007 angeschafften Warenbestands betragen 14.200 Euro.
- G hat im Dezember 2007 dem Karnevalsverein „1884 Narrenhausen“ sämtliche Kleider der dort tanzenden Funkenmariechen in Handarbeit genäht. Für diese sehr anstrengende und zeitaufwändige Arbeit schuldet der Verein G noch 17.850 Euro.
- G hat zum 01.01.2002 bei der Bank „ihres Vertrauens“ ein Darlehen zur Finanzierung des Gebäudes i.H. von 155.000 Euro aufgenommen. G hat damals aber lediglich 150.000 Euro ausbezahlt bekommen. Das Darlehen ist am 31.12.2011 zur Rückzahlung fällig.
- G hat in Ihrer Änderungsschneiderei drei fleißige Damen beschäftigt, die ihr dabei helfen, das tägliche Arbeitspensum zu bewältigen. Die Lohnsteuer der ausbezahlten Dezemberlöhne für 2007 muss G noch an das Finanzamt entrichten (1.500 Euro).
- Der Bilanzposten Umsatzsteuer errechnet sich aus der noch zu entrichteten Umsatzsteuer resultierend der Rechnung für die Näharbeiten des Karnevalsvereins i.H. von 2.850 Euro, 950 Euro Vorsteuern aus noch nicht bezahlten und 250 Euro Vorsteuern aus bereits bezahlten Wareneinkäufen im Dezember 2007 (Entstehungszeitpunkt Dezember 2007).

Aufgabe

Überprüfen Sie die vorgelegte Eröffnungsbilanz und ermitteln Sie den Übergangsgewinn zum 01.01.2008. Begründen und berechnen Sie hierzu die erforderlichen Zu- und Abrechnungen als Folge des Wechsels der Gewinnermittlungsart. Auf das Vorhandensein eventueller steuerlicher Wahlrechte ist einzugehen.

Sachverhalt 2

Einzelunternehmer Benjamin Ball (B) besitzt seit mittlerweile über zehn Jahren ein Fachgeschäft für Sportartikel. Mit der Einkommensteuererklärung 2008 gab er folgende Steuerbilanz für sein gewerbliches Unternehmen ab:

Steuerbilanz 31.12.2008

Grund und Boden	150.000	Kapital	451.950
Gebäude	420.000	Gewinn	160.000
Einrichtung	75.000	Entnahmen	70.000
Waren	145.000	Einlagen	20.000
Kundenforderungen	12.500	Darlehen Gebäude	350.000
Darlehensforderung GmbH	20.000	Sonst. Verbindlichkeiten	75.000
XY-Sport GmbH	65.000	GewSt-Rückstellung 2008	5.050
Bank	11.500	Umsatzsteuer	18.000
Kasse	1.000		
	900.000		900.000

Der Steuerbilanz liegt folgende Gewinn- und Verlustrechnung zugrunde:

GuV 31.12.2008

Wareneinsatz	223.500	Warenverkauf	565.000
GewSt-Nachzahlung für 2007	3.500	Dividende XY-Sport GmbH	32.000
GewSt-Aufwand für 2008	5.050	Zinsen Darlehen GmbH	1.800
Schuldzinsen Darlehen	40.000		
Kontokorrentzinsen	15.000		
Pachtzahlungen Parkplatz	10.000		
Lizenzgebühren Software	7.000		
Sonst. Betriebsausgaben	134.750		
Gewinn	160.000		
	598.800		598.800

Erläuterungen zur Bilanz und GuV:

- B ist seit 5 Jahren an der XY-Sport GmbH mit 14 % beteiligt. Die XY-Sport GmbH unterstützt B in Sachen Marketing und Vertrieb.
- Zum 01.01.2005 hat B der XY-Sport GmbH ein Fälligkeitsdarlehen über 20.000 Euro (fällig zum 31.12.2014) gewährt. Das Darlehen wird mit 9 % p.a. verzinst. Die Zinsen wurden beim z.v.E. der XY-Sport GmbH als Aufwand berücksichtigt. Der marktübliche Zins liegt bei 5 % p.a.
- Die XY-Sport GmbH gewährte ihrem Anteilseigner B im Jahr 2008 eine üppige Dividende i.H. von 32.000 Euro. Auf der Steuerbescheinigung sind neben der Dividende noch 8.000 Euro Kapitalertragsteuer und 440 Euro Solidaritätszuschlag ausgewiesen. B hat diese Steuerbeträge (nach dessen Auffassung) als Entnahme gebucht.
- Nachdem den Kunden von B nicht zugemutet werden kann, lange einen Parkplatz suchen zu müssen, pachtete B eine auf der gegenüberliegenden Straßenseite gelegene Stellfläche als Parkfläche an. B muss hierfür an die vermietende P-GmbH (GewSt-pflichtig) jährlich 10.000 Euro bezahlen.
- Für die Nutzung der in der Firma eingesetzten Buchhaltungs- und Bestellsoftware muss B jährlich 7.000 Euro an Lizenzgebühren an die BVV-GmbH & Co. KG bezahlen.
- In den sonstigen Betriebsausgaben ist noch Aufwand (u.a. Reisekosten, Verwaltung, Steuerberatung) i.H. von 1.600 Euro enthalten, der im Zusammenhang mit der Beteiligung an der XY-Sport GmbH jährlich anfällt.

Nachdem der Gesetzgeber die Vorschrift des § 34a EStG geschaffen hat (sog. Thesaurierungsbegünstigung), möchte B diese Möglichkeit, Gewinne ermäßigt zu besteuern, in Anspruch nehmen. B beantragt deshalb gegenüber dem Finanzamt seinen Gewinn i.H. von 160.000 Euro gem. § 34a EStG ermäßigt zu besteuern.

Aufgabe

1. Wie hoch ist der steuerpflichtige Gewinn des B?
2. Wie hoch ist der Betrag, den das Finanzamt begünstigt besteuert bzw. besteuern kann (sog. Begünstigungsbetrag)?
3. Wie hoch ist der nachversteuerungspflichtige Betrag, den das Finanzamt gem. § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG gesondert festzustellen hat? Hinweis: B ist nicht kirchensteuerpflichtig.
4. Ermitteln Sie den Gewerbesteuermessbetrag 2008. Der Einheitswert des betrieblich genutzten Grundstücks beträgt 230.000€.

Sachverhalt 3

Der ledige Roland Reibach (R) ist zu 0,25 % an der Samba-GmbH (S-GmbH), die Tanzschuhe herstellt, beteiligt. Diese Beteiligung befindet sich seit Erwerb am 01.10.2004 (Anschaffungskosten 15.000 Euro) im Privatvermögen des R. Des Weiteren ist R mit 40 % an der Holzkopf-AG (H-AG) beteiligt, die wiederum spezielle Holzfußböden für Turniertanz-Sporthallen herstellt. Die H-AG wiederum ist mit 10 % an der S-GmbH beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 02.05.2008 veräußert R seine Beteiligung an der S-GmbH an Michael Miller (M; wohnhaft in den USA) zu einem Kaufpreis i.H. von 150.000 Dollar, der am 1.11.2008 zur Zahlung fällig war. Das wirtschaftliche Eigentum ging vertraglich vereinbart zum 15.05.2008 auf M über.

Der Dollarkurs am 02.05.2008 betrug 1 Euro = 1,45 Dollar, am 15.05.2008 1 Euro = 1,49 \$ und am 01.11.2008 1 Euro = 1,30 \$. Der Kaufpreis wurde, wie vertraglich vereinbart, mit Wertstellung zum 01.11.2008 auf ein extra von R bei der US-Bank eingerichteten Dollarkonto mit 150.000 \$ gutgeschrieben.

Bereits im Jahre 2006 hatte R der S-GmbH ein Darlehen i.H. von 25.000 Euro eingeräumt. Das Darlehen war mit 9,00 %, fällig zum 31.12. des jeweiligen Kalenderjahres verzinst. Marktüblich waren zu diesem Zeitpunkt Zinssätze i.H. von 4,00 %. Dieser Zinssatz wäre auch heute noch angemessen. In den Darlehensvereinbarungen hat R mit der S-GmbH vereinbart, dass er in Krisensituationen der S-GmbH das Darlehen nicht kündigen wird. Nach Veräußerung der S-GmbH und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums wurde das Darlehen in beiderseitigem Einvernehmen zwischen R und der S-GmbH mit sofortiger Wirkung gekündigt.

Ferner ging R eine Höchstbetragsbürgschaft im Kalenderjahr 2007 zugunsten der S-GmbH ein. Diese Notwendigkeit ergab sich, weil die S-GmbH neue Produktionsmaschinen für einen neu entwickelten Steptanzschuh anschaffen musste. Die den hierfür benötigten Kredit gewährende Rübli-Bank (Sitz in der Schweiz) verlangte entsprechende Bürgschaften. Diese wurden dadurch erfüllt, dass die Gesellschafter der S-GmbH beschlossen, jedem Gesellschafter je nach dessen Beteiligungsquote eine entsprechende Höchstbetragsbürgschaft „aufzuerlegen“. Entsprechend seiner Beteiligungsquote entfiel auf R eine Höchstbetragsbürgschaft i.H. von 10.000 Euro, deren Aufwendungsersatzanspruch von R gegenüber der S-GmbH nach den vertraglichen Vereinbarungen im Krisenfall nur nachrangig geltend gemacht werden kann. Die Höchstbetragsbürgschaft war an die Gesellschafterstellung des R gebunden und endete daher mit Verkauf der Beteiligung.

Nach Eingang des Geldes auf seinem Konto bei der US-Bank ließ S es zunächst dort „stehen“. Da sich die Wirtschaftskrise aber immer mehr zuspitzte, tauschte S das Geld am 01.12.2008 zu einem Kurs von 1 Euro = 1,80 Dollar in Euro um und legte es auf seinem Anlagekonto bei der inländischen Norisk-Bank mit einem jährlichen Zinssatz von 2,75 %, fällig zum 31.12. des jeweiligen Jahres, an. Im Kontoauszug vom 02.01.2009 waren S die Zinserträge mit Wertstellung zum 31.12.2008 gutgeschrieben. Die Bank behielt hierauf 30 % Zinsabschlagsteuer zuzügl. Solidaritätszuschlag ein. S war sehr verwundert, dachte er doch, dass ab dem 01.01.2009 die Abgeltungsteuer mit einem Steuersatz von 25 % zuzügl. Solidaritätszuschlag gilt.

Aufgabe

Bitte würdigen Sie den Sachverhalt in Bezug auf R aus einkommensteuerlicher Sicht.

Teil II Körperschaftsteuer

Sachverhalt:

Die unbeschränkt steuerpflichtige Barthel GmbH (B – GmbH) wurde durch Beschluss der Gesellschafterversammlung vom 01.09.2006 aufgelöst. Da das Wirtschaftsjahr der B – GmbH dem Kalenderjahr entsprach, entstand durch den Beschluss ein Rumpf-Wirtschaftsjahr für den Zeitraum 01.01. bis 31.08.2006. Auf den 31.08.2006 hat die B – GmbH folgende Handelsbilanz aufgestellt (alle Beträge in €):

Aktiva	Bilanz auf den 31.08.2006		Passiva
Anlagevermögen 87.500		518.525	Stammkapital
Umlaufvermögen	380.100	Gewinnrücklage	315.000
		Gewinnvortrag	119.875
		Jahresüberschuss	78.750
		Verbindlichkeiten	297.500
	<u>898.625</u>		<u>898.625</u>

Das Stammkapital war im Wirtschaftsjahr 2002 durch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln von 52.500 € um 35.000 € auf 87.500 € erhöht worden.

Am 20.12.2006 beschließt die Gesellschafterversammlung, den Jahresüberschuss des Rumpf-Wirtschaftsjahres in Höhe von 78.750 € auszuschütten. Die Auszahlung an die Gesellschafter erfolgte am 03.01.2007.

Bis zum 30.11.2008 wurden unter Beachtung des Sperrjahres (§ 73 GmbHG) die laufenden Geschäfte durch den Liquidator abgewickelt, die Verbindlichkeiten aller Gläubiger getilgt sowie alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens veräußert.

Das Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2008 beläuft sich auf 897.750 € ohne Berücksichtigung der sich auf Grund der Abwicklung ergebenden Körperschaftsteuer sowie des Solidaritätszuschlages zur Körperschaftsteuer.

Folgende Beträge haben sich auf das Abwicklungs-Endvermögen ausgewirkt:

- Investitionszulage nach dem InvZulG 2007 in Höhe von 14.000 € erhöhend,
- Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen für den Liquidationszeitraum in Höhe von 87.500 € mindernd,
- Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer für diesen Zeitraum in Höhe von 4.812 € mindernd,
- eine Geldbuße in Höhe von 7.000 € mindernd.

Die Auszahlung der Schlussrate an die Gesellschafter erfolgte am 15.12.2008.

Aufgaben:

1. Stellen Sie dar, welche Auswirkung die Liquidation auf den Besteuerungs- und Veranlagungszeitraum hat!
2. Ermitteln Sie den Abwicklungsgewinn der B – GmbH sowie die darauf entfallende tarifliche Körperschaftsteuer und den Solidaritätszuschlag zur Körperschaftsteuer!
3. Stellen Sie dar, welche Auswirkungen sich durch die am 03.01.2007 erfolgte Gewinnausschüttung für das Rumpf-Wirtschaftsjahr 01.01. bis 31.08.2006 hinsichtlich einer evtl. Körperschaftsteuer-Minderung und/oder –Erhöhung ergeben! Gehen Sie dabei auch auf das weitere rechtliche Schicksal des Körperschaftsteuer-Guthabens und des Bestandes an EK 02 ein!
4. Stellen Sie dar, welche Auswirkungen sich durch die Auszahlung der Schlussrate am 15.12.2008 ergeben!
5. Ermitteln Sie die Höhe des endgültigen Abwicklungs-Endvermögens und der endgültigen Schlussauskehrung!

Hinweise:

1. Das Körperschaftsteuer-Guthaben wurde letztmals auf den 31.08.2006 in Höhe von 100.000 € ermittelt.
Die B – GmbH hat einen etwaigen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens am 10.01.2007 an einen ihrer Gesellschafter unentgeltlich wirksam abgetreten.
2. Folgende Feststellungen wurden auf den 31.08.2006 getroffen:
 - Bestand an EK 02 i.S. des § 38 KStG 40.000 €,
 - durch Umwandlung in Rücklagen entstandenes Nennkapital – Sonderausweis i.S. des § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 31.500 €.
3. Die auf den Abwicklungsgewinn zu entrichtende Gewerbesteuer ist bereits zutreffend gekürzt worden (Hinweis auf § 16 Abs. 1 GewStDV).
4. Im Falle der erforderlichen Abzinsung einer unverzinslichen, in einem Betrag fällig werdenden Forderung oder Schuld ist von einem Zeitraum von einem Jahr auszugehen!

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Klausurenkurse



Lösungshinweise

Ertragsteuer

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs	
Block:	Block G	Block 2	
Name:	G/1/09	2/1/09	
Dauer:	6 Stunden		
Datum:	19.08.2009	Berlin:	27.8.09
Abgabe: (nur für Klausurenfernkurs)		Bielefeld:	26.8.09
		Essen:	24.8.09
		Frankfurt:	27.8.09
		Freiburg:	24.8.09
		Köln:	25.8.09
		Leipzig:	28.8.09
		Koblenz:	27.8.09
		Mannheim:	26.8.09
	München:	26.8.09	
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB		

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen 2009

Themen der Klausur:**ESt-Teil:**

Wechsel der Gewinnermittlungsart
Ermittlung des Übergangsgewinns
Behandlung der Umsatzsteuer beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

Subsidiaritätsprinzip bei offener und verdeckter Gewinnausschüttung
Gewerbsteuer als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe
Verdeckte Gewinnausschüttungen

Thesaurierung von Gewinnen nach § 34a EStG
Ermittlung des Begünstigungsbetrages
Ermittlung des Nachversteuerungsbetrages

Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG
Ermittlung des Gewerbeertrages
Ermittlung des Gewerbebesteuermessbetrages

GmbH-Anteilsveräußerung
Mittelbare Beteiligung im Zusammenhang mit § 17 EStG
Besteuerungszeitpunkt bei § 17 EStG
Veräußerungspreis in Fremdwährung
Behandlung von krisenbestimmten Darlehen und Höchstbetragsbürgschaften als
Anschaffungskosten der Beteiligung
Besteuerung von Fremdwährungsguthaben in Rahmen von § 23 EStG
Verlustabzug bei § 23 EStG

KSt-Teil:

Liquidationsbesteuerung nach § 11 KStG
Besteuerungszeitraum und Sperrjahr
Ermittlung von Abwicklungsanfangs- und -endvermögen
Behandlung des KSt-Guthabens ab dem 12.12.2006
Abtretung(Ausschüttung) von Forderungen (KSt-Guthaben) an Gesellschafter
Verwendung von EK02 durch Ausschüttungen
Behandlung des EK02 bei Liquidation
Abzinsung von Verbindlichkeiten
Behandlung des Sonderausweises bei Liquidation und steuerliche Auswirkungen bei den
Gesellschaftern (§ 28 Abs. 2 KStG)
Wegfall des § 40 Abs. 4 KStG durch das Jahressteuergesetz 2008
Ermittlung der tariflichen Körperschaftsteuer und Ermittlung des SoliZ

Verbindlichkeiten aus Warenlieferungen

Siehe Anmerkungen zu „Waren“.

Sonstige Verbindlichkeiten (Lohnsteuer an FA)

Bei der EÜR wirkt sich die Lohnsteuer erst bei Bezahlung als Aufwand aus. Beim BVV ist die Verbindlichkeit bereits erfolgswirksam. Da die Lohnsteuer aber einmal Aufwand werden muss, ist ein Gewinnabschlag vorzunehmen.

Übergangsgewinn: ./. 1.500 Euro

Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer ist beim EÜR bei Bezahlung Betriebsausgabe und bei Vereinnahmung Betriebseinnahme. Beim BVV wird die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer gewinnneutral behandelt (durchlaufender Posten). Hat sich die Umsatzsteuer beim EÜR bereits als Aufwand bzw. Ertrag ausgewirkt, ist beim Übergangsgewinn dementsprechend ein Zuschlag bzw. Abschlag zu tätigen.

Die Umsatzsteuer aus der Forderung i.H. von 17.850 Euro ist noch nicht bezahlt und deshalb bei der EÜR noch kein Aufwand gewesen. Da der Übergabegewinnzuschlag (s.o.) aber brutto erfolgte, muss ein Abschlag i.H. der Umsatzsteuer vorgenommen werden. Nur so ist die Neutralität der Umsatzsteuer beim BVV gewährleistet.

Übergangsgewinn: ./. 2.850 Euro

Die Vorsteuer aus den noch nicht bezahlten Warenlieferungen im Dezember 2007 hat sich zwar ebenfalls mangels Zufluss nicht bei der EÜR ausgewirkt. Aber auch hier wurde die Warenverbindlichkeit (s.o.) brutto berücksichtigt, weshalb die Vorsteuer mit einem Gewinnzuschlag korrigiert werden muss.

Übergangsgewinn: + 950 Euro

Die Vorsteuer aus bereits bezahlten Wareneinkäufen hat sich bei der EÜR mit Bezahlung der Rechnung bereits als Aufwand ausgewirkt. Da beim BVV die Umsatzsteuer gewinnneutral behandelt wird, ist der Aufwand mittels Gewinnzuschlag rückgängig zu machen.

Übergangsgewinn: + 250 Euro

Zusammenstellung

Grund und Boden	./. 10.000 Euro
Waren	+ 14.200 Euro
	./. 5.950 Euro
Forderungen	+ 17.850 Euro
ARAP	+ 2.000 Euro
Sonstige Verbindlichkeiten	./. 1.500 Euro
Umsatzsteuer	./. 2.850 Euro
	+ 950 Euro
	+ 250 Euro
Übergangsgewinn	+ 14.950 Euro

G hat die Möglichkeit, den Übergangsgewinn i.H. von 14.950 Euro auf Antrag gleichmäßig auf die Jahre 2008, 2009 und 2010 zu verteilen (R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR 2008).

0,5

0,5

1,0

1,0

1,0

1,0

1,0

2,0

Sachverhalt 2

B erzieht nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG ist Ausgangsgröße der Jahresüberschuss nach HGB, der unter Beachtung der steuerlichen Vorschriften zu korrigieren ist.

Vorläufiger Jahresüberschuss laut Steuerbilanz 160.000 €

Gewinnkorrekturen**Gewerbesteuer**

Die Gewerbesteuer und die darauf entfallenden Nebenleistungen stellen nach § 4 Abs. 5b EStG ab dem VZ 2008 keine Betriebsausgaben mehr dar.

+ GewSt Aufwand 2008 + 5.050 €

Die GewST-NZ 2007 ist jedoch wegen (§ 52 Abs. 12 Satz 7 EStG) abzugsfähig

Zinsaufwand

Das Abzugsverbot nach § 4h EStG greift wegen § 4h Abs. 2 S. 1 a und b nicht.

0 €

Offene Gewinnausschüttung

Bei der Beteiligung handelt es sich um notwendiges BV, da die XY GmbH B seit Jahren im betrieblichen Bereich (Marketing und Vertrieb) unterstützt. Somit ist die Beteiligung dem Grunde nach zutreffend als BV erfasst.

Die von der YX GmbH gezahlten Vergütungen und Ausschüttungen stellen somit nach § 20 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 20 Abs. 3 (Subsidiaritätsprinzip) Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs.1 Nr. 1 EStG dar.

Da es sich bei der Kapitalertragsteuer und dem darauf entfallenden Solidaritätszuschlag um eine Vorauszahlung auf die Privatsteuern des B handelt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG), gehören diese ebenfalls zu den Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 3 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Somit wurden diese von B zutreffend als Entnahme behandelt.

Nettodividende (Auszahlung)	23.560,00
+ Kapitalertragsteuer	+8.000,00
+ SoliZ	+ 440,00
Bruttodividende	32.000,00

Von der Bruttodividende sind jedoch nach § 3 Nr. 40d EStG die Hälfte außerhalb der Steuerbilanz als steuerfrei abzuziehen

./. 16.000 €

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

1,0

Verdeckte Gewinnausschüttung

Es ist zu prüfen, ob es durch die Verzinsung, des von B an die YX GmbH gegebene Darlehen, zu einer vGA gekommen ist. Eine vGA liegt vor, wenn:

a) gesellschaftsrechtlich veranlasst

Die YX zahlt an B 4% mehr Zinsen als üblich. Dies würde ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann nicht zulassen. Da B an der YX beteiligt ist, liegt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis vor.

0,5

b) Eine verhinderte Vermögensmehrung oder eine Vermögenminderung bei der YX vorliegt

Da die YX GmbH die Zinsen an B auszahlt bzw. hierzu zivilrechtlich verpflichtet ist, liegt bei der YX-GmbH eine Vermögenminderung vor.

0,5

c) sich diese auf den Unterschiedsbetrag ausgewirkt hat

Die Zinsen stellen einen handelsrechtlichen Aufwand bei der YX GmbH dar, und wirken sich somit auch auf den Unterschiedsbetrag aus. (Einbuchung gegen Kapitalrücklage oder der gleichen ist nicht ersichtlich)

0,5

d) kein offener Ausschüttungsbeschluss vorliegt (soweit R 36 Abs. 1 KStR)

Ein offener Gewinnausschüttungsbeschluss liegt nicht vor.

0,5

e) die Eignung vorliegt, beim B zu Einkünften nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 zuzuführen. (BFH)

Da B die Beteiligung in BV aktiviert hat und zudem die Zinsen erhalten hat/wird liegen bei ihm Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 i.V.m. Abs. 3 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 8 Abs. 3 S 2 KStG, R 36 Abs. 1 KStR aus einer vGA vor.

0,5

Die vGA besteht jedoch nur in Höhe des Betrages, der über der marktüblichen Verzinsung (9%./ 5% = 4%) liegt. Die vGA ist damit $20.000,00 \text{ €} \times 4\% = 800,00 \text{ €}$.

0,5

Die vGA ist in der Steuerbilanz bereits als Einnahme erfasst, so dass lediglich eine Kürzung um den nach § 3 Nr. 40d EStG steuerfreien Teil von 50% vorzunehmen ist.

./ 400,00

0,5

Die Ausgaben, die im Zusammenhang mit den Einkünften nach § 20 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 und § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen, sind gem. § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte steuerlich abziehbar.

+ 800,00

0,5

steuerpflichtiger Gewinn**149.450,00****0,5**

+ Kürzungen und ./ Hinzurechnungen außerhalb der Bilanz

./ 800,00

+ 400,00

+ 16.000,00

./ 5.050,00

Steuerbilanzgewinn

160.000,00

zu 2

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08.2007, BStBl I S. 630 schuf der Gesetzgeber die Vorschrift des § 34a EStG. Danach werden nicht entnommene (thesaurierte) Gewinne bei Personenunternehmen mit einem besonderen linearen Steuersatz von 28,25 % zuzügl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer besteuert. Dadurch soll hinsichtlich der Ertragsteuerbelastung nicht entnommener bzw. ausgeschütteter Gewinne eine gewisse Belastungsneutralität von Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften erreicht werden (wegen Einzelfragen zur Handhabung des neuen § 34a EStG vgl. BMF-Schreiben vom 11.08.2008, BStBl I S. 838).

Der maximal mögliche Begünstigungsbetrag errechnet sich wie folgt:

Steuerbilanzgewinn (Ausgangsgröße)	160.000 Euro	
abzügl. Entnahmeüberhang (Saldo)	./. 50.000 Euro	
70.000 ./. 20.000 = 50.000 Euro		
= nicht entnommener Gewinn	<u>110.000 Euro</u>	
max. laut Antrag begünstigter Betrag	160.000 Euro	
max. steuerpflichtiger Gewinn	149.450 Euro	
Maximaler Begünstigungsbetrag	110.000 Euro	

Der von B beantragte Begünstigungsbetrag (160.000 Euro) ist höher als der maximale Begünstigungsbetrag (110.000 Euro).

Das Finanzamt gewährt B somit lediglich für den max. Begünstigungsbetrag i.H. von 110.000 Euro den begünstigten linearen Steuersatz von 28,25 % zuzügl. Solidaritätszuschlag. Die restlichen 59.450 Euro (Steuerpflichtiger Gewinn 149.450 Euro abzügl. Begünstigungsbetrag 110.000 Euro) sind mit dem tariflichen Steuersatz (Regelsteuersatz) des B zu besteuern.

zu 3

Der gesondert festzustellende nachversteuerungspflichtige Betrag (§ 34a Abs. 3 Satz 2 EStG) wird vom Finanzamt wie folgt ermittelt:

Begünstigungsbetrag	110.000,00 Euro	
abzügl. ESt 28,25 %	./. 31.075,00 Euro	
abzügl. Solidaritätszuschlag 5,5 %	./. 1.709,12 Euro	
Nachversteuerungspflichtiger Betrag auf den 31.12.2008	<u>77.215,88 Euro</u>	

1,0

1,0

0,5

1,5

0,5

1,0

zu 4

Ausgangsgröße für die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags ist der Gewerbeertrag (§ 7 GewStG). Dieser berechnet sich aus dem steuerpflichtigen Gewinn vermehrt um die in § 8 GewStG genannten Hinzurechnungen und vermindert um die in § 9 GewStG genannten Kürzungen (§ 7 Abs. 1 GewStG).

0,5

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 hat der Gesetzgeber einen Großteil der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände neu gestaltet. Dabei wurden die bisherigen Hinzurechnungen in § 8 Nr. 1, 2, 3 und 7 GewStG a.F. in § 8 Nr. 1 GewStG n.F. mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2008 zu einem Tatbestand „Hinzurechnung für Finanzierungsentgelte und -anteile“ zusammengefasst.

Die neue Nr. 1 ist dabei aber in die Buchstaben a bis f gegliedert und umfasst somit im Ergebnis mehr Hinzurechnungstatbestände als die bisherigen Einzelnummern des § 8 GewStG (wegen Einzelfragen zur Auslegung des § 8 Abs. 1 GewStG n.F. vgl. gleich lautende Ländererlasse vom 04.07.2008, BStBl I S. 730).

Nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG n.F. kommt es nicht mehr darauf an, ob Schuldzinsen für kurz- oder für langfristige Zinsen anfallen. Einbezogen werden auch die Finanzierungsanteile in der Grundstückspacht (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG) und in den Aufwendungen für eine Rechteüberlassung (§ 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG).

0,5

Die Zinsanteile in den Aufwendungen für die Parkplatzpacht und in den Lizenzzahlungen werden unabhängig davon hinzugerechnet, dass die Vermieterinnen selbst der GewSt unterliegen. Diese bewusste Doppelerfassung (Abweichung zum bisherigen Recht) wird durch einen neuen Freibetrag (100.000 Euro) bei den Hinzurechnungen nach § 8 Abs. 1 GewStG entschädigt.

1,0

Der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG ist somit wie folgt zu berechnen:

Entgelte für Schulden	55.000 Euro	0,5
kurz- und langfristige Zinsen (§ 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG)		
zuzügl. Finanzierungsanteil in den Pachtzahlungen für den Parkplatz (§ 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG)	+ 6.500 Euro	0,5
13/20 von 10.000 Euro		
zuzügl. Finanzierungsanteil in den Lizenzgebühren für die Software (§ 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG)	+ 1.750 Euro	0,5
1/4 von 7.000 Euro		
Summe	63.250 Euro	
abzügl. Freibetrag	<u>./.</u> 100.000 Euro	0,5
Verbleiben	0 Euro	
davon 1/4	0 Euro	0,5

Nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um Gewinne aus Anteilen an einer inländischen Kapitalgesellschaft zu kürzen, sofern die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % (bis VZ 2007 10 %) des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind (Schachteldividende).

Da aber der Beteiligungsumfang (aktuell 14 %) weniger als 15 % beträgt, ist nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG der steuerfreie Teil der Dividende (§ 3 Nr. 40 EStG) hinzuzurechnen. Der Teil der nach § 3c Abs. 2 EStG nichtabziehbaren BA ist demzufolge abzuziehen.

Der Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) ermittelt sich demnach wie folgt:

Steuerpflichtiger Gewinn (Ausgangsbasis)	149.450 Euro	
zuzügl. Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG	+ 0 Euro	
abzüglich Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 GewStG 1,2% von 230.000€ x 140% =	./ 3.864 Euro	
abzügl. Kürzungsbetrag nach § 9 Abs. 2a EStG	./ 0 Euro	
zuzügl. Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG (offene Ausschüttung)	+ 16.000 Euro	
zuzügl. Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 5 GewStG (vGA)	+ 400 Euro	
Korrektur um § 3c Abs. 2 EStG	./ 800 Euro	
Gewerbeertrag	162.186 Euro	

Die GewSt-Messzahl beträgt seit VZ 2008 einheitlich 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG).

Gewerbeertrag	162.186 Euro	
abrunden auf volle 100 Euro (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG)	162.000 Euro	
abzügl. Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	./ 24.500 Euro	
Summe	137.600 Euro	
x GewSt-Messzahl 3,5 % = Gewerbesteuermessbetrag 2008	4.816,00 Euro	

1,0

0,5

1,5

0,5

0,5

0,5

0,5

Sachverhalt 3

Die Beteiligung des R an der S-GmbH ist eine wesentliche Beteiligung i.S. des § 17 Abs. 1 EStG. Zwar ist R unmittelbar nur zu 0,25 % beteiligt. Allerdings ist für die Prüfung der relevanten Beteiligungsgrenze i.S. des § 17 Abs. 1 EStG neben der unmittelbaren Beteiligung auch die mittelbare Beteiligung des R über die H-AG mit einzubeziehen.

Insgesamt ist R daher zu 4,25 % an der S-GmbH beteiligt [0,25 % + 4 % (= 40 % von 10 %); vgl. auch H 17 Abs. 2 (Mittelbare Beteiligung) EStH 2008].

Dementsprechend ist die Anteilsveräußerung des R nach § 17 Abs. 1 EStG steuerlich zu erfassen. Da die Veräußerung außerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfolgt, liegt kein privates Veräußerungsgeschäft vor. R erzielt vielmehr (fingierte) gewerbliche Einkünfte nach § 17 EStG aus der Veräußerung der Anteile an der S-GmbH aus dem Privatvermögen heraus.

Maßgebender Besteuerungszeitpunkt für die Erfassung des Veräußerungsvorgangs ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, mithin der 15.05.2008. Es handelt sich bei § 17 EStG um einen sog. punktuellen Besteuerungstatbestand, d.h. sämtliche Besteuerungsfolgen konzentrieren sich im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums.

Das Halbeinkünfteverfahren nach den §§ 3 Nr. 40 lit. c, 3c Abs. 2 EStG ist zu beachten.

Das Veräußerungsentgelt wurde in Fremdwährung erbracht und erst zum 01.11.2008 durch M zur Zahlung fällig. Dies ändert jedoch nichts an dem Umstand, dass wegen der punktuellen Wirkung des Besteuerungstatbestandes des § 17 EStG das Veräußerungsentgelt mit dem Umrechnungskurs zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (15.05.2008) anzusetzen ist. Das Veräußerungsentgelt beträgt demnach 100.671 Euro.

Das durch R der S-GmbH eingeräumte Darlehen stellt ein sog. krisenbestimmtes Darlehen dar (vgl. auch BMF-Schreiben vom 08.06.1999, BStBl I S. 545), da R mit der S-GmbH vereinbarte, das Darlehen auch in Krisenzeiten nicht abzuziehen. Fiele R mit diesem Darlehen aus, so stellte der Ausfallbetrag nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung dar. Da R aber nicht ausgefallen ist, ergeben sich keine nachträglichen Anschaffungskosten.

Die überhöhte Verzinsung des von R an die S-GmbH ausgereichten Darlehens stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S. der R 36 Abs. 1 KStR dar, die gesellschaftsrechtlich veranlasst ist.

Es erfolgt eine außerbilanzielle Korrektur des überhöhten Zinsaufwandes auf den angemessenen Zinssatz. Diese verdeckte Gewinnausschüttung führt bei R zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die (letztmals im Veranlagungszeitraum 2008) nach dem Halbeinkünfteverfahren (HEV) nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG zu erfassen sind.

Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA):

	12 Monate	5,5 Monate
9 % von 25.000 Euro	2.250 Euro	1.031 Euro
./. 4 % von 25.000 Euro	<u>1.000 Euro</u>	<u>458 Euro</u>
vGA (1/2 steuerfrei nach § 3 Nr. 40d EStG)	1.250 Euro	573 Euro

Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (marktübliche 4 %) 458 Euro

Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 3 Nr. 40 lit. d EStG: + 286 Euro

1,0

0,5

1,0

0,5

1,0

1,0

0,5

0,5

1,0

1,0

0,5

0,5

Auch die von R eingegangene Höchstbetragsbürgschaft stellt grundsätzlich bei Inanspruchnahme nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung des R an der S-GmbH dar. Es handelt sich um eine krisenbestimmte Höchstbetragsbürgschaft, die allerdings mangels Inanspruchnahme nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten führte.

0,5

Sowohl das Eigenkapitalersatzrecht in Bezug auf die Darlehensgewährung als auch auf die Höchstbetragsbürgschaft ist nach § 32a GmbHG auf sog. Zwerganteils-gesellschafter, der R ist (Beteiligung unter 10 % und keine Geschäftsführung; hier: maßgebende unmittelbare Beteiligung des R mit 0,25 %) nicht anwendbar. Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), das zum 01.11.2008 in Kraft getreten ist, wurde die Vorschrift des § 32a GmbHG aufgehoben. Die Neuregelung gilt auch für Gesellschafterdarlehen oder Bürgschaften, die vor dem 01.11.2008 eingegangen wurden. Vorliegend ist jedoch die Veräußerung weit vor der gesetzlichen Neuregelung erfolgt. Eine Anwendung des MoMiG auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt kommt daher nicht in Betracht.

2,0

Mit Abschaffung des Eigenkapitalersatzrechtes wäre die Unterscheidung zwischen eigenkapitalersetzenden und „normalen“ Gesellschafterfinanzierungen grundsätzlich obsolet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist indes (zunächst) weiterhin von der Anwendbarkeit der Regelungen zum Eigenkapitalersatzrecht auszugehen. Dann allerdings ohne die Vorschrift des § 32a EStG, sprich ohne die Sonderregeln zum Zwerganteils-gesellschafter, weshalb eine Prüfung des Eigenkapitalersatzrechtes vorliegend unumgänglich ist.

Berechnung des Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG

(i.V. mit §§ 3 Nr. 40 lit. c, 3c Abs. 2 EStG):

Veräußerungsentgelt (x 1/2)		50.335 Euro
Anschaffungskosten (x 1/2)	./.	<u>7.500 Euro</u>
Gewinn	=	42.835 Euro
Freibetrag § 17 Abs. 3 EStG	./.	0 Euro
0,25 % von 9.060 Euro =		22,65 Euro
0,25 % von 36.100 Euro =	./.	<u>90,25 Euro</u>
Anzusetzender Freibetrag:		0 Euro

1,5

Gewinn nach § 17 EStG

42.835 Euro

0,5

Der Vorgang unterliegt vollumfänglich dem nationalen Besteuerungsrecht. Der Umstand, dass der Erwerber M in den USA wohnhaft ist, ist insoweit unbeachtlich.

Durch die Veräußerung des Anteils an der S-GmbH hat R ein Fremdwährungsguthaben erworben bzw. angeschafft. Es handelt sich hierbei um ein Wirtschaftsgut i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. auch BMF-Schreiben vom 25.10.2004, BStBl I S. 1034, Tz 42ff). Der Umtausch dieses Fremdwährungsguthabens innerhalb der einjährigen Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG stellt eine Veräußerung und damit einen steuerpflichtigen Vorgang dar. Da R bereits zum 01.12.2008 sein Fremdwährungsguthaben in Euro umtauscht, ist die einjährige Veräußerungsfrist nicht überschritten.

1,0

1,0

Maßgebliche Anschaffungskosten für die Berechnung des Gewinns nach § 23 EStG sind die Umrechnungskurse bei Erwerb des Fremdwährungsguthabens, also die Kurse zum 01.11.2008. Auf die im Rahmen des § 17 EStG angesetzten Umrechnungskurse und den dortigen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums kommt es hier nicht an.

1,0

Gewinn nach § 23 Abs. 3 EStG:

Veräußerungspreis	(150.000 \$ / 1,80 \$)	83.333 Euro
Anschaffungskosten	(150.000 \$ / 1,30 \$)	<u>115.385 Euro</u>
Verlust		32.052 Euro

1,0

Dieser Verlust darf bei R nur mit positiven Einkünften nach § 23 EStG ausgeglichen werden (§ 23 Abs. 3 Satz 7ff EStG). Da keine weiteren positiven Einkünfte nach § 23 EStG vorhanden sind, ist der Verlust gesondert festzustellen und ggf. mit positiven Gewinnen in den zukünftigen Veranlagungszeiträumen auszugleichen.

0,5

Der Steuereinbehalt auf die Zinserträge des R wurde durch die Norisk-Bank korrekt vorgenommen. Die Abgeltungsteuer ist nämlich nach § 52a EStG erst auf Zinserträge anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 zufließen. Maßgebend ist hier die Wertstellung. Daher unterliegen die Zinserträge mit Wertstellung zum 31.12.2008, die bankentechnisch indes erst am 02.01.2009 verarbeitet werden konnten, noch nicht der Abgeltungsteuer.

1,0

Sie stellen Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar. Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge können nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer des R angerechnet werden.

0,5

Zinserträge 83.333 Euro x 2,75 % x 1/12 = 190 Euro

0,5

Einkünfte nach § 20 EStG

Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (marktübliche 4 %)	458 Euro
Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V. mit § 3 Nr. 40 lit. d EStG	286 Euro
Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (marktübliche 4 %)	<u>190 Euro</u>
Summe der Einnahmen	934 Euro
./. Werbungskostenpauschbetrag (§ 9a Nr. 2 EStG)	./. 51 Euro
	883 Euro
Sparerfreibetrag 750 Euro (§ 20 Abs. 4 EStG):	<u>./. 750 Euro</u>
Zu versteuernde Einkünfte nach § 20 EStG:	133 Euro

0,5

0,5

1,0

Summe Einkommensteuer (62,0).

Teil 2 Körperschaftsteuer

Zu Aufgabe 1:

Im Falle einer in Liquidation befindlichen unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaft ist § 11 KStG zu beachten. Daher ist hier nicht das Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr Gewinnermittlungszeitraum, § 7 Abs. 4 KStG; an die Stelle des Wirtschaftsjahres tritt der Liquidationszeitraum als Besteuerungszeitraum, § 11 Abs. 1 KStG. Das ist hier der Zeitraum vom 01.09.2006 bis zum 30.11.2008

0,5

Damit übersteigt dieser Zeitraum nicht drei Jahre, § 11 Abs. 1 Satz 2 KStG.

Der Liquidationszeitraum ist nicht nur Besteuerungszeitraum, sondern auch Veranlagungszeitraum.

1,0

Das Rumpf-Wirtschaftsjahr vom 01.01. bis zum 31.08.2006 ist nicht in diesen Zeitraum einzubeziehen, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV sinngemäß, R 51 Abs. 1 KStR. Denn durch die Aufstellung der Bilanz auf den 31.08.2006 hat die B – GmbH zu erkennen gegeben, dass sie ein entsprechendes Rumpf-Wirtschaftsjahr bilden will.

0,5

Der Gewinn des Rumpf-Wirtschaftsjahres vom 01.01. bis zum 31.08.2006 gilt als im Kalenderjahr 2006 bezogen, § 7 Abs. 4 Satz 2 KStG.

1,0

Insgesamt sind hier zwei Körperschaftsteuer-Veranlagungen durchzuführen: eine für den Veranlagungszeitraum 2006 und eine zweite für den gesamten Abwicklungszeitraum vom 01.09.2006 bis zum 30.11.2008

0,5

Zu Aufgabe 2:

Der Abwicklungsgewinn ist wie folgt zu ermitteln:

- Abwicklungs-Endvermögen
- abzüglich Abwicklungs-Anfangsvermögen, § 11 Abs. 2 KStG.

1,0

Das Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind, § 11 Abs. 3 KStG. Bei der Ermittlung des steuerlichen Abwicklungs-Endvermögens sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden, § 11 Abs. 6 KStG.

0,5

Es ergibt sich folgende Berechnung:

Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2008		897.750 €,
./. steuerfreie Investitionszulage, § 12 Satz 1 InvZuIG 2007	./.	14.000 €,
+ Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen, § 10 Nr. 2 KStG	+	87.500 €,
+ Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag, § 10 Nr. 2 KStG	+	4.812 €,
+ Geldbuße, § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG	+	7.000 €,
Steuerliches Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2008		<u>983.062 €.</u>

1,0

1,0

In der am 10.01.2007 erfolgten unentgeltlichen Abtretung des Anspruchs auf Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens an den Gesellschafter ist zwar eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen, weil insoweit eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht, R 36 Abs. 1 KStR. Eine Hinzurechnung nach § 8 Abs. 2 Satz 3 KStG erfolgt jedoch nicht, weil Erträge und Gewinnminderungen der B – GmbH, die sich aus der Anwendung des § 37 Abs. 5 KStG ergeben, nicht zu den Einkünften im Sinne des EStG gehören, § 37 Abs. 7 KStG.

1,5

1,0

Hinweis:

Auf der Ebene des Gesellschafters ist ein Kapitalertrag im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG in Höhe des abgezinsten Barwerts des Körperschaftsteuerguthabens (s. Lösung zu Nr. 3) gegeben. Soweit die späteren Auszahlungsraten die jährliche Verringerung des Barwerts übersteigen, liegen beim Gesellschafter steuerpflichtige Zinserträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG vor.

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des letzten, dem Abwicklungszeitraum vorangegangenen Wirtschaftsjahres, hier des Rumpf-Wirtschaftsjahres vom 01.01. bis zum 31.08.2006, der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist, § 11 Abs. 4 Satz 1 KStG

1,0

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist um den Gewinn eines vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu kürzen, der im Abwicklungszeitraum ausgeschüttet worden ist, § 11 Abs. 4 Satz 3 KStG. Das ist hier der am 03.01.2007 für das Rumpf-Wirtschaftsjahr vom 01.01. bis zum 31.08.2006 ausgeschüttete Gewinn in Höhe von 78.750 €.

1,0

Es ergibt sich folgende Berechnung:

Abwicklungs-Anfangsvermögen auf den 01.09.2006

= Eigenkapital auf den 31.08.2006

Stammkapital	87.500 €,	
Gewinnrücklage	315.000 €,	
Gewinnvortrag	119.875 €,	
Jahresüberschuss	<u>78.750 €.</u>	601.125 €,

./. ausgeschütteter Gewinn des vorangegangenen Rumpf-Wj	./. <u>78.750 €.</u>
Steuerliches Abwicklungs-Anfangsvermögen auf den 01.09.2006	<u>522.375 €.</u>

1,0

Der Abwicklungsgewinn der B – GmbH vor Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag beläuft sich mithin auf (983.062 € ./. 522.375 € =) 460.687 €.

0,5

Dies stellt das zu versteuernde Einkommen des Liquidationszeitraums dar. Dieses Einkommen unterliegt dem tariflichen Körperschaftsteuersatz des Kalenderjahres, in dem der Liquidationszeitraum endet, hier also dem für 2008 geltenden Satz von 15 %, §§ 23 Abs. 1, 34 Abs. 11a KStG.

0,5

Die tarifliche Körperschaftsteuer beläuft sich daher auf (15 % von 460.687 € =) 69.103,05 €, abgerundet 69.103 €, § 31 Abs. 1 Satz 3 KStG. Der hierauf entfallende Solidaritätszuschlag beträgt (5,5 % von 69.103 € =) 3.800,66 €, §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 Sätze 1 und 3 SolZG.

1,0

Zu Aufgabe 3:**Hinweis zum Körperschaftsteuerguthaben:**

Das Körperschaftsteuer-Guthaben wird im vorliegenden Fall letztmals auf den 31.08.2006 ermittelt. Hier ist **nicht** § 37 Abs. 4 Satz 3 KStG anzuwenden, weil das Vermögen im Rahmen der Liquidation nicht **nach** dem 12.12.2006 **und vor** dem 31.12.2006 verteilt wird.

Die für das Rumpf-Wirtschaftsjahr 01.01. bis 31.08.2006 beschlossene Gewinnausschüttung in Höhe von 78.750 € stellt eine Gewinnausschüttung dar, die auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine Körperschaftsteuer-Minderung nach § 37 Abs. 2, Abs. 2a Nr. 2 KStG wird hierdurch nicht (mehr) ausgelöst, weil die Gewinnausschüttung (= Auszahlung an die Gesellschafter) erst am 03.01.2007, mithin nicht vor dem 01.01.2007 erfolgt ist, § 37 Abs. 4 Satz 4 KStG.

2,0

Die B – GmbH i.L. hat – vor der am 10.01.2007 erfolgten Abtretung - innerhalb des Auszahlungszeitraums von 2008 bis 2017 einen Anspruch auf Auszahlung des Körperschaftsteuer-Guthabens in zehn gleichen Jahresbeträgen, § 34 Abs. 5 Satz 1 KStG. Der Anspruch entsteht mit Ablauf des 31.12.2006, Satz 2 aaO. Auszahlungstag ist jeweils der 30.09. eines Jahres, beginnend mit dem 30.09. 2008. Da der Anspruch nach § 37 Abs. 5 Satz 6 KStG unverzinslich ist, muss er abgezinst werden. Der Barwert ist auf der Grundlage des Marktzinses am Bilanzstichtag zu ermitteln; als Orientierungshilfe kann z.B. die Verzinsung von Bundesanleihen herangezogen werden (z.Zt. 4,5 %), BMF-Schreiben vom 14.01.2008 – IV B 7 – S 2861/07/0001.

1,0

Möglich ist auch, die Bewertung dieser unverzinslichen Kapitalforderung, die in gleichen Jahresraten getilgt wird, nach dem BMF – Schreiben vom 07.12.2001 (BStBl 2001 I S. 1041) vorzunehmen, Tz. 1.2.1, Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG.

1,0

Danach ergibt sich im vorliegenden Fall ein Barwert des Anspruchs auf den 31.12.2006 in Höhe $(10.000 \text{ €} \times 7,745) = 77.450 \text{ €}$.

1,0

1,0

0,5

Die Buchung dieses Betrages führt zwar zu einer Erhöhung der Erträge; diese gehören aber nicht zu den Einkünften im Sinne des EStG, § 37 Abs. 7 KStG.

0,5

Laut Sachverhalt hat die B – GmbH diesen Anspruch am 10.01.2007 wirksam an einen ihrer Gesellschafter abgetreten.

Hinweis:

Nach § 37 Abs. 5 Satz 9 KStG ist auf die Abtretung oder Verpfändung des Anspruchs § 46 Abs. 4 AO nicht anzuwenden. Das bedeutet, dass auch der geschäftsmäßige Erwerb solcher Ansprüche zum Zweck der Einziehung auf eigene Rechnung zulässig ist. Eine Abtretung ist im Übrigen nur zu berücksichtigen, wenn diese nach Entstehung des Anspruchs dem Finanzamt unter Angabe des Abtretenden, der Art und Höhe des abgetretenen Anspruchs und des Abtretungsgrundes auf einem amtlich vorgeschrieben Vordruck angezeigt wurde, § 46 Abs. 2 und 3 AO.

Hinweis zum Bestand an EK 02:

Der Endbetrag des EK 02 wird letztmalig auf den Schluss des letzten vor dem 01.01.2007 endenden Besteuerungszeitraums – hier also auf den 31.08.2006 - festgestellt, weil das Vermögen der B – GmbH im Rahmen der Liquidation nach dem 31.12.2006 verteilt wird, § 38 Abs. 4 Satz 2 KStG. Ein Antrag der B – GmbH, dass der Besteuerungszeitraum mit Ablauf des 32.12.2006 endet, wurde laut Sachverhalt nicht gestellt, § 38 Abs. 4 Satz 3 KStG.

Die am 03.01.2007 erfolgte Gewinnausschüttung führt nicht zu einer Verwendung von EK 02 und damit nicht zu einer Körperschaftsteuer-Erhöhung, weil die Gewinnausschüttung nicht vor dem 01.01.2007 bzw. nicht vor dem 31.08.2006 erfolgt ist, § 38 Abs. 4 Satz 4 KStG.

1,0

Nach § 38 Abs. 5 Satz 1 KStG ist ein Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag zu ermitteln, der 3/100 des auf den 31.08.2006 festgestellten Endbetrags des EK 02 beträgt, hier also (3/100 von 40.000 € =) 1.200 €. Dieser Betrag wird festgesetzt, weil er den Betrag von 1.000 € übersteigt, § 38 Abs. 5 Satz 3 KStG. Der Anspruch entsteht am 01.01.2007, § 38 Abs. 6 Satz 3 KStG.

1,5

Die nach § 38 Abs. 6 Satz 1 KStG vorgesehene gleichmäßig über zehn Jahre verteilte ratierliche Zahlungsweise gilt im vorliegenden Fall nicht, weil sich die B – GmbH am 31.12.2006 bereits in Liquidation befindet, Satz 2 aaO.

1,0

Hinweis:

§ 38 Abs. 8 KStG greift hier nicht, weil die Liquidation nicht nach dem 31.12.2006 begonnen hat.

Im vorliegenden Fall wird der gesamte Anspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Bescheids über die Ermittlung und Festsetzung des Körperschaftsteuererhöhungsbetrags fällig, § 38 Abs. 6 Satz 7 KStG.

Da der Anspruch nach § 38 Abs. 6 Satz 8 KStG nicht verzinslich ist, wird von Amts wegen eine Abzinsung mit 5,5 % vorgenommen, vgl. § 12 Abs. 3 BewG.

1,0

Dem Sachverhalt ist nicht zu entnehmen, ob und zu welchem Zeitpunkt ein entsprechender Bescheid bekannt gegeben wurde. Laut Hinweis 4 zur Aufgabenstellung ist im Fall der Abzinsung einer solchen Schuld von einem Zeitraum von einem Jahr auszugehen.

1,0

Damit ergibt sich unter Anwendung des BMF-Schreibens vom 07.12.2001, BStBl 2001 I S. 1041, Tabelle 1, der Ansatz der Verbindlichkeit in Höhe von (1.200 € x 0,948 =) 1.137,60 €, abgerundet 1.137 €.

1,0

Die entsprechende Aufwandsbuchung wirkt sich nicht auf die Einkünfte im Sinne des EStG aus, § 38 Abs. 10 KStG i.V.m. § 37 Abs. 7 KStG. Allerdings verringert sie das Abwicklungs-Endvermögen, s. zu Aufgabe 5.

1,0

Zu Aufgabe 4:

Die Schlusszahlung vom 15.12.2008 umfasst die Rückzahlung sowohl des Nennkapitals als auch des übrigen Eigenkapitals. Bei Leistungen auf den Liquidationsüberschuss gilt das übrige Eigenkapital als vor dem Nennkapital ausgezahlt, BMF vom 26.08.2003, BStBl 2003 I S. 434, Rz. 12.

1,0

Hinsichtlich der Rückzahlung des Nennkapitals ist § 28 Abs. 2 KStG einschlägig. Danach wird bei der B – GmbH zunächst der Sonderausweis auf den 31.08.2006 in Höhe von 31.500 € gemindert, § 28 Abs. 2 Satz 1 1. HS KStG.

1,0

In Höhe dieses Betrages gilt die Rückzahlung des Nennkapitals als Gewinnausschüttung, die bei den Gesellschaftern zu Bezügen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG führt, § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG.

0,5

Die Differenz des Nennkapitals in Höhe von (87.500 € ./ 31.500 € =) 56.000 € wird dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben, § 28 Abs. 2 Satz 1 2. HS KStG. In Höhe desselben Betrages wird das steuerliche Einlagekonto gemindert, § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG.

1,0

Darüber hinaus ist der zuvor einschlägige § 40 Abs. 4 KStG durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I S. 3150) aufgehoben worden. Damit greift u.a. nicht mehr Satz 1 aaO, wonach sich im Falle der Verteilung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Liquidation im Sinne des § 11 KStG die Körperschaftsteuer um den Betrag erhöht, der sich nach § 38 KStG ergeben würde, wenn das verteilte Vermögen als im Zeitpunkt der Verteilung für eine Ausschüttung verwendet gelten würde § 34 Abs. 16 KStG, der die weitere Anwendung des § 40 KStG bei Vorliegen bestimmter Tatbestände regelt, ist im vorliegenden Fall nicht einschlägig.

1,0

0,5

Zu Aufgabe 5:

Das endgültige Abwicklungs-Endvermögen – und damit die endgültige Schlussauskehrung – ist wie folgt zu berechnen:

Vorläufiges Abwicklungs-Endvermögen	897.750 €,	
Hiervon ist der abgezinsten Körperschaftsteuer-Erhöhungsbetrag noch abzuziehen, s. Lösung zu Aufgabe 3	./.	<u>1.137 €</u> ,
Zwischensumme		896.613 €.

1,0

Darüber hinaus ist noch der Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch, der sich durch Anrechnung der im Abwicklungszeitraum geleisteten Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen ergibt, zu ermitteln:

Tarifliche Körperschaftsteuer, § 23 Abs. 1 KStG, s. zu Aufgabe 2	69.103 €,	
./ Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen, § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG	./.	<u>87.500 €</u> ,
Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch		<u>18.397 €</u> .

1,0

Der zu erstattende Solidaritätszuschlag für den Abwicklungszeitraum ergibt sich danach wie folgt:

Festzusetzender Solidaritätszuschlag, §§ 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZ (5,5 % von 69.103 € =)	3.800 €	
./ Vorauszahlungen auf den Solidaritätszuschlag	./.	<u>4.812 €</u> ,
Zu erstattender Solidaritätszuschlag		<u>1.012 €</u> .

1,0

Sowohl die Körperschaftsteuer-Erstattung als auch die Erstattung des Solidaritätszuschlags erhöhen das endgültige Abwicklungs-Endvermögen:

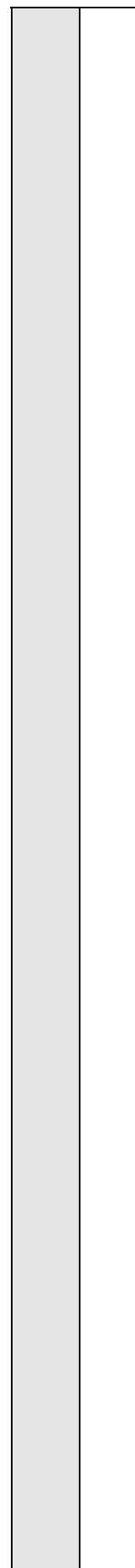
Zwischensumme, s.o.	896.613 €,	
+ Körperschaftsteuer-Erstattungsanspruch	+ 18.397 €,	
+ Erstattungsanspruch aus überzahltem Solidaritätszuschlag	+ <u>1.012 €</u> ,	
Endgültiges Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2008		<u>916.022 €</u> .

1,0

Summe Körperschaftsteuer (38,0).

Benotungsschema

Punkte	Note
0 – 19	6
20 – 29	5,5
30 – 39	5
40 – 49	4,5
50 – 58	4
59 – 66	3,5
67 – 73	3
74 – 80	2,5
81 – 87	2
88 – 94	1,5
95 – 100	1



	Name:		
Tz		mögl. Punkte	erzielte Punkte
	Sachverhalt 1		
	H 4.6 EStH Notwendigkeit zur Ermittlung des Übergangsgewinns	1,0	
	Gebäude keine Auswirkung	0,5	
	AfA bisher zutreffend 27.000 Euro	0,5	
	Ü-Gewinn ./ 10.000 Euro wegen TW-AfA bei Grund und Boden H 4.6 EStH oder alternativ Ü-Gewinn 0 Euro wegen Wortlaut in R 4.6 Abs. 1 S. 6 EStR	1,5	
	Bei EÜR Waren bereits mit Bezahlung Aufwand und bei BVV erst über Wareneinsatz	1,5	
	Ü-Gewinn insges. + 8.250 Euro (unter Berücksichtigung der USt + 9.200 Euro)	1,0	
	Bei BVV bereits Forderungsbuchung erfolgswirksam -> Ü-Gewinn + 17.850 Euro (unter Berücksichtigung der USt + 15.000 Euro)	1,0	
	Ü-Gewinn + 2.000 Euro da Disagio (ARAP) bei EÜR bereits voll BA	1,0	
	Ü-Gewinn ./ 1.500 Euro da Verbindlichkeit bei BVV erfolgswirksam	1,0	
	USt in Brutto-Forderung und Brutto-Warenverbindlichkeit (s.o.) richtig behandelt	3,0	
	VorSt-Aufwand in EÜR aus bezahlten Wareneinkäufen korrigiert (Ü-Gewinn + 250 Euro)	1,0	
	Übergangsgewinn (folge-)richtig berechnet	1,0	
	Gleichmäßige Verteilung des Übergangsgewinn auf 3 Jahre möglich	2,0	
	Sachverhalt 2		
1	Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	0,5	
	Gem. § 4 Abs. 5b EStG lediglich GewSt-Aufwand für VZ 2008 hinzugerechnet (+ 5.050 Euro)	1,0	
	Hinzurechnung GewSt VZ 2007 begründet abgelehnt	0,5	
	§ 4h EStG greift nicht	0,5	
	Subsidiaritätsprinzip § 20 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 EStG	0,5	
	KapESt und Soli nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf private ESt-Schuld anrechnen	0,5	
	HEV (§ 3 Nr. 40 EStG) auf Dividende angewendet (./ 16.000 Euro)	1,0	
	vGA geprüft	2,5	
	Höhe der vGA ermittelt	0,5	
	Anwendung HEV (§ 3 Nr. 40 EStG) auf vGA	0,5	
	§ 3c Abs. 2 EStG auf BA im Zusammenhang mit Beteiligung angewendet (+ 800 Euro)	0,5	
	steuerpflichtiger Gewinn richtig berechnet 149.450 Euro	0,5	
2	Anwendbarkeit des § 34a EStG geprüft	1,0	
	Begünstigungsbetrag (folge-) richtig ermittelt (90.000 Euro)	1,5	
	Unterschied zwischen steuerpflichtigem Gewinn und Begünstigungsbetrag wird dem Regelsteuersatz unterworfen	1,5	
3	Begünstigungsbetrag abzügl. ESt 28,25 % und Soli 5,5 %	1,5	
4	Ausgangsgröße ist steuerpflichtiger Gewinn § 7 GewStG	0,5	
	Berücksichtigung auch von kurzfristigen Schuldzinsen	0,5	
	Bewusste gewerbesteuerliche Doppelerfassung bei Zins- und Pachtanteilen	1,0	
	Kurz- und langfristigen Schulden (55.000 Euro) gem. § 8 Nr. 1 Buchstabe a GewStG hinzugerechnet	0,5	
	Finanzierungsanteil in Pachtzahlungen (6.500 Euro) gem. § 8 Nr. 1 Buchstabe e GewStG hinzugerechnet	0,5	
	Finanzierungsanteil in Lizenzgebühren (1.750 Euro) gem. § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG hinzugerechnet	0,5	
	Freibetrag 100.000 Euro berücksichtigt	0,5	
	Hinzurechnung nach § 8 Nr 1 GewStG 0 Euro	0,5	
	§ 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG geprüft und begründet bejaht	1,5	
	Steuerfreier Teil der Dividende gem. § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG hinzugerechnet (+ 16.000 Euro; + 400,00)	1,0	

Nichtabziehbare BA gem. § 3c Abs. 2 EStG abgezogen (./. 800 Euro)	0,5	
Gewerbesteuermesszahl einheitlich 3,5 % § 11 Abs. 2 GewStG	0,5	
Gewerbeertrag auf volle 100 Euro abgerundet und Freibetrag (24.500 Euro) berücksichtigt	0,5	
Gewerbesteuerfreibetrag 24.500 Euro	0,5	
Gewerbesteuermessbetrag (GewSt-Messzahl 3,5 %) (folge-)richtig berechnet	0,5	
Sachverhalt 3		
Veräußerung nach § 17 EStG, weil...	1,0	
...relevante Beteiligung (4,25 %, weil mittelbare Beteiligung mit einzubeziehen ist)	0,5	
Kein § 23 EStG, weil außerhalb einjähriger Veräußerungsfrist	1,0	
§ 17 EStG = gewerbliche Einkünfte	0,5	
Übergang wirtschaftl. Eigentum als Besteuerungszeitpunkt (15.05.2008)	1,0	
Entgelt in Fremdwährung mit Wert 15.05.2008 anzusetzen (100.671 Euro)	1,0	
Krisenbestimmtes Darlehen angesprochen; Keine nachträgl. AK, da nicht ausgefallen	0,5	
Überhöhte Verzinsung als vGA	0,5	
Halbeinkünfteverfahren beachtet	1,0	
Berechnung vGA und Erfassung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	2,0	
Höchstbetragsbürgschaft keine nachträgl. AK mangels Inanspruchnahme	0,5	
Zwerganteilsgesellschafter geprüft und bejaht	1,0	
Hinweis auf MoMIG	1,0	
Berechnung Veräußerungsgewinn unter Beachtung HEV und Freibetragsprüfung (§ 17 Abs. 3 EStG)	1,5	
Gewinn nach § 17 EStG folgerichtig berechnet 42.835,00 Euro	0,5	
Fremdwährungsguthaben als Wirtschaftsgut i.S. des § 23 EStG	1,0	
Umtausch in Euro am 01.12.2008 als Veräußerung erkannt, einjährige Veräußerungsfrist nicht überschritten	1,0	
Zutreffende Anschaffungskosten ermittelt (01.11.2008)	1,0	
Berechnung Veräußerungsverlust	1,0	
Verlustverrechnung nur innerhalb des § 23 EStG	0,5	
Zinsabschlagsteuer wurde korrekt einbehalten (30 %); keine Abgeltungsteuer	1,0	
Zinserträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig (190 Euro)	1,0	
Sparerfreibetrag und WK-Pauschale (801 Euro) gegengerechnet	1,0	
Einkünfte nach § 20 EStG folgerichtig ermittelt 133 Euro	1,0	
Gesamtpunktzahl	62,0	
Summe		
Note		

PUNKTELISTE zum Teil Körperschaftsteuer

Name: _____

Lfd. Nr.: _____

Aufg. Teil	Inhaltliche Schwerpunkte		
A 1	§ 11 KStG einschlägig	0,5	
	Nicht Wj=Kj, Rgrl, sondern Liquidationszeitraum, hier 1.9.06-30.11.08	1,0	
	auch Veranlagungszeitraum	0,5	
	Rumpf-Wj 1.1.-31.8.06,Rgrl,B-GmbH will Rumpf-Wj bilden	1,0	
	Gewinn des Rumpf-Wj gilt als im Jahr 06 bezogen	0,5	
	Zwei KSt-Veranlagungen: VZ 06 und der Abwicklungszeitraum 01.09.06-30.11.08	1,0	
A 2	Abw-Gewinn = Abw-EndV ./ Abw-AnfV, Rgrl	0,5	
	Def Abw-EndV, Rgrl, sonst geltende Vorschriften, Rgrl	1,0	
	Berechnung stl Abw-EndV, Rgrl	1,0	
	Abtretung = VGA, Begr, Rgrl,	1,5	
	Keine Hinzurechnung, Begr, Rgrln	1,0	
	Def Abw-AnfV, Rgrl	1,0	
	Kürzung Abw-AnfV um ausgeschütteten Gewinn für Rumpf-Wj	1,0	
	Berechnung des stl Abw-AnfV – auf 1.9.06 = 522.375 €	1,0	
	Abw-Gewinn = 460.687 €	0,5	
	Tarifl. Steuersatz, Rgrln, für 2008	0,5	
	Berechnung KSt 2008 und SolZ, Rgrln	1,0	
A 3	GA für Rumpf-Wj, kein KSt-Minderung, Begr, Rgrln	2,0	
	Anspr auf Ausz, Rgrln, Entstehung, Rgrl	1,0	
	Ausz ab 30.9.08, unverzinslich, Abzinsung	1,0	
	Barwert, Verzinsung von Bundesanleihen, Rgrl	1,0	
	auch Bewtg nach BMF vom 07.12. 2001, Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG	1,0	
	Barwert = 77.450 €	0,5	
	Erhöhung der Erträge, aber einkommensneutral, Rgrl	0,5	
	GA für Rumpf-Wj, keine Verwendung von EK 02, Begr, Rgrl	1,0	
	KSt-Erhöhung von 3/100, 1.200 €, Rgrl, Fests, Begr, Rgrl	1,5	
	nicht über 10 Jahre, Begr, Rgrl	1,0	
	Fälligkeit nach..., Rgrl, Abzinsung, Begr, Rgrl	1,0	
	bei Abzinsung Zeitraum von 1 Jahr laut Hinweis	1,0	
	Ansatz Schuld mit 1.137 €, Rgrl	1,0	
einkommensneutral, Rgrl	1,0		
A 4	Rückzahlung Nennkap + übr EK, übr EK vor Nennkap, Rgrl	1,0	
	Rückzahlung Nennkap, zunächst Sonderausweis, Rgrl	1,0	
	Rückzahlung Nennkap = GA, Rgrl	0,5	
	Erhöhung + Minderung stl EinlKto, Rgrl	1,0	
	§ 40 Abs. 4 KStG (-), Begr	1,0	
	§ 34 Abs. 16 KStG (-)	0,5	
A 5	Vorl Abw-EndV ./ KSt-Erhöhungsbetrag	1,0	
	Berechnung KSt-Erstattungsanspruch, Rgrln	1,0	
	Berechnung SolZ-Erstattungsanspruch, Rgrln	1,0	
	Berechnung endgültiges Abw-EndV	1,0	
	Summe Teil Körperschaftsteuer	38,0	

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Klausurenkurse



Sachverhalt

Bilanzsteuerrecht

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs	
Block:	Block G	Block 2	
Name:	G/2/09	2/2/09	
Dauer:	6 Stunden		
Datum:	19.08.2009	Berlin:	25.8.09
		Bielefeld:	25.8.09
		Essen:	26.8.09
		Frankfurt:	26.8.09
		Freiburg:	26.8.09
		Köln:	24.8.09
		Leipzig:	26.8.09
		Koblenz:	10.9.09
		Mannheim:	25.8.09
		München:	24.8.09
Abgabe: (nur für Klausurenfernkurs)	Klausurenfernkurs bis spätestens 26.08.09 an Frank Kraemer Mittelstr. 6 46562 Voerde		
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB		
Bearbeitungs- hinweis:	Bitte kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung mit Vor- und Nachname sowie der oben stehenden Klausurkennzeichnung (Block/Nummer). Bitte geben Sie unten Name und Adresse an, wohin die korrigierte Klausur zurückgesendet werden soll. Bitte schreiben Sie leserlich und lassen einen Korrekturrand von ca. 6 cm.		

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen 2009

Vorbemerkungen

Die Klausur besteht aus vier voneinander unabhängigen Teilen, die auch in einer beliebigen Reihenfolge bearbeitet werden können. Ihre Lösungen sollen die einschlägigen Gesetzesfundstellen sowie evtl. Hinweise auf Verwaltungsvorschriften enthalten. Außerdem sind notwendige Rechenwege nachvollziehbar darzustellen.

1. Sachverhalt:

Hugo Habicht (HH) ist als Ingenieur und Erfinder selbständig tätig. Dieses Einzelunternehmen (E 1) betreibt er von dem gemieteten Büro in Frankfurt, Starkstr. 10. Die durch seine Tätigkeit erteilten Patente und Schutzrechte überlässt er im Rahmen eines Lizenzvertrags der Amsel-Patentverwertungs-GmbH mit Sitz in Würzburg. An der GmbH ist HH zu 100% beteiligt und auch alleiniger Geschäftsführer. Die Amsel-Patentverwertungs-GmbH erzielt auf der Basis des Lizenzvertrags ca. 90% ihrer gesamten Umsätze.

Sämtliche Einzelunternehmen und GmbH's bestehen schon seit einigen Jahren. Die Umsatzsteuererklärung für das Unternehmen von HH wird beim zuständigen Finanzamt in Mannheim eingereicht.

a) Amsel-Patentverwertungs-GmbH:

Mit Wirkung zum 31.12.2008 übertrug HH sämtliche Geschäftsanteile an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH unentgeltlich auf die Drossel GmbH (Sitz in Frankfurt), deren Anteile HH ebenfalls zu 100% hält. Die Drossel GmbH betreibt die Herstellung und den Vertrieb von Autotüren. Die Anteile an der Drossel GmbH hält HH in seinem anderen Einzelunternehmen (E 2), bei dem es sich um eine Kraftfahrzeuglackiererei handelt. Die Kraftfahrzeuglackiererei wird von einem Grundstück in Mannheim, Rheinstr. 5, betrieben.

Die Anteile der Drossel GmbH werden im Einzelunternehmen (E 2) zum 31.12.2008 mit dem Buchwert (Anschaffungskosten entsprechen dem Stammkapital der GmbH) von 300.000 € ausgewiesen. Aus der Übertragung der Anteile von der Amsel-Patentverwertungs-GmbH auf die Drossel GmbH hat HH keine steuerlichen Konsequenzen gezogen, da durch seine jeweilige 100%ige Beteiligung an den GmbH's eine Steuerverstrickung der stillen Reserven weiterhin gegeben ist.

Der Wert der Anteile an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH betrug zum 31.12.2008:

Buchwert	100.000 €
Gemeiner Wert = Teilwert	1.500.000 €

b) Drossel GmbH:

Die Drossel GmbH erwarb mit notariellem Vertrag vom 29.12.2007 ein unbebautes Grundstück in der Wachtelgasse 3 in Frankfurt. Es soll als Lagerplatz für die produzierten Autotüren genutzt werden. Der Nutzen- und Lastenwechsel erfolgte, wie im Kaufvertrag vereinbart, zum 01.01.2008. Die Eintragung im Grundbuch wurde am 06.01.2009 vorgenommen.

Der Kaufpreis beträgt 112.500 € und soll in 5 gleichen Jahresraten (jeweils 22.500 €) erstmalig zum 31.12.2009 – nachschüssig – gezahlt werden. Eine Verzinsung der jeweils

noch ausstehenden Beträge ist nicht vorgesehen. Sämtliche Nebenkosten des Erwerbs sind vereinbarungsgemäß vom Veräußerer zu tragen.

Bisher wurde nur gebucht:

unbebaute Grundstück 112.500 € an sonstige Verbindlichkeiten 112.500 €

Im Juli 2008 schloss die Drossel GmbH mit dem Vermieter der durch sie angemieteten Produktionshalle eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag ab. Darin verpflichtet sich die GmbH an der Produktionshalle – über den gesamten Bereich der Einfahrt – erstmalig ein Vordach anzubauen. Der Vermieter hatte diese Absicht bereits seit längerer Zeit. Wegen der finanziellen Schwierigkeiten konnte er die Investition aber nicht umsetzen. Von der ausführenden Firma wurde für die Errichtung des Vordachs ein Betrag von 52.500 € zzgl. USt der GmbH in Rechnung gestellt. Die Laufzeit des Mietvertrags wurde bis zum 31.08.2018 verlängert. Nach Ablauf der Mietzeit muss die GmbH das Vordach dem Vermieter entschädigungslos überlassen.

Die GmbH darf lt. Vertrag von der jeweils am 15. fälligen Miete von 3.000 € zzgl. USt, 80% der Kosten des Vordachs, verteilt auf die Laufzeit des Mietvertrags, beginnend ab September (Fertigstellung 30.08.2008) abziehen. Die Kosten von netto 52.500 € wurden bei der GmbH als Aufwand behandelt und die Umsatzsteuer wurde als abzugsfähige Vorsteuer gebucht. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Vordachs beträgt unstrittig 20 Jahre. Die geleisteten Mieten wurden wie folgt berücksichtigt:

8 Monate x 3.000 € =	24.000 € Aufwand, VoSt 4.560 €
4 Monate x 2.650 € =	10.600 € Aufwand, VoSt 2.014 €

Die GmbH stellt die Fahrzeugtüren durch Zusammenfügen von zwei verschiedenen Blechen mittels Laserschweißanlage und anschließender Formung in der Stanzpresse her. Die Materialeinzelkosten betragen:

Stahlblech	8 € pro Stück
Aluminiumblech	4 € pro Stück

Insgesamt wurden im Jahr 2008 jeweils 1.000.000 Stück der Stahl- und Aluminiumbleche angeschafft. Im Rahmen der Produktion fallen Schrottanteile bei den Stahlblechen mit 3,5% und bei den Aluminiumblechen mit 4,5% an.

Der vereinfachte BAB der GmbH sieht wie folgt aus:

Kostenart	Kostenstellenbezeichnung	Fertigungsstunden	Kosten
FEK	Laserschweißanlage	5.000 h	1.500.000 €
FEK	Stanzpresse	4.500 h	1.800.000 €
FEK	Übrige Maschinen	9.000 h	2.800.000 €
MGK	Kosten der Lagerhaltung	---	200.000 €
MGK	Kosten innerbetrieblicher Transport	---	250.000 €
FGK maschinenabhängig	Kosten Qualitätssicherung	---	592.000 €
FGK Restfertigungsgemeink.	Hilfsstoffe	---	250.000 €

Für das Zusammenschweißen der Bleche wird eine Produktionszeit von 0,005 h pro Stück benötigt. Der Stanzvorgang dauert 0,0025 h pro Fahrzeugtür. Die Qualitätssicherung dauert 0,001 h pro Stück.

Durch Inventur wurde zum 31.12.2008 ein Bestand an fertigen Autotüren von 50.000 Stück ermittelt. Der Vorjahresbestand betrug 710.000 € und wurde mit Hilfe der Maschinenstundensatzrechnung ermittelt. Außerdem wurde der Schrottbestand zum 31.12.2007 mit 20.000 € bewertet. Aus Vereinfachungsgründen kann unterstellt werden, dass der vorhandene Schrottbestand sich immer auf die vorhandenen Türen bezieht.

c) Einzelunternehmen Lackiererei:

Das Einzelunternehmen Lackiererei wird von HH auf einem gepachteten bebauten Grundstück betrieben, das er für die besonderen Zwecke des Betriebs auf eigene Kosten mit den notwendigen Betriebsvorrichtungen ausgestattet hat (inzwischen jeweils Buchwert 1 €). Bei den im Oktober 2008 durchgeführten Instandsetzungsarbeiten der eigenen Arbeitnehmer, war es aufgrund von Unachtsamkeiten zu Beschädigungen des Abwassertanks als Teil der auf die besonderen Verhältnisse des Betriebs abgestellten Abwasseranlage gekommen. Dies führte zum Austritt von Lösungsmitteln und einer Verunreinigung des Erdreichs. Die sofort eingeschaltete zuständige Behörde hatte daraufhin nach einer Ortsbesichtigung noch im November angeordnet, dass HH auf eigene Kosten ein Gutachten eines von der Behörde benannten Sachverständigen einholen soll. Die Behörde hätte das Gutachten sonst selbst eingeholt und HH in Rechnung gestellt. Das Gutachten soll als Grundlage für den nach Art und Umfang der Sanierungsmaßnahmen festzulegenden Verwaltungsakt dienen.

Aus dem Gutachten vom Januar 2009 ergibt sich folgendes Ergebnis:

- a. Der Austritt des Lösungsmittels hat nur zu einer räumlich eng begrenzten Verunreinigung des Erdreichs geführt. Hier muss eine fachgerechte Entsorgung erfolgen und der Boden ausgetauscht werden. Die vermutlich entstehenden Kosten werden vom Gutachter auf ca. 30.000 € geschätzt. Die vermutlich durch die Behörde gesetzte Frist zur Ausübung der Maßnahme wird der 30.09.2009 sein.
- b. Der Abwassertank ist unverzüglich zu ersetzen. Hier wird mit einem Aufwand von 20.000 € gerechnet (bezieht sich auf den Preis eines neuen Tanks mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren, weil die Reparatur des alten Tanks unverhältnismäßig teuer wäre) zzgl. 5.000 € für den Ausbau und die Abfuhr des alten Tanks und den Einbau des neuen Tanks.
- c. Eine akute Gefährdung des Grundwassers besteht bei zeitnaher Abfuhr des belasteten Erdreichs nicht. Daher wird der Behörde geraten, HH aufzuerlegen, beginnend ab dem 01.01.2013 für die Dauer von 3 Jahren eine kombinierte Grundwasserpump- und -reinigungsanlage zu betreiben. Voraussichtlicher Aufwand 50.000 € (ND der Anlage 10 Jahre). Anfallende Betriebskosten werden mit jährlich 2.500 € nach heutigen Preisverhältnissen geschätzt. Unter Berücksichtigung der Inflationsrate ist aber mit einer Preissteigerung zu rechnen, die vermutlich zu Kosten von 2.750 € im ersten Jahr, 2.875 € im zweiten und 3.000 € im dritten Jahr führen wird. Der Gutachter weist extra darauf hin, dass es sich aus umweltschutzrechtlicher Sicht gegenüber den Empfehlungen unter a) und b) um eine eigenständige Maßnahme handelt.
- d. Außerhalb des Gutachtens teilte der Gutachter noch mit, dass HH wegen der Verunreinigung des Grund und Bodens mit einem Bußgeld von ca. 2.500 € rechnen muss.

Bis ein weiteres Austreten von Schadstoffen ausgeschlossen werden kann, hat HH den Betrieb der Lackiererei eingestellt. Ein Verwaltungsakt der zuständigen Behörde liegt noch nicht vor. Die Rechnung des Sachverständigen für die Erstellung des Gutachtens beträgt 20.000 € (ohne USt). Evtl. Rückgriffsansprüche bestehen bei HH nicht.

Buchungen sind in diesem Zusammenhang bisher nicht vorgenommen worden.

In einem im Januar 2008 mit einem Mietwagenunternehmen geschlossenen Servicevertrag hat sich HH verpflichtet, bei sämtlichen Fahrzeugen des Mietwagenunternehmens vorhandene Lackschäden unverzüglich zu beseitigen, bevor die Wagen nach ca. einjähriger Verwendung von dem Unternehmen an einen Händler veräußert werden. Der Vertrag beginnt ab 01.04.2008 und hat eine Laufzeit von 5 Jahren. Als Entgelt wurde ein Festpreis von jährlich 5.000 € vereinbart (unabhängig vom tatsächlichen Ausbesserungsbedarf). Der Betrag für 2008 von 3.750 € wurde vom Mietwagenunternehmen vor dem Abschlussstichtag überwiesen und von HH zutreffend gebucht.

HH hatte sich im Vorfeld folgendes überlegt:

Er rechnete mit jährlich ca. 20 Pkw's bei denen Ausbesserungsarbeiten erforderlich werden. Den durchschnittlichen Aufwand pro Fahrzeug kalkulierte er mit 50 € Materialkosten, 50 € Fertigungslöhne, 75 € fixe Gemeinkosten und 25 € variable Gemeinkosten. Er ging außerdem von einer Kostensteigerung, entsprechend der Inflationsrate der letzten Jahre, von 2% pro Jahr aus.

Noch im März 2008 hatte der Hersteller der vom Mietwagenunternehmen verwendeten Fahrzeuge die Produktion auf neuartige umweltfreundliche Lacke umgestellt. Nach den übereinstimmenden und nicht zu beanstandenden Feststellungen von HH sowie des Mietwagenunternehmens stand bereits Ende 2008 fest, dass die neuen Lacke wesentlich empfindlicher und damit schadensanfälliger sind. HH, der zur Ausbesserung zulässigerweise die weiterhin vertriebenen umweltschädlichen Lacke verwendet, muss nunmehr davon ausgehen, dass sich zwar nicht die Anzahl der schadhafte Fahrzeuge verändert, wohl aber der Schadensumfang pro Fahrzeug und damit sich der kalkulierte Aufwand verdoppeln wird. Es besteht keine Möglichkeit das Entgelt im Vertrag anzupassen.

Aufgrund der Betriebsunterbrechung wegen der Schadstoffbelastung, war es bis zum Bilanzstichtag nicht möglich gewesen, alle angelieferten schadhafte Fahrzeuge fristgerecht auszubessern. Bei 5 der insgesamt 15 in 2008 zu lackierenden Fahrzeugen sind deshalb Nachbesserung und Auslieferung erst im Januar 2009 erfolgt.

Mit Kaufvertrag vom 24.03.2003 (Nutzen- und Lastenwechsel 01.07.2003) hatte HH ein bebautes Grundstück (Wachtelgasse 12 in Frankfurt) erworben. Die Anschaffungskosten inkl. der Nebenkosten betragen 200.000 €. Der Anteil des Grund und Bodens beträgt dabei unstrittig 10%. Das Gebäude (Baujahr 1988) hat eine Nutzfläche von 200 qm, von denen ab dem Zeitpunkt des Nutzen- und Lastenwechsels 180 qm an eine Rechtsanwaltskanzlei vermietet wurden und die restlichen 20 qm als Büro für den Betrieb der Lackiererei genutzt wurden. Die Mieteinnahmen erklärte HH bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Buchungen im Einzelunternehmen wurden nicht vorgenommen. Bedingt durch den Mieterwechsel ab 01.07.2008 wird das Gebäude nun wie folgt genutzt:

100 qm Vermietung an eine Steuerberatungs-GmbH
100 qm Nutzung als Büro für das Einzelunternehmen Lackiererei

Im Mai und Juni des Jahres wurden Renovierungsarbeiten im gesamten Gebäude vorgenommen. Die Rechnung der Fa. Pinsel für die durchgeführten Malerarbeiten beträgt 4.000 € zzgl. USt. Die laufenden Kosten für das gesamte Objekt betragen in 2008 nachweislich 4.800 € zzgl. USt und 480 € Grundsteuer (sie sind das gesamte Jahr gleichmäßig angefallen). Alle Rechnungen wurden mit der Privatschrift von HH ausgestellt. Die Bezahlung erfolgte jeweils vom privaten Bankkonto von HH.

Im Rahmen des Einzelunternehmens wurden bisher keine steuerlichen Konsequenzen gezogen. Zum 01.07.2008 betragen die Teilwerte aufgrund der in der Umgebung entstandenen Infrastruktur:

Grund/Boden	30.000 €
Gebäude	260.000 €

Aufgabenstellung:

Äußern Sie sich zu den geschilderten Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften. Ermitteln Sie die Bilanzansätze in der Handels- und Steuerbilanz. Alle Unternehmen möchten einen möglichst niedrigen Gewinn ausweisen und soweit wie möglich eine Einheitsbilanz erstellen. Die Erstellung von Bilanzen ist nicht notwendig. Die Gewinnauswirkungen sind mit Hilfe der Erfolgspostenmethode darzustellen.

2. Sachverhalt:

In München – Frankenstr. 8 – ist der Sitz der Berg-AG, die die Herstellung und den Vertrieb von Wintersportartikeln betreibt. Gesellschafter der AG sind zu jeweils 50% Xaver Berg und die Berg-GmbH, bei der Xaver und seine Frau Maria je 50% der Anteile halten. Auch die GmbH hat ihren Sitz in München. Als Geschäftsführer der Berg-AG ist Xaver angestellt worden. Die Anteile an der AG hält er im Privatvermögen. Xaver und seine Frau haben in Dachau vor Jahren ein Einfamilienhaus erworben, das sie mit ihren zwei Kindern bewohnen. Die Berg-AG wurde bereits vor 15 Jahren gegründet und im Handelsregister erfasst.

Beim letzten Skiurlaub in Österreich hat Xaver den Geschäftsführer der Tal-AG, (Sitz in Salzburg) Josef Tal kennen gelernt. Josef hält 50% der Anteile an der Tal-AG in seinem Privatvermögen. Die übrigen 50% hält die Tal-GmbH mit Sitz in Graz. An der österreichischen GmbH sind die beiden volljährigen Kinder von Josef beteiligt. Sepp mit 60% und Resi mit 40%. Josef Tal ist Witwer und wohnt in einem hergerichteten Bauernhaus in der näheren Umgebung von Salzburg. Die Tal-AG hat sich spezialisiert auf die Herstellung von Snowboards.

Geschäftsbeziehungen gab es zwischen den beiden AG's bisher nicht. Daher bestehen derzeit auch keine gegenseitigen Ansprüche in Form von Forderungen oder Verbindlichkeiten.

Da sich Xaver und Josef auf „Anhieb“ sympathisch waren und Josef ganz begeistert mit seinem neuen Snowboard die Berge der Sportwelt Amadé heruntergefahren ist, beschlossen sie zum 01.01.2008 die Verschmelzung der Berg-AG mit der Tal-AG mittels Gründung einer Europäischen Gesellschaft (SE) mit Sitz in München. Die SE (Berg & Tal SE) ist das deutsche Stammhaus. Anstelle der durch die Verschmelzung erlöschenden Tal-AG wird eine Betriebsstätte in Salzburg gebildet.

Die Bilanzen der AG's vor der Verschmelzung sehen vereinfacht wie folgt aus:

Aktiva	Berg-AG 31.12.2007		Passiva
Anlagevermögen	800.000	Stammkapital	200.000
Umlaufvermögen	600.000	Rücklagen	100.000
		Verbindlichkeiten	1.100.000
	1.400.000		1.400.000

Aktiva	Tal-AG 31.12.2007		Passiva
Anlagevermögen	1.400.000	Stammkapital	200.000
Umlaufvermögen	500.000	Rücklagen	500.000
		Verbindlichkeiten	1.200.000
	1.900.000		1.900.000

Die Anteilseigner haben ihre Beteiligungen vor Jahren zu jeweils 100.000 € erworben. Im Vermögen der Aktiengesellschaften sind jeweils zum 31.12.2007 stille Reserven von 100.000 € enthalten. Der handels- und steuerrechtliche Jahresüberschuss vor Steuern in 2008 beträgt sowohl für das Stammhaus, als auch für die österreichische Betriebsstätte jeweils 150.000 €. Der nach Steuern verbleibende Gewinn wird vollständig an die Anteilseigner Anfang 2009 ausgeschüttet.

Aufgabenstellung:

- 1) Äußern Sie sich bitte zu der vorgenommenen Verschmelzung unter Berücksichtigung des deutschen Umwandlungssteuerrechts (UmwStG) und des österreichischen Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), welches auszugsweise beigefügt ist. Welche rechtlichen Konsequenzen ergeben sich evtl. bei der Verschmelzung und der „Gründung“ der Europäischen Gesellschaft (SE) für die Gesellschaft und ihre Anteilseigner.

Soweit wie möglich möchte weder die Berg-AG noch die Tal-AG stille Reserven aufdecken.

- 2) Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz der SE zum 01.01.2008.
- 3) Gehen sie kurz auf die Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit der SE (bezogen auf das inländische Stammhaus) ein. Geben Sie einen Ausblick auf die steuerrechtlichen Konsequenzen bei Veräußerung der Anteile der SE durch die im Inland ansässigen Anteilseigner. (Hinweis auf Auszug DBA).

1. TEIL
UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ
1. HAUPTSTÜCK
Umgründungen
Artikel I
Verschmelzung
Anwendungsbereich

§ 1.

1) Verschmelzungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. Verschmelzungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften,
2. Verschmelzungen im Sinne gesellschaftsrechtlicher Vorschriften auf Grund anderer Gesetze,
3. Vermögensübertragungen im Sinne des § 236 des Aktiengesetzes und des § 60 des Versicherungsaufsichtsgesetzes und
4. Verschmelzungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften.

(2) Abs. 1 Z1 bis 4 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines Firmenwertes bei der übernehmenden Körperschaft nicht eingeschränkt wird. Soweit bei der Verschmelzung auf eine übernehmende

- in der Anlage genannte Gesellschaft eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder
- den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft eines Staates des Europäischen Wirtschaftsraumes, mit dem eine umfassende Amts- und Vollstreckungshilfe mit der Republik Österreich besteht,

die den Ort der Geschäftsleitung in dem betreffenden Staat hat, eine Steuerpflicht nach § 20 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 entsteht, ist die Steuerschuld auf Antrag in der letzten Körperschaftsteuererklärung der übertragenden Körperschaft bis zur tatsächlichen Veräußerung oder einem sonstigen Ausscheiden des Vermögens(teiles) aus der übernehmenden Gesellschaft nicht festzusetzen. Über die nicht festgesetzte Steuerschuld ist im Körperschaftsteuerbescheid abzusprechen. Die Veräußerung oder ein sonstiges Ausscheiden des Vermögens(teiles) gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Zwischen Verschmelzung und Veräußerung(Ausscheiden) eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage zum Verschmelzungstichtag zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden. § 205 der Bundesabgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(3) Auf Verschmelzungen sind die §§ 2 bis 6 anzuwenden.

Übertragende Körperschaft

§ 2.

(1) Bei der Ermittlung des Gewinnes ist für das mit dem Verschmelzungstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

(2) Abweichend von Abs. 1 kann

1. bei Verschmelzungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 bis 3 das ausländische Vermögen und
2. bei Verschmelzungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 4 das Betriebsvermögen und sonstige Vermögensteile

mit dem sich aus § 20 des Körperschaftssteuergesetzes 1988 ergebenden Wert angesetzt werden, wenn die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde.

(3) Das Einkommen der übertragenden Körperschaft ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungstichtages erfolgt wäre.

(4) Abs. 3 gilt nicht für Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft auf Grund von Beschlüssen nach dem Verschmelzungstichtag sowie für

- die Einlagenrückzahlung im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 durch die übertragende Körperschaft und
- Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in die übertragende Körperschaft

in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages.

(5) Verschmelzungstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt

ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird. Zum Verschmelzungstichtag ist weiters eine Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die nach Abs. 1 oder 2 steuerlich maßgebenden Buchwerte oder Werte und das sich daraus ergebende Verschmelzungskapital unter Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen im Sinne des Abs. 4 darzustellen sind.

Übernehmende Körperschaft

§ 3.

(1) Für die übernehmende Körperschaft gilt Folgendes:

1. Sie hat die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen.
2. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übernommenen Vermögens entsteht, gilt Folgendes:

- Das übernommene Vermögen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
- Wird Vermögen ganz oder teilweise übernommen, für das die Steuerschuld bei der übernehmenden Körperschaft auf Grund einer Umgründung im Sinne dieses Bundesgesetzes nicht festgesetzt worden ist, nicht gemäß § 16 Abs. 1 zweiter Teilstrich entstanden ist oder auf Grund des § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht

festgesetzt worden ist, sind die fortgeschriebenen Buchwerte vor der Umgründung oder Verlegung anzusetzen. Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist die übernehmende Körperschaft nach, dass Wertsteigerungen im übrigen EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös oder vom gemeinen Wert im Zeitpunkt des Ausscheidens abzuziehen.

3. § 2 Abs. 3 gilt mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages.

(2) Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz.

(3) Unabhängig vom Vorliegen eines Buchgewinnes oder -verlustes sind Veränderungen des Betriebsvermögens, die aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (Confusio) stammen, in dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen.

(4) Entsteht durch die Verschmelzung bei der übernehmenden Körperschaft eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht anzuwenden.

Behandlung der Anteilsinhaber

§ 5.

(1) Für die Anteilsinhaber gilt Folgendes:

1. Der Austausch von Anteilen an der übertragenden Körperschaft auf Grund der Verschmelzung gilt nicht als Tausch. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelten mit Beginn des dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tages als erworben.

2. Zuzahlungen auf Grund gesellschaftsrechtlicher Vorschriften kürzen die Anschaffungskosten oder Buchwerte.

3. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des übertragenen Vermögens auf Grund der Verschmelzung eingeschränkt wird, gilt Z 1 auch für Anteilsinhaber, die in einem in § 1 Abs. 2 zweiter Satz genannten Staat ansässig sind.

4. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich an den Anteilen der übertragenden Körperschaft auf Grund des Austausches eingeschränkt wird, gilt dies als Tausch im Sinne des § 6 Z 14 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 an dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag. § 1 Abs. 2 ist sinngemäß anzuwenden.

(2) Neue Anteile treten für Zwecke der Anwendung der Fristen der §§ 30 und 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 an die Stelle der alten Anteile.

(3) Geht durch die Verschmelzung die Eigenschaft von Anteilen als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 unter,

gelten diese Anteile bis zum Ende des zehnten Jahres nach Ablauf des Verschmelzungstichtages als Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(4) Besteht vor dem Austausch weder an der übertragenden noch an der übernehmenden Körperschaft eine Beteiligung im Sinne des § 31 des Einkommensteuergesetzes 1988 und entsteht durch die Verschmelzung eine solche Beteiligung, gilt der höhere gemeine Wert dieser Beteiligung als Anschaffungskosten.

(5) Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil die Beteiligungsverhältnisse an der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen (§ 224 Abs. 2 Z 1 des Aktiengesetzes), sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten oder Buchwerte der Anteile an der übertragenden Körperschaft den Anteilen an der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.

(6) Unterbleibt die Gewährung von Anteilen, weil Anteilsinhaber der übertragenden Körperschaft auf die Gewährung verzichten (§ 224 Abs. 2 Z 2 des Aktiengesetzes), ist § 3 Abs. 2 anzuwenden.

(7) Für internationale Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt folgendes:

1. Entsteht durch eine Verschmelzung im Sinne des § 1 Abs. 1 bei einer Körperschaft als Anteilsinhaber eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird ihr Ausmaß durch neue Anteile oder durch Zurechnung zur bestehenden Beteiligung verändert, ist hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht anzuwenden.

2. Geht durch eine Verschmelzung im Sinne des § 1 Abs. 1 die Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter, gilt, soweit für sie keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist, der höhere Teilwert zum Verschmelzungstichtag, abzüglich auf Grund einer Umgründung nach diesem Bundesgesetz von § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgenommener Beträge, als Buchwert.

ABKOMMEN
zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland
zur Vermeidung
der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und
vom Vermögen

Die Republik Österreich und die Bundesrepublik Deutschland von dem Wunsch geleitet, ihre wirtschaftlichen Beziehungen durch den Abbau steuerlicher Hindernisse zu fördern und ihre Zusammenarbeit auf steuerlichem Gebiet zu festigen sind wie folgt übereingekommen:

Artikel 7
Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu besteuernenden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.

(5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(7) Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine

Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.

(8) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

Artikel 13 **Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen**

(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, dürfen in diesem Staat besteuert werden.

(3) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.

(4) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschiffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(5) Gewinne aus der Veräußerung des in den vorstehenden Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

(6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Vertragsstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zu Grunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.

Artikel 23
Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt festgesetzt:

a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus der Republik Österreich sowie die in der Republik Österreich gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in der Republik Österreich besteuert werden dürfen und nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Für Einkünfte aus Dividenden gelten die vorstehenden Bestimmungen nur dann, wenn diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer in der Republik Österreich ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 vom Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt werden würden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

3. Sachverhalt:

Die Starkbier GmbH & Co KG mit Sitz in München ist eine alteingesessene Brauerei. Sie produziert schon seit Jahren Weißbier, Starkbier, Exportbier und Schwarzbier. Gesellschafter der KG ist als Komplementär die Bayern GmbH mit einer Beteiligung von 10%. Gesellschafter der GmbH ist zu 100% der aus Passau stammende Hans Brezel. Die Beteiligung an der GmbH hält Brezel im Privatvermögen.

Kommanditisten sind entsprechend der Eintragung im Handelsregister die Vertriebs - OHG sowie Hans Brezel und sein Bruder Heinrich Semmel. Am Gewinn und Verlust wie auch an den stillen Reserven sind die OHG zu 10% und Brezel und Semmel zu je 40% beteiligt. Sowohl die OHG als auch die KG wurden bereits 1998 gegründet. Die Gesellschafter der OHG sind seit Gründung Maximilian Max und Martin Moritz zu jeweils 50%. Die Gewinnverteilung bei beiden Gesellschaften wurde, abweichend von §§ 121 (1), (2) und 168 (1) HGB, entsprechend den Beteiligungsverhältnissen im Gesellschaftsvertrag vereinbart.

Die vorläufigen Bilanzen der Gesellschaften (KG, OHG, GmbH) zum 31.12.2008 liegen vor und sind bis auf die nachfolgenden Geschäftsvorfälle nicht zu beanstanden.

Die Bayern GmbH führt ausschließlich die Geschäfte der KG und zwar durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer Heinz Brezel. Die GmbH und Brezel haben ein Anstellungsvertrag geschlossen aufgrund dessen an ihn in 2008 insgesamt ein Gehalt von 60.000 € ausgezahlt wurde und als Personalaufwand behandelt worden ist. Für die Führung der Geschäfte erhält die GmbH von der Starkbier GmbH & Co KG einen Auslagenersatz von 60.000 € zzgl. USt. Die Auszahlung erfolgte immer am Ende des Monats und für den Monat Dezember – bedingt durch die Weihnachtsfeiertage – erst Anfang Januar 2009. Die Rechnung der GmbH liegt bereits im Dezember vor. Außerdem wurde eine jährliche Haftungsvergütung von 5.000 € vereinbart, die bereits mit dem Auslagenersatz für November geleistet worden ist. Bisher wurde bei der GmbH ein Ertrag von 65.000 € berücksichtigt. Als Umsatzsteuerverbindlichkeit wurde ein Betrag von $12 \times 950 \text{ €} = 11.400 \text{ €}$ in der Bilanz passiviert.

Mit Gesellschafterbeschluss der GmbH vom 20.05.2008 wurde für das abgelaufene Jahr eine Dividende an Brezel ausgeschüttet. Auf seinem privaten Bankkonto ging Anfang Juni ein Betrag von 3.156 € ein.

Heinrich Semmel ist Geschäftsführer der Vertriebs – OHG und erhält entsprechend der getroffenen Vereinbarung ein mtl. Gehalt von 4.000 €. Der Jahresbetrag von 48.000 € wurde bei der OHG bisher als Betriebsausgabe behandelt. Semmel erklärt die Zahlungen innerhalb seiner Einkommensteuererklärung regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Die GmbH & Co KG hat noch keine Bewertung ihres Vorratsvermögens für 2008 vorgenommen. Der Ansatz in der Bilanz soll möglichst niedrig erfolgen. Ein unterschiedlicher Ansatz bei Handels- und Steuerbilanz soll nicht erfolgen.

Bierbestände:

Die Inventur wurde am 31.01.2009 durchgeführt und ergab folgendes:

Schwarzbier	1.200 Hektoliter (1hl = 100 Liter)
Exportbier	1.000 Hektoliter
Starkbier	500 Hektoliter
Weißbier	800 Hektoliter

Aus den internen Aufzeichnungen vom Januar 2009 ergab sich noch folgendes zutreffendes Zahlenmaterial:

<i>Biersorte</i>	<i>Bierausstoß</i>	<i>Bierverkauf</i>	<i>Verhältnis der HK zueinander</i>
Schwarzbier	200 hl	150 hl	1,0
Exportbier	80 hl	100 hl	1,5
Starkbier	---	---	1,8
Weißbier	250 hl	50 hl	2,0

Der Bestand am 31.01.2009 beträgt bei Schwarz- und Weißbier jeweils 1/10, bei Export- und Starkbier jeweils 1/12 des Jahresausstoßes 2008. Die gesamten Herstellungskosten 2008 für Bier betragen 4.500.000 €. Kosten Änderungen ergaben sich im Januar 2009 nicht. In den Herstellungskosten lt. Firma sind die Gemeinkosten für Material und Fertigung mit 50% enthalten. Nicht enthalten sind 150.000 € freiwillige soziale Aufwendungen und die Biersteuer von 12 € pro hl Ausstoß.

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zur Bierherstellung:

Auf den 31.12.2008 wurden Anschaffungskosten i.H.v. 540.000 € ermittelt. Bei einem Viertel liegen die Wiederbeschaffungskosten vorübergehend um 10% niedriger. 30% des Bestandes entfallen auf Hopfen, der aufgrund eines Mehrjahresvertrages zum Preis von 1.620 € / Doppelzentner (1dz = 100kg) erworben wurde. Der Vertrag mit einer jährlichen Abnahmemenge von 500 dz hat noch eine Restlaufzeit von 4 Jahren. Am 31.12.2008 wurden vorübergehend angeboten:

- Hopfen gleicher Art und Güte am Markt für 1.600 € pro dz
- Mehrjahresverträge mit einer Laufzeit von 4 Jahren über gleiche Hopfengüte und Abnahmemenge für 1.580 € pro dz.

Limonadenbestand:

Die in kleinen Mengen produzierte Limonade war am 31.12.2008 restlos verkauft. Lediglich Zitronen- und Orangensäfte, die zur Herstellung im Jahr 2009 bestimmt sind, wurden auf Vorrat gehalten. Diese Säfte hatte die KG im November zu dem äußerst günstigen Preis von 80.000 € aus Israel bezogen. Bis zum Bilanzstichtag war der Preis um 15% gestiegen. Trotzdem möchte die KG nur 80.000 € ansetzen, weil am Bilanzstichtag ca. 15% des Saftes durch schlechte Lagerung verdorben und nicht mehr verwertbar waren.

Bereits in 2007 ist bei der KG eine Maschine zur Betreibung des Bierbraukessels wegen eines Defekts in der Schmierstoffzuleitung in Brand geraten und vollständig zerstört worden. Die Versicherung erstattete daraufhin 120.000 €, die zum 31.12.2007 als Rücklage für Ersatzbeschaffung ausgewiesen waren. Der Buchwert wurde als Aufwand erfasst und betrug zum Zeitpunkt der Zerstörung 60.000 €. Die KG bestellte sofort eine neue Maschine beim Hersteller in der Schweiz für umgerechnet 120.000 €. Aufgrund einer überraschenden Neuentwicklung auf dem Sektor der Bierbrauerei, hätte die KG am 31.12.2007 nur noch 100.000 € zahlen müssen. Deswegen wurde bereits im Abschluss zum 31.12.2007 eine Drohverlustrückstellung von 20.000 € passiviert. Außerdem wurde ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g (1) EStG von 40.000 € außerhalb der Bilanz gebildet. Die Voraussetzungen für die Bildung, speziell das Größenmerkmal i.S.d. § 7g (1) Nr. 1a) EStG sind erfüllt (Betriebsvermögen KG Vorjahr 220.000 €).

Die Rückstellung für drohende Verluste steht auch noch in der vorläufigen Bilanz zum 31.12.2008. Am 01.04.2008 konnte die Maschine geliefert werden. Aufgrund der positiven

Entwicklung des Umtauschkurses musste die KG nun doch nur 100.000 € bezahlen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen. Der Investitionsabzugsbetrag wurde in vollem Umfang auf die Anschaffungskosten angerechnet. Danach wurde eine Sonderabschreibung gem. § 7g (5) EStG mit 20% von 60.000 € = 12.000 € und eine lineare Abschreibung nach § 7 (1) S. 4 EStG zeitanteilig für 9 Monate in Höhe von 9.000 € in Anspruch genommen.

Die KG erwarb bereits zum 01.12.2005 das Grundstück in der Brauereigasse 5 (Sitz der Gesellschaft) mit Anschaffungskosten von 400.000 € (Anteil Grund/Boden betrug 150.000 €). Die KG nutzt das Gebäude (Bj. 1988) zunächst für eigene betriebliche Zwecke (Produktionshalle). Die Anschaffungskosten wurden damals aus betrieblichen Mittel getragen. Aufgrund des außergewöhnlich angespannten Immobilienmarktes (Planung eines Großflughafens in der näheren Umgebung), sank der Teilwert des Grundstücks bis Mitte des Jahres 2008 auf 300.000 € (2/3 davon Gebäude). Bereits im Jahr 2007 hatte die KG für dieses Grundstück einen Bauantrag zur Aufstockung des Gebäudes gestellt. Da der Antrag genehmigt wurde, erweiterte die KG das Gebäude um zwei gleich große Etagen. Die Baumaßnahmen waren am 01.11.2008 fertig gestellt. Eine Etage dient der KG als Verwaltungsbereich und die oberste Etage nutzt der Gesellschafter Brezel entgeltlich für eigene Wohnzwecke ab dem 01.01.2009. Es wurde eine ortsübliche Miete vereinbart (ohne USt). Die in Rechnung gestellten Arbeiten für die Erweiterung beliefen sich insgesamt auf netto 120.000 €. Dieser Betrag wurde als „Gebäudeneubau“ aktiviert und mit 10.000 € pauschal abgeschrieben. Die Vorsteuer i.H.v. 22.800 € wurde in voller Höhe geltend gemacht. Die laufenden Grundstückskosten wurden zutreffend verbucht.

Die OHG überträgt zum 01.07.2008 unentgeltlich die Rechte aus einem Rezept zur Herstellung eines Biermischgetränks auf die KG. Das Rezept hatte die OHG mit eigenen Mitarbeitern selbst entwickelt und die Entwicklungskosten von insgesamt brutto 25.000 € aus den Mitteln der OHG getragen. Die Kosten sind im Aufwand der OHG enthalten. Ein beim Mitbewerber eingeholtes Angebot für den Erwerb des Patents ergibt einen Kaufpreis von 60.000 € aus. Bisher wurde in der KG Buchführung im Rahmen des Jahresabschlusses gebucht:

WG Rezept 60.000 € an gesamthänderisch gebundene Rücklage 60.000 €

Im Rahmen der Umstrukturierung des Unternehmens wurde am 11.04.2008 vor einem Notar die Starkbier-Vertriebs-GmbH gegründet. Diese sollte nun die Vertriebsaufgaben der OHG übernehmen, da diese mit der Verwaltung, der Veranstaltungsplanung und der Logistik ausgelastet ist. Gesellschafter der neuen GmbH sind Benno Maß zu 80% und Hans Brezel und Heinrich Semmel zu jeweils 10%. Die GmbH die mit einem Stammkapital von 50.000 € ausgestattet wurde, soll vorerst ausschließlich die Produkte der KG vertreiben. Geschäftsführer wurde Benno Maß. Die Stammeinlage wurde vollständig auf das Konto der GmbH eingezahlt und stammt aus dem Privatvermögen der Gesellschafter. Zum 01.12.2008 übertrug Benno Maß noch das unbebaute Grundstück Malzweg 33 aus seinem Einzelunternehmen (dort seit 8 Jahren) unentgeltlich auf die GmbH (Teilwert / Verkehrswert 150.000 €). Er hatte das Grundstück im Einzelunternehmen als Lagerplatz genutzt. Da es hier nicht mehr genutzt wurde ist die Übertragung auf die GmbH sinnvoll. Im Einzelunternehmen buchte er das Grundstück am 01.05.2008 zum Buchwert von 80.000 € als Entnahme aus. Die GmbH erfasste das Grundstück mit 80.000 € und erhöhte gleichzeitig die Kapitalrücklage um diesen Betrag. Die Grunderwerbsteuer wurde bei der GmbH wie folgt gebucht (Übernahme war durch Gesellschafterversammlung vereinbart):

Aufwand 5.250 € an sonstige Verbindlichkeiten 5.250 €

Die Gründungskosten (Notar und Grundbuchamt) von 1.000 € (inkl. USt vom Notar) übernahm vereinbarungsgemäß Benno Maß und buchte sie als Aufwand im Einzelunternehmen.

Maximilian Max hat seit 01.01.2008 ein ihm gehörendes unbebautes Grundstück an die GmbH & Co KG vermietet. Das Grundstück wurde vorher als Parkplatz genutzt. Die Einkünfte aus der Vermietung hat Max in seinen Einkommensteuererklärungen bis einschließlich 2007 ausgewiesen. Die KG nutzt das Grundstück als Umschlagplatz für die produzierten Getränke, d.h. bis die Getränke z.B. in das Auslieferungslager der Starbier-Vertriebs-GmbH transportiert werden. Max hatte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 14.11.2004 (Nutzen- und Lastenwechsel 01.12.2004) für Anschaffungskosten von 180.000 € erworben. Den Kaufpreis bezahlte er aus Mitteln einer in 2004 angefallenen Erbschaft. Im Mietvertrag mit der KG wurde eine mtl. Miete von 1.000 € zzgl. USt vereinbart. Die KG hat die Mietzahlungen als Aufwand behandelt. Die Vorsteuer wurde in Abzug gebracht. Max hat unter Berücksichtigung der laufenden Kosten wie Grundsteuer etc. i.H.v. 3.400 € zzgl. 494 € USt insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung ausgewiesen.

Da im Laufe des Jahres 2008 die finanziellen Mittel aus der Erbschaft in 2004 von Max aufgebraucht waren, veräußerte er einen Teil des Grundstücks an Hans Brezel und Heinrich Semmel. Jeder von beiden Erwarb mit Nutzen- und Lastenwechsel vom 01.12.2008 1/3 am Grundstück. Alle sind sich einig, dass das Grundstück danach Gesamthandsvermögen der Grundstücksgemeinschaft (einfache Stimmenmehrheit ist vereinbart) darstellt. Der Kaufpreis beträgt für jeden 100.000 €. Die Grunderwerbsteuer trägt lt. Notarvertrag der jeweilige Erwerber. In den Mietvertrag mit der KG tritt anstelle von Max die Grundstücksgemeinschaft. Aus den Grundstücksteilverkäufen wurden noch keine steuerlichen Konsequenzen gezogen. Max befürchtet den Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäften versteuern zu müssen, möchte aber abwarten, wie sich das Finanzamt dazu äußert.

Aufgabenstellung:

- 1) Zu den einzelnen Sachverhalten ist Stellung zu nehmen. Es sind die Ansätze in den Steuerbilanzen aller Unternehmen unter Berücksichtigung der einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften zu ermitteln. Die Bilanzansätze sind darzustellen. Die Auswirkungen ihrer Änderungen auf den Gewinn sind nach der G+V-Methode anzugeben. Auf die Ermittlung der Gewerbesteuerrückstellungen kann verzichtet werden.
- 2) Im Rahmen der steuerlichen Gesetze, Richtlinien und Verwaltungsanweisungen möchten alle Unternehmen den Gewinn so niedrig wie möglich halten. In Zweifelsfällen möchten die Steuerpflichtigen keine Einsprüche führen.
- 3) Steuerfreie Rücklagen sollen so weit wie möglich übertragen werden.

4. Sachverhalt:

Die Pegasus OHG (Herstellung von Fahrrädern) hat bis 30.06.2008 bestanden. Gesellschafter waren Werner Wolf (WW), Dietmar Dachs (DD) und Leon Luchs (LL). Ihre Beteiligung am Vermögen und Gewinn oder Verlust betrug je 33 1/3 %. Die auf den 30.06.2008 aufgestellte Schlussbilanz hat folgendes Bild (die Buchwerte sind zutreffend und die gemeinen Werte nachgewiesen):

Aktiva	Pegasus OHG 30.06.2008		Passiva	
	BW	GW		BW = GW
GrB unbebaut	180.000	300.000	Kapital WW	200.000
GrB bebaut	250.000	300.000	Kapital DD	200.000
Verwaltungsgebäude	225.000	250.000	Kapital LL	200.000
Produktionshalle	176.000	200.000	§ 6b (3) Rücklage*	120.000
Maschinen	280.000	300.000	Rückstellungen	240.000
BGA	120.000	136.000	Verbindlichkeiten	540.000
Vorräte	50.000	50.000		
Sonstige UV	219.000	219.000		
	1.500.000	1.755.000		1.500.000

* aus der Veräußerung von Grund/Boden in 2005

Zum 01.07.2008 hat die OHG zwei weitere gleichberechtigte Gesellschafter aufgenommen. Frau Birgit Bär (BB) und Frau Frauke Fuchs (FF). Alle Gesellschafter besitzen nun eine Beteiligung von 20% am Vermögen und Erfolg der Gesellschaft.

FF erbrachte ihre Einlage in Form eines unbebauten Grundstücks aus ihrem Privatvermögen und einer Barzahlung von 150.000 €. Der Verkehrswert des Grundstücks belief sich auf 250.000 €. Beim Erwerb in 2003 betragen die Anschaffungskosten 180.000 €.

BB überträgt die Rechte aus einem Patent zur Fertigung von Vollgummireifen in Leichtbauweise aus seinem Einzelunternehmen (Herstellung von Reifen jeder Art) auf die OHG. Das Patent hatte BB selbst entwickelt und hierfür Entwicklungskosten von 150.000 € im Einzelunternehmen als Aufwand behandelt. Eine Bilanzierung erfolgte im Einzelunternehmen nicht.

Aufgabenstellung:

- 1) Wie würdigen Sie den Vorgang handels- und steuerrechtlich? Erstellen Sie die Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.07.2008. Die Beteiligten möchten einen möglichst hohen Übertragungsgewinn ausweisen. Erläutern Sie in diesem Zusammenhang die anzusetzenden Werte der Wirtschaftsgüter und die Rechtsfolgen für alle beteiligten. Die Kapitalkonten sollen jeweils den Wert der Beteiligung ausweisen.
- 2) Wie könnte ein möglichst niedriger Übertragungsgewinn erzielt werden. Hierbei ist von der OHG Bilanz zu 1) auszugehen. Vorhandene Rücklagen sollen weitestgehend übertragen werden. Möglicherweise geänderte Rechtsfolgen sind darzustellen.
- 3) Die „Altgesellschafter“ wollen aus der Übertragung jeweils einen Gewinn von 75.000 € versteuern. Rücklagenübertragungsmöglichkeiten brauchen nicht angesprochen zu werden. Auch hier sind geänderte Rechtsfolgen kurz darzustellen.

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Klausurenkurse



Lösungshinweise

Bilanzsteuerrecht

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs	
Block:	Block G	Block 2	
Name:	G/2/09	2/2/09	
Dauer:	6 Stunden		
Datum:	19.08.2009	Berlin:	25.8.09
Abgabe: (nur für Klausurenfernkurs)		Bielefeld:	25.8.09
		Essen:	26.8.09
		Frankfurt:	26.8.09
		Freiburg:	26.8.09
		Köln:	24.8.09
		Leipzig:	26.8.09
		Koblenz:	10.9.09
		Mannheim:	25.8.09
	München:	24.8.09	
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB		

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen 2009

Themenschwerpunkte in dieser Klausur:

1. Aufgabenteil	Betriebsaufspaltung verdeckte Einlage Teilbetriebsveräußerung verdeckter Zinsanteil Mietereinbauten Maschinensatzstundenrechnung diverse Rückstellungen Grundstücksteil nach § 8 EStDV
2. Aufgabenteil	Grenzüberschreitende Verschmelzung Anwendung österreichische UmwRecht UmwStG Anwendung DBA
3. Aufgabenteil	GmbH & Co KG Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern Rücklage für Ersatzbeschaffung nachträgliche Herstellungskosten Überführung von WG Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung
4. Aufgabenteil	§ 24 UmwStG tauschähnlicher Vorgang

Aufgabenteil 1 Lösung:**a) Einzelunternehmen Ingenieur / Erfinder****Übertragung Anteile**

Zwischen HH als Besitzunternehmen (Einzelunternehmen als Ingenieur und Erfinder) und der Amsel-Patentverwertungs-GmbH als Betriebsgesellschaft bestand aufgrund der personellen und sachlichen Verflechtung eine Betriebsaufspaltung (H 15.7 (4) EStH). Die personelle Verflechtung ergibt sich aus der 100 %igen Beteiligung von HH an der GmbH. Die sachliche Verflechtung folgt daraus, dass die von HH der GmbH überlassenen Patente und Schutzrechte für die GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Wesentliche Betriebsgrundlagen in diesem Sinne können auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein, sofern die Produktion des Betriebsunternehmens in erheblichem Umfang auf ihnen beruht (BFH vom 11.07.1989 und vom 06.11.1991, H 15.7 (5) immaterielle WG EStH).

1,0

Dementsprechend sind die Einkünfte aus der Überlassung der Patente und Schutzrechte bei HH gewerbliche Einkünfte und die Anteile an der GmbH innerhalb des Einzelunternehmens als notwendiges Betriebsvermögen darzustellen (H 4.2 (2) Anteile an KapG EStH).

Zum 31.12.2008 überträgt HH seine Beteiligung an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH im Wege der verdeckten Einlage unentgeltlich auf die Drossel GmbH. Es handelt sich um eine verdeckte Einlage, weil HH der Gesellschaft Vermögen ohne Gegenleistung, insbesondere ohne Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten zuführt. Dies resultiert aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus. Für HH ergeben sich weder Einnahmen noch Vermögenszugänge. Auch die Werterhöhung der Beteiligung durch die verdeckte Einlage stellt keine Gegenleistung dar, da die Wertsteigerung lediglich eine Konsequenz aus der Zuführung ist.

1,0

Die verdeckte Einlage der Anteile an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens von HH in das Vermögen der Drossel GmbH hat zur Folge, dass die Anteile nun einem anderen Rechtsträger zuzuordnen sind. Wegen der unentgeltlichen Übertragung hat die GmbH die Anteile gem. § 8 (1) KStG i. V. m. § 4 (1) S. 1 und 5 sowie § 6 (1) Nr. 5 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert von 1.500.000 € anzusetzen. Die Anteile wurden eine „logische Sekunde“ vor der Übertragung aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens in das Privatvermögen entnommen.

1,0

Die Auffassung von HH, wegen der weiteren Steuerverstrickung keine stillen Reserven aufdecken zu müssen trifft hier nicht zu. Zur Vermeidung der Aufdeckung reicht es nicht aus, dass die Anteile in irgendeinem Betriebsvermögen steuerverstrickt sind (es liegen zwei verschiedene Steuersubjekte vor). Die Anteile aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens von HH gehören nun zum Betriebsvermögen der Drossel GmbH. Hierbei ist auch unbeachtlich, dass HH zu diesem Zeitpunkt alleiniger Inhaber der Gesellschaftsanteile an der Drossel GmbH war. Die verdeckte Einlage einer im Betriebsvermögen gehaltenen 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft, an der der einlegende Stpfl. ebenfalls zu 100% beteiligt ist, führt auch dann zu einer Gewinnrealisierung, wenn auch die Beteiligung an der Zielkapitalgesellschaft zum Betriebsvermögen des Stpfl. gehört (BFH vom 20.07.2005, BStBl. 2006 II S. 457).

0,5

Aus der bisher vorliegenden unmittelbaren Betriebsaufspaltung wird eine mittelbare Betriebsaufspaltung. Über die von HH beherrschte Drossel GmbH übt er auch weiterhin Einfluss auf die Amsel-Patentverwertungs-GmbH aus.

Die Beteiligung kann auch nicht analog zu § 16 (1) Nr. 1 S. 2 EStG (100 %ige Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Teilbetrieb), im Rahmen des § 6 (3) EStG zum Buchwert übertragen werden. Gegen die Anwendung von § 20 UmwStG spricht die verdeckte Einlage. Begünstigt wäre hier nur eine offene Einlage (Einbringung gegen Gewährung von neuen Anteilen an der Gesellschaft).

0,5

Die Entnahme der Beteiligung ist zu behandeln wie eine Teilbetriebsveräußerung gem. § 16 EStG. Die Entnahme einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft die das gesamte Nennkapital umfasst, ist als Aufgabe eines Teilbetriebs anzusehen. Wegen der Höhe des Aufgabegewinns entfällt der Freibetrag gem. § 16 (4) EStG. Die Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens schließt die tarifermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG aus (§§ 3 Nr. 40 S. 1 Bst. b) i. V. m. § 34 (2) Nr. 1 EStG).

0,5

Es ergibt sich folgender Gewinn für HH:

Gemeiner Wert der Anteile an der GmbH	1.500.000 €
Steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Bst b) EStG	<u>750.000 €</u>
Steuerpflichtig	750.000 €
Buchwert der Anteile an der GmbH	100.000 €
Kürzung nach § 3c (2) EStG	<u>50.000 €</u>
Verbleiben abzugsfähig	50.000 €
Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG	700.000 €

1,0

Die Anschaffungskosten der Beteiligung von HH an der Drossel GmbH erhöhen sich um den Teilwert der eingelegten Anteile (§ 6 (6) S. 2 EStG).

Anschaffungskosten = Stammkapital	300.000 €
zzgl. Verdeckte Einlage zum TW	1.500.000 €
Anschaffungskosten nach Einlage	1.800.000 €

Die 100 % ige Beteiligung gilt gem. § 16 EStG nur einkommenssteuerlich als Teilbetrieb. Der ermittelte Gewinn von 700.000 € unterliegt aber der Gewerbesteuer (Gewerbeertrag gem. § 7 GewStG, BFH vom 01.07.1992, BStBl. II 1993 S. 131).

0,5

b) Drossel GmbH:

Unbebautes Grundstück

Die Drossel GmbH wird mit Übergang von Nutzen- und Lastenwechsel wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks Wachtelgasse 3 (§ 246 HGB, § 39 (2) Nr. 1 AO). Sie hat deshalb das Grundstück in der Handels- und Steuerbilanz auszuweisen.

Das unbebaute Grundstück gehört zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen und ist gem. § 253 (1), (2) HGB, § 6 (1) Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten nach § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 EStG zu bewerten. Finanzierungskosten gehören nicht zu den Anschaffungskosten.

1,0

Bei der Zahlung des Kaufpreises in 5 Jahresraten, ohne dass eine Verzinsung vereinbart wurde, ist davon auszugehen, dass der Kaufpreis einen versteckten Zinsanteil enthält. Daher ist die Gegenleistung der GmbH in eine Kapital- und eine Zinsschuld aufzuteilen. Nur der abgezinsten Barwert entspricht den Anschaffungskosten. Der Kaufpreis ist unter Anwendung eines Zinssatzes von 5,5 v.H. abzuzinsen (Anwendung der Tabelle 2 zu § 12 (1) BewG, vgl. Erlass zu § 6/19).

0,5

Die Berechnung des Barwerts hat in der Weise zu erfolgen, dass zunächst der Wert auf den Beginn der Tilgung (01.01.2009) nach Tabelle 2 zu § 12 (1) BewG zu ermitteln ist (Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 2 oder Erlasse 1 § 6/19 Tabelle 3).

0,5

Dieser Wert wird dann mit Tabelle 1 zu § 12 (1) BewG (Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 1 oder Erlasse 1 § 6/19 Tabelle 2) abgezinst. Damit wird die Aufschubzeit für den vereinbarten, verspäteten Zahlungsbeginn berücksichtigt.

0,5

Es ergibt sich folgende Berechnung:

$$\begin{aligned} \text{Abzinsung Tabelle 2: } 22.500 \text{ €} \times 4,388 &= 98.730 \text{ €} \\ \text{Abzinsung Tabelle 1: } 98.730 \text{ €} \times 0,948 &= 93.596 \text{ €} \end{aligned}$$

0,5

Die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks betragen zum 01.01.2008: 93.596 €

Die Differenz zwischen den zu aktivierenden Anschaffungskosten und der Summe aller Kaufpreiskosten stellt den Zinsaufwand über die Laufzeit dar.

Summe aller Raten	112.500 €
abzgl. Anschaffungskosten	<u>93.596 €</u>
Zinsanteil	18.904 €

1,0

In der Handelsbilanz ist die Ratenzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag von 112.500 € auszuweisen (§ 253 (1) HGB). Der Zinsanteil wird in einen aRAP gem. § 250 (3) HGB (Einheitsbilanz) eingestellt und über die Laufzeit aufgelöst.

0,5

Steuerrechtlich ist die Verbindlichkeit wegen § 6 (1) Nr. 3 EStG mit den „Anschaffungskosten“ von 112.500 € zu bilanzieren. Eine Abzinsung entfällt, da der nunmehr ermittelte Zinsanteil im aRAP ausgewiesen wird. Der Ansatz des RAP erfolgt gem. § 5 (1) S. 1 EStG.

Der Ansatz der Ratenzahlungsverpflichtung zum 31.12.2008 bleibt unverändert, da die erste Zahlung am 31.12.2009 erfolgt.

Für die Auflösung des RAP ist die Barwertvergleichsmethode anzuwenden, da hier – im Gegensatz zur linearen Auflösung – im ersten Jahr der niedrigst mögliche Gewinn ausgewiesen wird.

1,0

Barwert der Verpflichtung zum 31.12.2008:

$$\begin{aligned} 22.500 \text{ €} \times \text{Vervielfältiger } 4,388 \text{ (Tabelle 2 zu § 12 BewG)} &= 98.730 \text{ €} \\ \text{abzgl. Barwert 01.01.2008} &93.596 \text{ €} \\ \text{Differenz = Zinsanteil 2008} &5.134 \text{ €} \end{aligned}$$

Der RAP wird damit zum 31.12.2008 bilanziert mit 13.770 €.

0,5

Vordach

Die Herstellung des Vordachs ist eine Baumaßnahme, die die GmbH am gemieteten Gebäude auf ihre Rechnung vornimmt. Die Aufwendungen führen nicht zu Erhaltungsaufwand.

Es liegt vielmehr ein Mieterein- und -umbau vor, dessen bilanzielle Behandlung gem. BMF Schreiben vom 15.01.1976 zu beurteilen ist (zu § 7/1). Da das Vordach nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck eingefügt wird, liegt kein Scheinbestandteil vor (eine spätere Entfernung des Vordachs ist nicht vorgesehen). Es handelt sich auch nicht um eine

Betriebsvorrichtung, da das Vordach nicht ausschließlich den betrieblichen Verhältnissen der GmbH dient (vgl. auch Erlass zu § 68/2 BewG).

Die GmbH ist auch nicht wirtschaftliche Eigentümerin an dem Vordach als Grundstücksbestandteil geworden, denn sie kann den Vermieter – als zivilrechtlichen Eigentümer – nicht von der „Einwirkung auf das Vordach“ während der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer ausschließen (Erlass Tz. 4a / 6 und § 39 (2) Nr. 1 AO). Die bND ist länger als die Mietdauer. Die GmbH muss es aber dem Vermieter bei Beendigung des Mietvertrags ohne Entschädigung überlassen.

Das Vordach dient auch nicht unmittelbar den besonderen betrieblichen Zwecken der GmbH, denn der Vermieter wollte es sowieso selbst einbauen (Erlass Tz. 4b / 7). Das Vordach steht daher mit dem Gebäude in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang.

Die GmbH hat damit ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens selbst geschaffen, das weder in der Handelsbilanz (§ 248 (2) HGB) noch in der Steuerbilanz (§ 5 (2) EStG) zu bilanzieren ist (Erlasse Tz. 9).

Wegen der vereinbarten Anrechnung auf die zu zahlende Miete ist in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2008 ein aktiver RAP auszuweisen (§ 250 (1) S. 1 HGB, § 5 (5) S. 1 Nr. 1 EStG). Der abzugrenzende Aufwand beträgt:

$$\begin{aligned} 80\% \text{ von } 52.500 \text{ €} &= & 42.000 \text{ €} \\ \text{Anteil 2008: } 4/120, \text{ Restbetrag } 116/120 &= & 40.600 \text{ € Bilanzansatz 31.12.2008} \end{aligned}$$

Aus der Auflösung des aRAP ergibt sich noch ein „Mietaufwand“ von 1.400 € für 4 Monate.

Fertige Erzeugnisse

Fertige Erzeugnisse sind handelsrechtlich mit den Herstellungskosten gem. §§ 253 (1), (3) HGB, 255 (2) HGB zu bewerten. Im Steuerrecht ergibt sich die Bewertung aus §§ 6 (1) Nr. 2, 5 (1) S. 1 EStG ebenfalls mit den Herstellungskosten (R 6.3 EStR).

Da lt. Aufgabenstellung eine Einheitsbilanz mit dem niedrigst möglichen Gewinn erstellt werden soll, ist die Untergrenze der steuerlichen Herstellungskosten zu berechnen. Gem. § 255 (2) HGB i . V. m. R 6.3 EStR sind dabei Einzubeziehen die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten, die Sondereinzelkosten der Fertigung, die angemessenen Material- und Fertigungsgemeinkosten, sowie der Werteverzehr der in der Fertigung eingesetzten Wirtschaftsgüter.

Aus der Aufgabenstellung ergibt sich die Ermittlung der Herstellungskosten mit Hilfe der verfeinerten Zuschlagskalkulation mit Maschinenstunden (Maschinenstundensatzrechnung). Dieses Verfahren berücksichtigt die unterschiedliche Beanspruchung von Maschinen sowie die unterschiedlichen Kosten pro Maschine.

Ermittlung der Stundensätze der Maschinen:

Maschine	FEK	Fertigungsstunden	Maschinenstundensatz
Laserschweißanlage	1.500.000	5.000 h	300 €/h
Stanzpresse	1.800.000	4.500 h	400 €/h
Maschine	FGK	Fertigungsstunden	Maschinenstundensatz
Alle Maschinen	592.000	18.500 h	32 €/h

Es ergeben sich folgende Fertigungseinzelkosten:

Maschine	Maschinenstundensatz	Produktionszeit / St.	FEK pro Stück
Laserschweißanlage	300 €/h	0,005 h	1,50 €
Stanzpresse	400 €/h	0,0025 h	1,00 €

0,5

Es ergeben sich folgende maschinenabhängige Fertigungsgemeinkosten:

Produkt	Maschinenstundensatz	Produktionszeit / St.	FGK pro Stück
Autotür	32 €/h	0,001 h	0,03 €

0,5

Ermittlung des Zuschlagsatzes für die „Restfertigungsgemeinkosten“:

RestFGK / FEK , d.h. bei 1.000.000 St. produzierter Autotüren für 2,50 € / St. = 2.500.000 €
FEK ergibt sich:

$$250.000 \text{ €} / 2.500.000 \text{ €} = 10,00 \text{ \%, Gemeinkostenzuschlag}$$

0,5

Der Zuschlagsatz für die Materialgemeinkosten beträgt:

MGK / MEK , d.h. bei 1.000.000 St. produzierter Autotüren für (8 € / St. zzgl. 4 € / St. =) 12 €
/St. = 12.000.000 € MEK ergibt sich:

$$450.000 \text{ €} / 12.000.000 \text{ €} = 3,75 \text{ \%, Gemeinkostenzuschlag}$$

0,5

Für den Bestand der Drossel GmbH an Autotüren ergeben sich folgende Herstellungskosten pro Stück:

Materialeinzelkosten: Stahlblech	8,00 €	
- Schrottanteil 3,5%	0,28 €	7,72 €
Aluminiumblech	4,00 €	
- Schrottanteil 4,5%	0,18 €	<u>3,82 €</u>
Summe Einzelkosten		11,54 €
Materialgemeinkostenzuschlag 3,75%:		0,43 €
Fertigungseinzelkosten:		2,50 €
Fertigungsgemeinkosten – maschinenabhängig:		0,03 €
Fertigungsgemeinkosten – restliche Kosten, Zuschlag 10,00%;		<u>0,25 €</u>
Herstellungskosten pro Tür:		14,75 €

0,5

Der Bestand an fertigen Erzeugnissen zum 31.12.2008 beträgt 737.500 €.

0,5

Die Gewinnauswirkung ergibt sich aus der Bestandsveränderung. Der Wareneinsatz ist um 27.500 € zu mindern, so dass sich der Gewinn um 27.500 € erhöht.

0,5

Der Schrottbestand zum 31.12.2008 ist mit (0,28 € + 0,18 € =) 0,46 € / St. x 50.000 St. = 23.000 € zu bewerten. Der Gewinn erhöht sich entsprechend um 3.000 € (weniger „Wareneinsatz“ an Schrott).

0,5

c) Einzelunternehmen Lackiererei

Schadstoffaustritt

Im Zusammenhang mit dem Schadstoffaustritt ist zu prüfen, ob und ggf. in welcher Höhe Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren sind (§§ 249 (1) S. 1 HGB, 5 (1) S. 1 EStG). Rückstellungen sind für den Grund und / oder der Höhe nach ungewisse

Verbindlichkeiten zu passivieren, wenn diese vor dem Bilanzstichtag rechtlich entstanden, wirtschaftlich verursacht sind und der Kaufmann ernstlich mit der Inanspruchnahme zu rechnen hat (R 5.7 (2) EStR).

0,5

Die öffentlich rechtliche Verpflichtung ist spätestens durch die Kenntnisnahme der Behörde konkretisiert worden (BFH v. 08.11.2000, BStBl. II 2001 S. 570), so dass mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Da die Umweltschädigung bereits eingetreten ist, liegt die wirtschaftliche Verursachung ebenfalls vor.

0,5

Für die einzelnen Positionen bedeutet dies:

- Die Aufwendungen für den Austausch des Bodens sind rückstellungsfähig.
- Die Aufwendungen für den neuen Abwassertank sind ebenfalls rückstellungsfähig, da Erhaltungsaufwand vorliegt. Der Tank ist Teil der Betriebsvorrichtung und ersetzt nur den funktionsgleichen bisherigen Tank. Es liegen keine Anschaffungskosten vor.
- Die Aufwendungen für den Erwerb der Grundwasserpump- und -reinigungsanlage führen zu Anschaffungskosten und sind daher grundsätzlich sowohl handels- als auch steuerrechtlich nicht rückstellungsfähig. Handelsrechtlich wird die Auffassung vertreten, dass bei Anschaffungskosten für „wertlose“ Vermögensgegenstände, bei denen eine sofortige außerplanmäßige Abschreibung gerechtfertigt wäre, das Rückstellungsverbot nicht greift (vgl. auch BFH v. 19.08.1998, BStBl. II 1999 S. 18). Die Wertlosigkeit ergibt sich aus der Feststellung des Gutachters, dass es lediglich um eine Auflage aufgrund umweltrechtlicher Bestimmungen handelt, dass die Anlage aber tatsächlich nicht erforderlich ist, um eine konkrete Gefährdung zu vermeiden. Steuerlich wird dies durch § 5 (4b) EStG eindeutig nicht anerkannt. Die laufenden Aufwendungen sind handels- und steuerrechtlich rückstellungsfähig.
- Der Aufwand für die zu erwartende Geldbuße ist in einer Rückstellung auszuweisen, da er betrieblich veranlasst ist. Aufgrund des Abzugsverbots im Steuerrecht (§ 4 (5) Nr. 8 EStG) ist die Gewinnauswirkung für steuerliche Zwecke außerhalb der Bilanz zu korrigieren (H 5.7 (1) „Abzugsverbot“ EStH).
- Auch für die zu leistenden Aufwendungen für das Gutachten ist eine Rückstellung zu passivieren. Dadurch, dass die Behörde HH bereits in 2008 verpflichtet hatte, das Gutachten einzuholen und die Aufwendungen hierfür im Rahmen der Sanierungsmaßnahmen zu tragen, liegt bereits zum 31.12.2008 eine ungewisse Verbindlichkeit vor.

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

Die Problematik, neben den Rückstellungen, noch außerplanmäßige Abschreibungen, bzw. Teilwertabschreibungen vornehmen zu müssen, stellt sich nicht. Die wertgeminderten Wirtschaftsgüter sind entweder bereits abgeschrieben (BW Betriebsvorrichtung 1 €) oder sind nicht HH zuzurechnen, § 39 AO (betrifft den Grund und Boden).

0,5

Zu bewerten sind Rückstellungen handelsrechtlich nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung (§ 253 (1) S. 2 HGB), ggf. sogar ratierlich anzusammeln. Steuerrechtlich greift § 6 (1) Nr. 3a) EStG. Dabei sind die Feststellungen im Gutachten als wertaufhellend zu berücksichtigen, §§ 252 (1) Nr. 4 HGB, 5 (1) S. 1 EStG. Die Vorsteuerbeträge sind ggf. abzugsfähig und daher nicht einzubeziehen (§ 9b EStG). Künftige Preissteigerungen sind nicht zu berücksichtigen (maßgebend sind die Preisverhältnisse am Bilanzstichtag, H 6.11 „Preisänderungen“ EStH).

0,5

Berechnung der Rückstellung im Handelsrecht:

Austausch des Erdreichs	30.000 €
Austausch des Abwassertanks	25.000 €
Reinigungsanlage ratierlich ¼	12.500 €
Betrieb der Reinigungsanlage 3 Jahre	7.500 €
Geldbuße	2.500 €
Gutachten	20.000 €
Ansatz HB 31.12.2008	97.500 €

0,5

Berechnung der Rückstellung im Steuerrecht (bei Sachleistungsverpflichtungen gem. § 6 (1) Nr. 3a) Bst. b) EStG:

Austausch des Erdreichs	30.000 €
Austausch des Abwassertanks	25.000 €
Geldbuße	2.500 €
Gutachten	20.000 €
Betrieb der Reinigungsanlage	7.500 € x 0,807 = 6.053 € (gerundet)
Abzinsung § 6 (1) Nr. 3a) Bst. e) EStG, Laufzeit 31.12.08 bis 01.01.13, d.h 4 Jahre + 1 Tag, vgl. BMF Schreiben zu § 6/19 Tz. 3 + 24	
Vervielfältiger 4 Jahre	0,807
Vervielfältiger 5 Jahre	0,765
Differenz	0,042 x 1/360 = 0,0001
Maßgebender Vervielfältiger aus Vereinfachungsgründen:	0,807
Ansatz StB 31.12.2008	83.553 €

0,5

0,5

Außerhalb der Steuerbilanz ist der Gewinn um 2.500 € zu erhöhen (§ 4 (5) Nr. 8 EStG).

Servicevertrag

Der Servicevertrag als Dauerschuldverhältnis stellt ein bilanzsteuerrechtlich unbeachtliches schwebendes Geschäft dar, soweit die noch nicht erbrachten Leistungen einander ausgeglichen gegenüberstehen. Soweit das Mietwagenunternehmen bereits geleistet hat, liegt kein schwebendes Geschäft, sondern ein teilrealisiertes Geschäft vor. Das Entgelt von 3.750 € ist in 2008 als Ertrag zu erfassen.

0,5

HH hat die für 2008 aufgrund des Vertrags obliegende Verpflichtung nicht vollständig erfüllt. Hinsichtlich der 5 nicht fristgerecht im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bearbeiteten Mietwagen ist gem. § 249 (1) S. 1 HGB i.V.m. § 5 (1) S. 1 EStG eine Rückstellung für den Erfüllungsrückstand zu bilden (R 5.7 (9) EStR und H 5.7 (9) „Erfüllungsrückstand“ EStH).

0,5

Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich gem. § 253 HGB mit den Vollkosten. Das sind die Einzelkosten zzgl. der Gemeinkosten. Mögliche Preissteigerungen in künftigen Jahren bleiben außer Ansatz, da sie nicht genügend konkretisiert sind. Dagegen sind die aufgrund der Produktionsumstellung beim Fahrzeughersteller gestiegenen Aufwendungen zu berücksichtigen, weil sie schon im laufenden Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht sind. Steuerrechtlich erfolgt die Bewertung gem. § 6 (1) Nr. 3a) Bst b) EStG für eine Sachleistungsverpflichtung mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten, also nicht mehr mit den Vollkosten. Gemeinkosten, die

0,5

unabhängig von der Erfüllung der Verpflichtung anfallen (Fixkosten), sind demnach nicht mehr rückstellungsfähig.

Bilanzansatz HB 31.12.2008: 5 Fahrzeuge x 200 € und Verdoppelung = 2.000 €

Bilanzansatz StB 31.12.2008: 5 Fahrzeuge x 125 € und Verdoppelung = 1.250 €

Aufgrund der Verwendung anderweitiger Lacke durch den Fahrzeughersteller ergeben sich für die kommenden Jahre aus dem Service Vertrag Verluste. Die Selbstkosten sind höher als der vereinbarte Preis. Deshalb ist handelsrechtlich eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 (1) S. 1 2. Hs. HGB zu bilden. Steuerrechtlich ist dies nicht zulässig (§§ 5 (4a), (6) EStG).

Die Rückstellung ist gem. § 253 (1) S. 2 HGB mit den Vollkosten, verringert um den vereinbarten Anspruch auf Vergütung zu bewerten:

Verpflichtung: 400 € x 85 Fahrzeuge =	34.000 €
Vergütung: 250 € x 85 Fahrzeuge =	21.250 €

Rückstellung HB 31.12.2008:	12.750 €
-----------------------------	----------

Grundstück Wachtelgasse

Mit dem Nutzen - und Lastenwechsel am 01.07.2003 ist das Grundstück HH als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen (§ 246 HGB, § 39 (2) Nr. 1 AO). Entsprechend der unterschiedlichen Nutzungen des Gebäudes liegen steuerrechtlich selbständige Gebäudeteile vor (R 4.2 (3) + (4) EStR). Bei dem an die Rechtsanwaltskanzlei vermieteten Teil handelt es sich um eine fremdbetriebliche Nutzung und somit um gewillkürtes Betriebsvermögen. HH hat die Zuordnung eindeutig zum Privatvermögen vorgenommen, da ein Ansatz in der Bilanz bis zum 31.12.2007 nicht vorgenommen wurde. Der eigenbetrieblich genutzte Anteil ist notwendiges Betriebsvermögen und muss grundsätzlich in der Bilanz ausgewiesen werden.

Eine Ausnahme regelt § 8 EStDV, R 4.2 (8) EStR, soweit der Anteil weniger als 1/5 und weniger als 20.500 € bezogen auf den gemeinen Wert des gesamten Grundstücks ausmacht.

Der Anteil der eigenbetrieblichen Nutzung beträgt bis zum 30.06.2008 10% (20 qm von 200 qm) der gesamten Nutzung. Bei Anschaffungskosten (inkl. der Nebenkosten) von 200.000 € kann zum Zeitpunkt des Erwerbs davon ausgegangen werden, dass diese auch dem Teilwert entsprechen (H 6.7 „Teilwertvermutung“ EStH). Da bei dem Verkauf, bzw. Erwerb von Grundstücken grundsätzlich keine Umsatzsteuer anfällt, kann im vorliegenden Fall davon ausgegangen werden, dass der gemeine Wert dem Teilwert entspricht. Die Grenze von 20.500 € wird daher bis zum 30.06.2008 nicht überschritten (10% von 200.000 € = 20.000 €). Unter Anwendung der Ausnahmeregelung war es also nicht zu beanstanden wenn in den Vorjahren das Grundstück nicht im Betriebsvermögen ausgewiesen wurde.

Handelsrechtlich liegt die Entscheidung bei gemischt genutzten Grundstücken beim Kaufmann (vgl. Beck'sche Bilanzkommentar zu § 246 HGB Tz. 55 ff).

Durch die geänderte Nutzung ab dem 01.07.2008 sind die Voraussetzung zur Anwendung von § 8 EStDV (R 4.2 (8) EStR) nicht mehr gegeben. Der Anteil der eigenbetrieblichen Nutzung liegt bei 50% (auch die Wertgrenze wird überschritten). Der eigenbetrieblich genutzte Grundstücksanteil (Grund/Boden und Gebäude) ist in das Betriebsvermögen

0,5

0,5

1,0

0,5

0,5

1,0

0,5

0,5

einzulegen. Der an die Steuerberatungs-GmbH vermietete Teil bleibt gewillkürtes Betriebsvermögen und weiterhin dem Privatvermögen von HH zugeordnet.

0,5

Die vom 01.01.08 bis 30.06.08 angefallenen Kosten sind soweit sie auf den betrieblich genutzten Anteil entfallen Betriebsausgaben (§ 4 (4) EStG, R 4.7 (2) S. 4 EStR). Soweit die Vorsteuer auf den betrieblichen Teil entfällt ist sie nicht abzugsfähig, da die Voraussetzungen für eine ordnungsgemäße Rechnung nicht vorliegen (private Anschrift). Sollte HH bei der Vermietung an die GmbH auf die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12a UStG verzichtet haben (§ 9 UStG) käme ein Vorsteuerabzug noch in Frage.

0,5

Anteile Betriebsausgaben (brutto):

10% lfd. Kosten für ½ Jahr =	286 €
10% Grundsteuer ½ Jahr =	24 €
10% Renovierungskosten =	476 €

0,5

Die Renovierungsarbeiten stellen Erhaltungsaufwand dar und fallen im ersten Halbjahr an. Außerdem ist noch die Abschreibung des Gebäudes als Betriebsausgabe anteilig zu berücksichtigen:

AK Gebäude (inkl. Nebenkosten)	180.000 €
AfA § 7 (4) S. 1 Nr. 2a) EStG 2% für 6 Monate (wegen R 4.2 (8) EStR kein BV!)	1.800 €

0,5

Gesamte Betriebsausgaben bis 30.06.2008: 2.586 €

Die Aufwendungen werden hilfsweise als „Aufwandseinlage“ behandelt.

Die Einlage zum 01.07.2008 ist mit dem Teilwert gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG zu bewerten (außerhalb der 3-Jahres-Frist).

Grund/Boden (Anteil gem. R 4.2 (7) EStR, H 4.2 (7) EStH)	15.000 €
Gebäude	130.000 €

0,5

Die Einlage in das Betriebsvermögen ist ein Veräußerungstatbestand i.S.d. § 23 EStG, wenn die Veräußerung aus dem BV innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung im PV erfolgt (§ 23 (1) S. 5 EStG).

0,5

Die Abschreibung des Gebäudes ab dem 01.07.2008 erfolgt nun gem. § 7 (4) S. 1 Nr. 1 EStG mit 3% (Betriebsvermögen, nicht Wohnzwecken dienend, Bauantrag nach dem 31.03.1985). Die Bemessungsgrundlage und das Volumen sind teilweise der Einlagewert und teilweise gem. § 7 (1) S. 5 EStG der fortgeführte Wert der Anschaffungskosten. Dies entspricht auch der Konsequenzen Umsetzung des mit der Vorschrift – durch den Gesetzgeber – beabsichtigten Zwecks kein zusätzliches AfA-Volumen schaffen zu können.

0,5

Soweit das WG vor Einlage für Überschusseinkunftszwecke verwendet wurde, ist die AfA-BMG und das AfA-Volumen begrenzt auf die fortgeführten Anschaffungskosten. Dies betrifft den eigenbetrieblich genutzten Anteil der vorher an die Rechtsanwaltskanzlei vermieteten war (80 qm von 100 qm). Die übrigen eingelegten 20 qm wurden vor Einlage nicht für Überschusseinkünfte verwendet.

Ak Gebäude 01.07.2003	180.000 €
AfA bis 30.06.2008, 5 Jahre 2%	18.000 €
fortgeführte Anschaffungskosten	162.000 €
Anteil Einlage zu 50%	81.000 €

0,5

Die AfA-BMG bzw. das AfA-Volumen errechnet sich wie folgt:

50% fortgeführte Ak 81.000 €, davon 8/10 =	64.800 €
Einlagewert 130.000 €, davon 2/10 =	26.000 €
gesamte BMG / Volumen	90.800 €

0,5

AfA gem. § 7 (4) S. 1 Nr. 1 EStG 3%	2.724 €
zeitanteilig nach § 7 (1) S. 4 EStG 6 Monate	1.362 €

0,5

Außerdem sind die Kosten für das 2. Halbjahr noch als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Da die Bezahlung vom privaten Bankkonto erfolgte liegen jeweils Einlagen vor.

50% der lfd. Kosten von 5.712 € =	2.856 €, davon ½ = 1.428 €
50% der Grundsteuer von 480 € =	240 €, davon ½ = 120 €

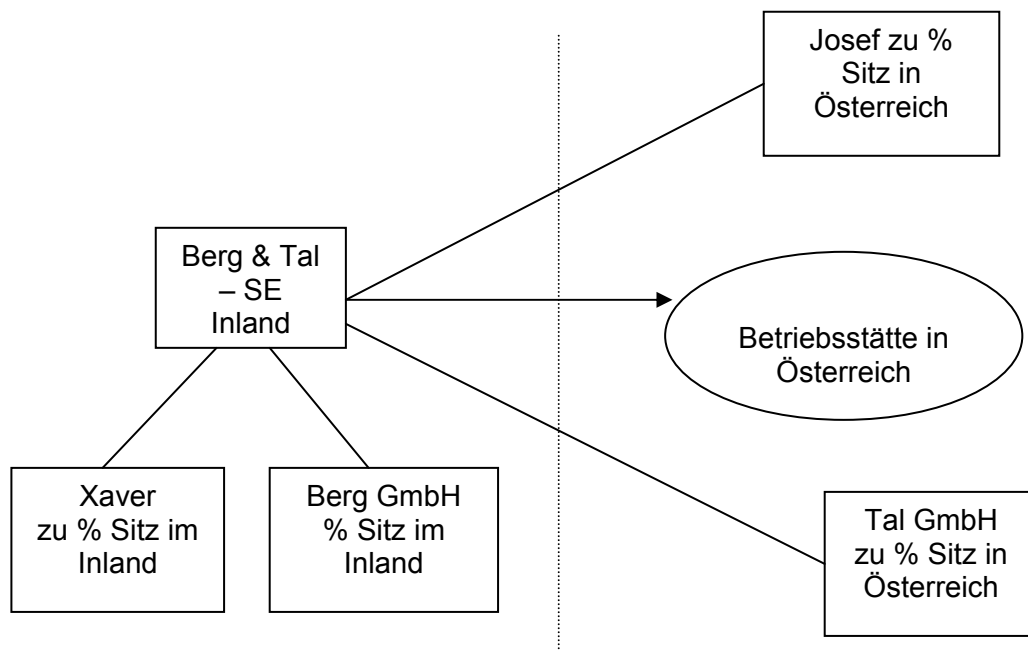
0,5

Der Gewinn mindert sich insgesamt um weitere 5.496 € in 2008. Ggf. sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu korrigieren.

0,5

Aufgabenteil 2 Lösung:

Darstellung der Beteiligungsverhältnisse nach Verschmelzung:



Aufgabe 1:

Besteuerung im Zeitpunkt der Verschmelzung:

a) Ebene der übertragenden Gesellschaft (Tal AG):

Im Rahmen der grenzüberschreitenden Verschmelzung (§ 1 (1) Nr. 1 UmwG) durch Aufnahme (§ 2 Nr. 1 UmwG) geht das Vermögen der Tal AG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Berg AG über. Im Anschluss wird die Berg AG mittels Formwechsels in die Berg & Tal SE umgewandelt (§§ 1 (1) Nr. 4, 191 UmwG).

0,5

Bei Anwendung des österreichischen Umwandlungsrechts kann eine Verschmelzung gem. § 1 (1) Z. 1 bis 4 UmgrStG gegeben sein. Erforderlich ist, dass das österreichische Besteuerungsrecht hinsichtlich der vorhandenen stillen Reserven der Tal AG nicht eingeschränkt wird (§ 1 (2) S. 1 UmgrStG). Für das Vermögen in der „neuen“ Betriebsstätte in Österreich ist anhand des DBA Österreich zu prüfen, welchem Staat das Besteuerungsrecht zu steht. Unter Berücksichtigung von Art. 7 (1) i.V.m. Art. 13 (3) DBA-D/A hat der Staat das Besteuerungsrecht über die Betriebsstättengewinne in dem die Betriebsstätte liegt. Daher verbleibt das Besteuerungsrecht bezogen auf die stillen Reserven der Tal AG in Österreich (konsequente Anwendung der Fusionsrichtlinie in Europa). Die Übertragung des Vermögens auf die „neue“ Betriebsstätte erfolgt zu steuerlichen Buchwerten (§ 2 (1) UmgrStG).

0,5

0,5

b) Ebene der aufnehmenden Gesellschaft (Berg & Tal SE):

Mit Anpassung des deutschen Umwandlungssteuerrechts an die Vorgaben der Fusionsrichtlinie im Rahmen des SEStEG ist eine Anwendung auf grenzüberschreitende Verschmelzungen ausdrücklich gegeben (§§ 1 (1) Nr. 1, (2), 11 ff UmwStG). Voraussetzung ist, dass nur Unternehmen beteiligt sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU liegen. Die übernehmende Gesellschaft hat die auf sie übergehenden Wirtschaftsgüter mit den in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft enthaltenen Werten (Buchwerten) in die Betriebsstättenbilanz zu übernehmen (§ 12 (1) UmwStG). Rücklagen werden in der Betriebsstätte gem. § 12 (3) UmwStG weitergeführt.

0,5

0,5

Da zwischen den Gesellschaften vor der Verschmelzung keine Geschäftsbeziehung bestand und damit keine Beteiligungen, Forderungen oder Verbindlichkeiten diesbezüglich in den Bilanzen enthalten sind, entsteht kein Übernahmegewinn oder –verlust bei der Berg & Tal SE.

0,5

c) Ebene der Anteilseigner der übertragenden Gesellschaft (Tal AG):

Die Anteilseigner der Tal AG erhalten Anteile an der Berg & Tal SE. Der tauschähnliche Vorgang führt in Österreich grundsätzlich zur Aufdeckung und Besteuerung von stillen Reserven. Dies gilt nicht wenn der Austausch von Anteilen im Rahmen einer Verschmelzung stattfindet (§ 5 (1) S. 1 UmgrStG). Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns wird auf den Zeitpunkt der Anteilsveräußerung verschoben und die Anschaffungskosten auf die Anteile an der SE übertragen.

0,5

Nach der Verschmelzung sind sowohl Josef, als auch die Tal GmbH jeweils zu 33 1/3 % an der SE beteiligt. Der Anteil der ehemaligen Gesellschafter der Tal AG an der SE beträgt 400.000 € von 600.000 €, d.h. 66 2/3 %. Da Josef und die Tal GmbH an der untergegangenen Tal AG jeweils zu 50% beteiligt waren, entspricht dies einem Anteil von jeweils 33 1/3 % an der Berg & Tal SE.

0,5

d) Ebene der Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft (Berg AG):

Die Anteilseigner der übernehmenden Gesellschaft (Xaver und die Berg GmbH) werden ohne steuerliche Wirkung Anteilseigner an der durch Formwechsel aus der Berg AG entstandenen Berg & Tal SE. Die Buchwerte bzw. Anschaffungskosten werden auf die Anteile an der SE übertragen. Die Beteiligungsquoten von Xaver und der Berg GmbH betragen jeweils 16 2/3 %.

0,5

Aufgabe 2:

Um Anteile an der Berg & Tal SE an die Gesellschafter der untergehenden Gesellschaft ausgeben zu können, wird bei der SE eine Kapitalerhöhung durch Sacheinlage durchgeführt. Die Höhe ermittelt sich aus den Unternehmenswerten der beteiligten Gesellschaften.

	Berg AG	Tal AG
Aktivvermögen	1.400.000	1.900.000
abzgl. Passivvermögen (ohne Rücklagen)	1.100.000	1.200.000
= Kapital (inkl. Rücklagen)	300.000	700.000
zzgl. stille Reserven	100.000	100.000
Unternehmenswert	400.000	800.000

1,0

Der Wert des Vermögens der Tal AG ist doppelt so hoch wie der Wert des Vermögens der Berg AG, so dass auf der Grundlage des Grundkapitals der aufnehmenden SE (Stammkapital der Berg AG) von 200.000 € eine Kapitalerhöhung um 400.000 € vorzunehmen ist.

0,5

Da der Wert des übernommenen Vermögens von 700.000 € größer ist als der Wert der Anteile von 400.000 €, entsteht in der Bilanz der übernehmenden SE ein Verschmelzungsgewinn von 300.000 €. Dieser ist steuerneutral in das Einlagekonto einzustellen (§ 29 (6) KStG).

0,5

Die Gründungsbilanz der Berg & Tal SE stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	Berg & Tal SE 01.01.2008		Passiva
Anlagevermögen	2.200.000	Stammkapital	600.000
Umlaufvermögen	1.100.000	Rücklagen	400.000
		Verbindlichkeiten	2.300.000
	3.300.000		3.300.000

0,5

Die Rücklagen von 400.000 € beinhalten die Rücklage der Berg AG von 100.000 € zzgl. der Differenz zwischen dem Wert des übernommenen Vermögens der Tal AG (700.000 €) und dem eingeräumten Grundkapital (400.000 €) der beteiligten ehemaligen Gesellschafter der Tal AG bei der SE.

0,5

Aufgabe 3:

Die Berg & Tal SE mit Sitz im Inland unterliegt in Deutschland der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 (1) Nr. 1 KStG). Als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, vgl. auch § 6 (2) HGB, erzielt sie gewerbliche Einkünfte (§ 8 (2) KStG) und unterliegt der Gewerbesteuer gem. § 2 (2) GewStG. Der Gewinn der SE ergibt sich aus der Summe des Gewinns der Betriebsstätte in Österreich und des Stammhauses im Inland. Dieser unterliegt aufgrund des Welteinkommensprinzips grundsätzlich der Besteuerung in Deutschland. Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird der ausländische Betriebsstättengewinn in Deutschland von der Besteuerung freigestellt (vgl. Art. 7 i.V.m. Art. 23 (1) Bst. a) DBA-D/A).

0,5

Die SE hat somit in Deutschland nur den durch das Stammhaus erwirtschafteten Gewinn von 150.000 € mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer zu besteuern.

Die Anfang 2009 an Xaver ausgeschütteten Dividenden werden bei ihm als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 (1) Nr. 1 EStG) aufgrund des Teileinkünfteverfahrens nur zu 60% der Besteuerung unterworfen (§ 3 Nr. 40 S. 1 Bst. d) EStG).

0,5

Der Anteil der Ausschüttung an die Berg GmbH wird gem. § 8b (1) KStG von der Besteuerung freigestellt. Es gelten aber nach § 8b (5) KStG 5% der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer der GmbH (§§ 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG).

0,5

Bei einem evtl. Verkauf der Anteile an der SE durch die inländischen Gesellschafter ergibt sich die Besteuerung gem. § 17 (1) S. 1 i.V.m. (6) Nr. 1 EStG unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. c) i.V.m. § 3c (2) EStG.

0,5

Beim Verkauf der Anteile der Berg GmbH an der SE ist der erzielte Veräußerungsgewinn nach § 8b (2) KStG körperschaftsteuerfrei. Dies gilt auch für die Gewerbesteuer da die Vorschriften §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG auf Veräußerungsgewinne nicht angewandt werden. Nach § 8b (3) KStG gelten aber 5% des Veräußerungsgewinns als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (auch für die Gewerbesteuer).

0,5

Aufgabenteil 3 Lösung:

Da die GmbH die ausschließlich die Geschäfte der KG führt und der Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH auch noch Kommanditist bei der GmbH & Co KG ist ergibt sich aus H 15.8 (3) „Tätigkeitsvergütung“ EStH die Umqualifizierung der Einkunftsart. Bei der Erstattung der Auslagen durch die KG an die GmbH liegt eine Sonderbetriebseinnahme der GmbH bei der KG vor. Der Gewinn ist unabhängig von der Auszahlung mit netto 60.000 € anzusetzen. Der Ausweis der USt ist zutreffend vorgenommen worden, da ein Leistungsaustausch zwischen der KG und ihrem Gesellschafter vorliegt (R 6 (3) und (4) UStR).

1,0

Haftungsvergütungen werden grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. Erbringt aber der persönlich haftende Gesellschafter – hier die GmbH – gegenüber der KG zudem steuerbare Geschäftsführungsleistungen, ist die pauschale Haftungsvergütung zusätzliches Entgelt für diese Leistung. Daher beinhaltet der Betrag von 5.000 € auch die USt. Es ergibt sich noch eine USt für die GmbH von 798 €, die VoSt ist für die KG erst abzugsfähig, wenn eine korrigierte Rechnung vorliegt.

0,5

Die Umsatzsteuer ist als Verbindlichkeit in der Sonderbilanz der GmbH bei der KG auszuweisen. Inkl. der Umsatzsteuer aus den übrigen Rechnungen ergibt sich eine USt-Verbindlichkeit von 12.198 €. Die Gehaltszahlungen an Brezel stellen bei der GmbH Sonderbetriebsausgabe dar. Insgesamt ergibt sich im Sonderbetriebsvermögen der GmbH ein Gewinn von 4.202 €. Außerdem ist eine Forderung in Höhe von 5.950 € zu aktivieren.

0,5

Bei Brezel sind die Einkünfte aus dem „Anstellungsvertrag“ ebenfalls Sonderbetriebseinnahmen gem. § 15 (1) Nr. 2 EStG. Da entsprechend der Ausführungen in einem Anstellungsvertrag zu vermuten ist, dass Brezel nicht selbständig tätig ist, sondern weisungsgebunden, wird er nicht unternehmerisch tätig (vgl. R 6 (3), 17 (2) UStR i.V.m. H 19.0 LStH). Die Sonderbetriebseinnahme beträgt 60.000 €.

0,5

Die Anteile an der GmbH stellen bei Brezel notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar, H 4.2 (2) EStH. Der offensichtlich bisher nicht erfolgte Ausweis in einer Sonderbilanz ist für die Bilanzposten unwesentlich. Im Rahmen der Bilanzberichtigung gem. § 4 (2) EStG liegt eine Bilanzberichtigung ohne Gewinnauswirkung vor, so dass aus Vereinfachungsgründen die Sonderbilanz erstmalig zum 01.01.2008 aufzustellen ist. Soweit in den Vorjahren Dividendenerträge ausgeschüttet wurden und diese als Einkünfte aus Kapitalvermögen

0,5

erklärt worden sind, ergibt sich keine Korrektur der Steuerbescheide, da diese nicht mehr änderbar sind.

Die Gewinnausschüttung in 2008 gehört zu den Sonderbetriebseinnahmen von Brezel bei der KG. Wegen § 12 Nr. 3 EStG sind die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag nicht abzugsfähige Ausgaben. Die Bruttodividende beträgt 4.000 € und ist eine Sonderbetriebseinnahme. Außerhalb der Bilanz ist das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden, so dass der Gewinnanteil von Brezel um 2.000 € zu mindern ist. Für die Berechnung der Gewerbesteuer ist gem. § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a GewStG der Gewinn zu kürzen, da keine Beteiligung im Streubesitz vorliegt.

0,5

Semmel ist Geschäftsführer der OHG, aber nicht deren Gesellschafter. Daher ist er weder unmittelbar noch mittelbar i.S.d. § 15 (1) Nr. 2 EStG an der OHG beteiligt. Seine Einkünfte sind nichtselbständige.

0,5

KG / Bierbestände:

Da die Bestandsaufnahme am 31.01.2009 durchgeführt wurde, liegt eine zeitlich verschobene Inventur nach § 241 (3) HGB, R 5.3 (2) EStR vor. Auf den 31.12.2008 ist eine Rückrechnung des Bestandes durchzuführen.

0,5

Die Bierbestände sind nach der Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern zu berechnen. Dies ist ein Verfahren für die Ermittlung von Herstellungskosten bei Unternehmen mit mehreren gleichartigen Produkten.

0,5

Hierzu muss berechnet werden, welche Menge des so genannten Einheitsprodukts hergestellt worden wäre (Einheitsprodukt = Äquivalenzziffer 1):

<i>Bestand 31.01.</i>		<i>Bierausstoß 2008</i>	<i>Faktor</i>	<i>ergibt vom Einheitsprodukt</i>
Schwarzbier	1.200	x 10 = 12.000	1,0	12.000
Exportbier	1.000	x 12 = 12.000	1,5	18.000
Starkbier	500	x 12 = 6.000	1,8	10.800
Weißbier	800	x 10 = 8.000	2,0	16.000
				56.800

1,0

Die Herstellungskosten 2008 betragen:

Handelsrechtlich sind gem. § 255 (2) HGB mindestens die Fertigungseinzelkosten zzgl. der Materialeinzelkosten anzusetzen:

„gesamte“ Herstellungskosten	4.500.000 €
abzgl. Gemeinkosten 50/150	1.500.000 €
handelsrechtliche Mindestherstellungskosten	3.000.000 €

0,5

Nach R 6.3 EStR (i.V.m. § 5 (1) S. 1 EStG) sind im Steuerrecht zusätzlich mindestens noch die Fertigungs- und Materialgemeinkosten anzusetzen:

steuerrechtliche Mindestherstellungskosten	4.500.000 €
--	-------------

0,5

Sowohl handels- als auch steuerrechtlich können die freiwilligen sozialen Leistungen hinzugerechnet werden (§ 255 (2) S. 4 HGB, R 6.3 (4) EStR, § 5 (6) EStG). Da lt. Aufgabenstellung der niedrigste mögliche Gewinn ermittelt werden soll, bleiben diese aber außer Ansatz.

0,5

Die Biersteuer gehört zu den Vertriebskosten und darf somit weder handels- noch steuerrechtlich zu den Herstellungskosten gerechnet werden (§ 255 (2) S. 6 HGB, § 5 (1) S. 1 EStG).

Handelsrecht: 3.000.000 € / 56.800 € = 52,82 € / RE
 Steuerrecht: 4.500.000 € / 56.800 € = 79,23 € / RE

Die Verteilung auf die einzelnen Biersorten führt zu folgendem Ergebnis:

<i>HK / hl</i>	<i>Schwarzbier</i>	<i>Exportbier</i>	<i>Starkbier</i>	<i>Weißbier</i>
Äquivalenzz.	x 1,0	x 1,5	x 1,8	x 2,0
HR = 52,82 €	52,82	79,23	95,08	105,64
StR = 79,23	79,23	118,85	142,61	158,46

Zunächst wäre der Bestand zum 31.01.2009 nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten, anschließend müsste der Ausstoß Januar 2009 abgezogen und der Verkauf im Januar 2009 zugerechnet werden. Da sich jedoch keine Änderung der Herstellungskosten ergeben hat, kann zur Vereinfachung der mengenmäßige Bestand am 31.12.2008 mit den ermittelten Herstellungskosten multipliziert werden.

	<i>Schwarzbier</i>	<i>Exportbier</i>	<i>Starkbier</i>	<i>Weißbier</i>
Menge am 31.01.2009	1.200	1.000	500	800
- Ausstoß Januar	200	80	---	250
+ Verkauf Januar	150	100	---	50
Menge am 31.12.2008	1.150	1.020	500	600

Es ergibt sich folgende Verteilung der Herstellungskosten:

	<i>Schwarzbier</i>	<i>Exportbier</i>	<i>Starkbier</i>	<i>Weißbier</i>
Menge am 31.12.2008	1.150	1.020	500	600
Handelsbilanz / hl	52,82	79,23	95,08	105,64
Handelsbilanzansatz	60.743	80.814	47.540	63.384
Steuerbilanz / hl	79,23	118,85	142,61	158,46
Steuerbilanzansatz	91.115	121.227	71.305	95.076

Die gesamten Herstellungskosten der Bierbestände betragen:

Handelsbilanz zum 31.12.2008: 252.481 €
 Steuerbilanz zum 31.12.2008: 378.723 €

Für die Biersteuer besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht diese als Aufwand zu behandeln oder den Anteil der auf den Bestand entfällt in einen aRAP einzustellen (§ 250 (1) S. 2 Nr. 1 HGB).

Gem. § 5 (5) S. 2 Nr. 1 EStG muss steuerrechtlich ein aRAP gebildet werden. Der Bierbestand zum 31.12.2008 beträgt 3.270 hl x 12 € / hl = 39.240 €.

Buchungssatz: aRAP an Aufwand 39.240 €

Der Aufwand mindert sich um 39.240 €.

KG / Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe:

Die Anschaffungskosten betragen gem. § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 EStG 540.000 €. Soweit ein niedrigerer beizulegender Wert oder Teilwert vorliegt, ist dieser ggf. zu berücksichtigen. Im Handelsrecht muss bereits bei einer vorübergehenden Wertminderung eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden (§ 253 (1), (3) HGB).

0,5

¼ der Anschaffungskosten = 135.000 €, 10% = 13.500 € außerplanmäßige Abschreibung

0,5

30% der Anschaffungskosten = 162.000 €, Marktpreis 1.600 / dz = 2.000 außerplanmäßige Abschreibung

0,5

Restbetrag = 243.000 €, Ansatz mit den Anschaffungskosten

0,5

Im Handelsrecht führt die außerplanmäßige Abschreibung von 15.500 € zu einem Ansatz zum 31.12.2008 i.H.v. 534.500 €.

Da lt. Sachverhalt keine dauernde Wertminderung vorliegt ergibt sich im Steuerrecht ein Ansatz nach § 6 (1) Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten von 540.000 €.

0,5

Außerdem ist handelsrechtlich eine Rückstellung für drohende Verluste auszuweisen (§ 249 (1) S. 1 HGB), für die in der Steuerbilanz ein Ansatzverbot besteht (§§ 5 (4a), 5 (6) EStG).

Die OHG muss noch 4 Jahre lang 500 dz zum Preis von 1.620 € abnehmen, obwohl vergleichbare Verträge für 1.580 € angeboten werden.

Rückstellung HB: $4 \times 500 \text{ dz} \times (1.620 \text{ €} - 1.580 \text{ €}) = 40 \text{ €} = 80.000 \text{ €}$

0,5

KG / Limonadenbestand:

Grundsätzlich müssten die Anschaffungskosten von 80.000 € angesetzt werden, da der höhere Teilwert nicht ausgewiesen werden darf (§ 253 (1) HGB, § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 6 (1) Nr. 2 EStG). Bei der Bewertung dürfen aber die verdorbenen, nicht mehr verwertbaren Säfte nicht angesetzt werden.

Ansatz 31.12.2008: $80.000 \text{ €} - 15\% = 12.000 \text{ €} = 68.000 \text{ €}$

0,5

Über die Bestandsbewertung ergibt sich ein Wareneinsatz von 12.000 €.

0,5

KG / Maschine zur Betreuung des Bierbraukessels:

Bei der Veranlagung 2007 muss eine berichtigte Bilanz zum 31.12.2007 erstellt werden (§ 4 (2) EStG). Die gebildete Drohverlustrückstellung ist wegen § 5 (4a) EStG bereits in 2007 nicht zu bilden. In der Handelsbilanz zutreffend gebildet (§ 249 (1) S. 1 HGB), erfolgt die Auflösung in 2008 bei Anschaffung der Maschine.

0,5

Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung war zum 31.12.2007 gem. R 6.6 EStR nur in Höhe von 60.000 € zulässig (Entschädigung 120.000 € - Buchwert 60.000 € = 60.000 € Rücklage). Diese ist dann in 2008 bei Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts zu übertragen.

0,5

Soweit die Berichtigungen durchgeführt werden können (es können die Bescheide geändert werden) muss der Bilanzzusammenhang zum 01.01.2008 hergestellt werden. Durch die Änderungen ergibt sich ein steuerrechtlich um 80.000 € höheres Kapital, so dass die Voraussetzungen für die Bildung des IAB nicht mehr gegeben sind (§ 7g (1) Nr. 1 EStG, Betriebsvermögen = 300.000 €). Dieser darf (außerhalb der Bilanz) nicht gebildet werden.

0,5

Die Bewertung der Maschine erfolgt nach § 253 (1), (2) HGB, bzw. § 6 (1) Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten § 255 (1), § 9b EStG vermindert um die übertragende Rücklage (§ 254 HGB, § 5 (1) S. 2 EStG).

Anschaffungskosten	100.000 €
Übertragung der Rücklage nur anteilig H 6.6 (3) „Mehrentschädigung“ EStH 100.000 / 120.000 von 60.000 =	- 50.000 €
AfA BMG nach R 7.4 (3) EStR	50.000 €

Die Auflösung der Rücklage für Ersatzbeschaffung führt insgesamt zu einem Ertrag von 10.000 €. Eine Hinzurechnung des IAB entfällt, da er in 2007 nicht gebildet werden durfte. Aus demselben Grund kann keine Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden (§ 7g (5) + (6) Nr. 1 EStG). Innerhalb der Bilanz ist die Minderung der Anschaffungskosten (§ 7g (2) EStG, § 254 HGB) zu berichtigen, der Gewinn erhöht sich um 40.000 €.

Für die Maschine ergibt sich noch folgende Abschreibung:

AfA BMG	50.000 €
AfA nach § 7 (1) S. 4 EStG für 9/12	7.500 €
Buchwert 31.12.2008	42.500 €

Da die lineare Abschreibung bisher mit 9/12 = 9.000 € von 60.000 € angesetzt wurde ergibt sich im Umkehrschluss eine zugrunde gelegte Nutzungsdauer von 5 Jahren. Die Abschreibungen mindern sich um 13.500 € (= Gewinnerhöhung).

KG / Brauereigasse 5:

Das Grundstück gehört seit 01.12.2005 zum notwendigen Betriebsvermögen der KG (R 4.2 (1) + (4) EStR), da es eigenbetrieblich genutzt wird. Ohne Berücksichtigung der aufgestockten Etagen würden sich zum 31.12.2008 folgende Buchwerte ergeben:

Grund/Boden:	AK = BW = 150.000 €
Gebäude:	AK = 250.000 € - AfA gem. § 7 (4) Nr. 1 3% für 3 Jahre und 1 Monat, d.h. 23.125 = BW von 226.875 €

Im Vergleich haben sich die Teilwerte bis Mitte des Jahres 2008 wie folgt entwickelt:

Grund/Boden:	1/3 von 300.000 € = 100.000 €
Gebäude:	2/3 von 300.000 € = 200.000 €

Da es sich nicht nur um eine „Preisschwankung“ handelt, sondern um eine Wertminderung aus besonderem Anlass, liegt eine dauernde Wertminderung vor (Beck'sche Erlasse zu § 6/12 Tz. 4). Sowohl handels- als auch steuerrechtlich sind Teilwertabschreibungen vorzunehmen (§ 253 (2) HGB, § 6 (1) Nr. 1 und 2 EStG).

außerplanmäßige Abschreibung / Teilwertabschreibung:	Grund/Boden 50.000 €
	Gebäude 26.875 €

Die Bemessungsgrundlage für die planmäßige Abschreibung ändert sich erst ab dem folgende Wirtschaftsjahr (§ 11c (2) EStDV).

Unabhängig davon ist die Aufstockung des Gebäudes zu betrachten. Der niedrigere Teilwert betrifft nur den „Altbau“, da die Bauarbeiten erst zum 01.11.2008 fertig gestellt wurden.

Bei den Baumaßnahmen handelt es sich um Herstellungskosten. Entsprechend der Nutzung werden teilweise selbständige Gebäudeteile hergestellt:

Verwaltungsbereich: eigenbetriebliche Nutzung – nachträgliche Herstellungskosten
Wohnzwecke Ges. Brezel: fremde Wohnzwecke – Herstellungskosten neue WG

0,5

Beide Gebäudeteile gehören zum notwendigen Betriebsvermögen der KG (da an den Gesellschafter Brezel zur ortsüblichen Miete vermietet wird).

Da an den Gesellschafter Brezel umsatzsteuerfrei vermietet wird (§ 4 Nr. 12a UStG) ist hier der Vorsteuerabzug zu versagen (§ 15 (2) UStG). Die anteilige Vorsteuer zählt mit zu den Herstellungskosten nach § 9b EStG. Da die entsprechende Nutzung wahrscheinlich von vornherein geplant war liegt kein Fall von § 15a UStG vor.

0,5

Fremde Wohnzwecke:

Herstellungskosten § 255 (2) HGB, § 9b EStG: 71.400 €

Die Abschreibung ergibt sich gem. § 7 (4) Nr. 2a mit 2% für 2 Monate, d.h. 238 €. Der Buchwert dieses Gebäudeteils beträgt zum 31.12.2008 dann 71.162 €.

0,5

Die Vorsteuer ist in Höhe von 11.400 € zu berichtigen.

0,5

Eigenbetriebliche Zwecke:

Die nachträglichen Herstellungskosten sind nach R 7.4 (9) S. 3 EStR so zu behandeln als wären sie zu Beginn des Jahres 2008 angefallen.

0,5

BW 01.01.2008 „Altbau“:	234.375 €
zzgl. nachträgliche Hk anteilig, § 9b EStG	60.000 €

0,5

Die BMG ergibt sich aus H 7.3 „nachträgliche Ak/Hk“ EStH wie folgt:

Bisherige BMG	250.000 €
zzgl. nachträgliche Hk	60.000 €
neue BMG	310.000 €

0,5

Die AfA-Vorschrift bleibt unverändert § 7 (4) Nr. 1 EStG, d.h. es ergibt sich eine AfA von 3% = 9.300 €.

0,5

Unter Berücksichtigung der Teilwertabschreibung von 26.875 € ergibt sich ein Bilanzansatz für den Gebäudeteil „eigenbetriebliche Nutzung“ von 258.200 €.

0,5

Die Abschreibung erhöhen sich von bisher 10.000 € auf insgesamt 36.413 € (26.875 € + 9.300 € + 238 €).

0,5

OHG / Rezept:

Die Entwicklungskosten sind bei der OHG zutreffend als Betriebsausgaben behandelt worden (§§ 248 (2) HGB, 5 (2) EStG), da das immaterielle Wirtschaftsgut selbstgeschaffen wurde.

0,5

Die unentgeltliche Übertragung auf die KG erfolgt gem. § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG zwingend zum Buchwert von 0 €. Soweit innerhalb der KG der Teilwert angesetzt wird muss über eine Ergänzungsbilanz für die OHG bei der KG der Wert berichtigt werden. Dies darf nach § 6 (5)

0,5

S. 5 EStG nur soweit erfolgen, wie nicht der Anteil am Wirtschaftsgut auf die Komplementär GmbH entfällt. In Höhe von 10% muss die stille Reserve bei der OHG aufgedeckt und versteuert werden, d.h. in Höhe von 10% von 60.000 € (TW 60.000 € - BW 0 €) = 6.000 €.

Aktiva	ErgBil OHG 01.07.2008	Passiva
Minderkapital	54.000 Minderwert Rezept	54.000

Da eine Begrenzung der Nutzung nicht ersichtlich ist, liegt kein abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut vor.

Starkbier-Vertriebs-GmbH:

Betriebszweck der GmbH ist ausschließlich der Vertrieb der Produkte der GmbH & Co KG. Auch wenn die Kommanditisten Brezel und Semmel mit zusammen 20% nicht beherrschend sind kann betreffend der GmbH Anteile bei beiden notwendiges Sonderbetriebsvermögen II vorliegen, vgl. H 4.2 (2) „Anteile an KapG – Einzelfälle“ EStH. Dies ist z.B. der Fall, wenn die PersG von der in der gleichen Branche tätigen Kapitalgesellschaft organisatorisch und wirtschaftlich abhängig ist. Dies wird vermutlich gegeben sein, so dass die Anteile von Brezel und Semmel notwendiges Sonderbetriebsvermögen II zwei der GmbH & Co KG sind.

Da die Stammeinlage von jedem Gesellschafter erbracht wurde liegt zivilrechtlich eine Bargründung vor.

Am 01.12.2008 wurde von Benno Maß aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses das unbebaute Grundstück unentgeltlich auf die GmbH übertragen. Einem fremden Dritten hätte Maß das Grundstück zum Verkehrswert veräußert, R 40 (2) KStR. Hierbei handelt es sich um eine verdeckte Einlage in die GmbH (R 40 (1) KStR), die dem § 6 (5) EStG vor geht. Die Bewertung erfolgt mit dem Teilwert nach R 40 (3) KStR, d.h. im Einzelunternehmen von Maß sind die stillen Reserven aufzudecken. Allerdings kann Maß die stillen Reserven abzgl. angefallener Veräußerungskosten in eine Rücklage nach § 6b (3) EStG einstellen. Bei einer verdeckten Einlage handelt es sich um eine Veräußerung i.S.d. § 6b (1) EStG, vgl. R 6b.1 (1) S. 2 EStR (Übergang des Eigentums von Maß auf eine andere Person, ESt-Kommentar Ludwig Schmidt Anm. 66 und 72 zu § 6b EStG).

Teilwert des Grdst.	150.000 €
abzgl. Buchwert	80.000 €
abzgl. Veräußerungskosten (brutto)	1.000 €
Veräußerungsgewinn § 6b (2) EStG	69.000 €

Die Vorsteuer innerhalb der Notarkosten sind im Zusammenhang mit einem steuerfreien Umsatz (§ 4 Nr. 9a UStG) nicht abzugsfähig (§ 15 (2) UStG).

Die verdeckte Einlage erhöht die Anschaffungskosten der Beteiligung von Maß an der Starkbier-Vertriebs-GmbH nach § 6 (6) S. 2 EStG.

ursprüngliche Ak, 80% von 50.000 €	40.000 €
zzgl. verdeckte Einlage	150.000 €
gesamte Anschaffungskosten im PV	190.000 €

Das Grundstück ist bei der GmbH mit dem Teilwert zzgl. der Grunderwerbsteuer, d.h. mit 155.250 € auszuweisen. Der Aufwand von 5.250 € ist zu berichtigen.

Maximilian Max / unbebaute Grdst.:

Bis zum 31.12.2007 hat Max lediglich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG. Mit dem Beginn der Vermietung ab 01.01.2008 an die KG – an der Max mittelbar beteiligt ist – gehört das Grundstück zum Sonderbetriebsvermögen von Max bei der KG (unabhängig von der Höhe der Beteiligung). Max muss seinen Anteil gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG in das Betriebsvermögen einlegen. Die Einlage erfolgt außerhalb der 3-Jahres-Frist mit dem Teilwert. Da der Verkaufspreis 11 Monate später pro 1/3 Grundstück 100.000 € betrug, kann man in dieser Höhe den Teilwert vermuten.

1,0

Es ergeben sich folgende Auswirkungen im Sonderbetriebsvermögen von Max (01.01. – 30.11.2008):

Mieteinnahmen (netto)	11.000 €
Abzgl. 11/12 der lfd. Kosten von 3.400 €	3.116 €
SoBV Gewinn Max	7.884 €

0,5

Mit Nutzen- und Lastenwechsel zum 01.12.2008 erwerben die Kommanditisten Semmel und Brezel je 1/3 des Grundstücks. Da das Grundstück entsprechend dem Mietvertrag von der OHG genutzt wird, liegt zunächst für eine „logische Sekunde“ Sonderbetriebsvermögen I der Gesellschafter Brezel und Semmel bei der GmbH & Co KG vor (§ 15 (1) Nr. 2 EStG).

Die Grundstücksgemeinschaft wird zu 66 2/3 % von Brezel und Semmel beherrscht. Dies gilt ebenfalls für die GmbH & Co KG, hier zu insgesamt 80%. Entsprechend der Gruppentheorie haben beide Gesellschafter in jeder Gesellschaft einen einheitlichen Betätigungswillen. Es liegt eine personelle Verflechtung vor. Die sachliche Verflechtung ergibt sich aus der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (Umschlagplatz). Es liegt eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung gem. H 15.7 (4) ff EStH vor.

1,0

Damit werden die Grundstücksanteile von Max, Brezel und Semmel sofort gem. § 6 (5) Nr. 2 EStG in das Betriebsvermögen der Grundstücksgemeinschaft zum Buchwert überführt.

0,5

In der Bilanz der Grundstücksgemeinschaft wird das unbebaute Grundstück mit 300.000 € angesetzt (3 x 100.000 €). Die von Brezel und Semmel zu tragende Grunderwerbsteuer wird jeweils in einer Ergänzungsbilanz als Mehrwert Grundstück eingestellt.

Der Gewinn ist für den Monat Dezember 2008 wie folgt zu ermitteln:

Mieteinnahmen (netto)	1.000 €
abzgl. 1/12 der lfd. Kosten von 3.400 €	284 €
Gewinn der Grundstücksgemeinschaft	716 €

0,5

Für Max wird bei der Veräußerung an Brezel und Semmel der Tatbestand des § 23 (1) S. 5 EStG erfüllt. Er veräußert 2/3 des Grundstücks mit anteiligen Anschaffungskosten im PV von 120.000 € für 200.000 €. Es ergibt sich ein Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäft von 80.000 €. Bei der Einlage seines verbliebenen „Anteils“ in das Betriebsvermögen der Grundstücksgemeinschaft bleibt eine weitere Veräußerung i.S.d. § 23 (1) S. 5 EStG weiterhin nicht ausgeschlossen, soweit die Veräußerung aus dem Betriebsvermögen innerhalb von 10 Jahren nach Anschaffung im Privatvermögen erfolgt.

1,0

Aufgabenteil 4 Lösung:

Die Aufnahme weiterer Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft stellt zivilrechtlich keine Umwandlung i.S.d. UmwG dar, weil die Einbringung im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Steuerlich fällt der Vorgang unter § 24 UmwStG, soweit die „Altgesellschafter“ betroffen sind. Diese bringen ihre Mitunternehmeranteile in eine aus steuerlicher Sicht neue Personengesellschaft ein (vgl. UmwSt-Erlass Tz. 24.01, Beck'sche Erlasse 130).

0,5

Für die eintretenden Gesellschafter ist gesondert zu untersuchen welche Rechtsfolgen ihre Sacheinlagen auslösen. Zivilrechtlich tauschen sie Wirtschaftsgüter gegen Gesellschaftsrechte.

0,5

Für Frauke Fuchs gilt:

Sie tauscht mit einem einzelnen Wirtschaftsgut aus ihrem Privatvermögen. Es handelt sich um einen tauschähnlichen Vorgang (BMF Schreiben vom 29.03.2000, Beck'sche Erlasse § 4/13). Aus Sicht der Gesellschaft liegt ein umsatzsteuerbarer, aber nach § 4 Nr. 8f UStG steuerbefreiter Vorgang vor. Es handelt sich aus ertragsteuerlicher Sicht um ein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 EStG.

0,5

Gemeiner Wert der Gesellschaftsanteile	400.000 €
abzgl. geleisteter Zahlung	150.000 €
= gemeiner wert des Grdst.	250.000 €
abzgl. Anschaffungskosten im PV	180.000 €
= Veräußerungsgewinn gem. § 23 EStG	70.000 €

0,5

Die OHG erwirbt das Grundstück entgeltlich und hat gem. § 6 (6) EStG den gemeinen Wert anzusetzen. Gem. § 5 (2) GrEStG wird die Grunderwerbsteuer nur in Höhe von 80% erhoben. Soweit FF auch im Rahmen der Gesellschaft am Grundstück beteiligt ist, entfällt die Grunderwerbsteuer. Da vermutlich die OHG die Grunderwerbsteuer trägt wären ggf. die Anschaffungskosten entsprechend zu erhöhen (vgl. UmwSt-Erlass Tz. 22.01, Beck'sche Erlasse 130).

0,5

Für Birgit Bär gilt:

Auch hier liegt ein tauschähnlicher Vorgang vor, da ein Wirtschaftsgut gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Gesellschaft übertragen wird. Da das Wirtschaftsgut aber zum Betriebsvermögen von BB gehörte ist gem. § 6 (6) S. 4 EStG i.V.m. § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG zwingend der Buchwert von 0 € anzusetzen. Die OHG tritt steuerrechtlich in die Rechtsstellung des Vorgängers ein.

0,5

Bei der OHG im Rahmen der Gewährung der Gesellschaftsrechte greift wie bei FF die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 8f UStG. BB erbringt eine umsatzsteuerbare und steuerpflichtige Lieferung, so dass hier im Einzelunternehmen Umsatzsteuer i.H.v. 19% von 400.000 € erhoben wird (USt 76.000 €).

0,5

Für die Altgesellschafter gilt:

Es handelt sich um einen Fall des § 24 UmwStG. Ohne Antragstellung wird hier der gemeine Wert bei der „neuen“ Gesellschaft ausgewiesen, so dass eine Versteuerung der stillen Reserven grundsätzlich erfolgt. Dementsprechend ergibt sich der Ansatz in der Gesellschaftsbilanz. Durch den Ansatz mit den gemeinen Werten wird auch sichergestellt, dass in der Gesellschaftsbilanz die Beteiligungsverhältnisse zutreffend ausgewiesen werden.

0,5

Der Wert des Anteils bezogen auf jeden Gesellschafter scheint 400.000 € zu betragen. Das entspricht der von FF auf gebrachten Gegenleistung. Da die Kapitalkonten der Gesellschafter zum 30.06.2008 jeweils 200.000 € betragen, muss jeder einen Veräußerungsgewinn von 200.000 € gem. § 23 (3) UmwStG versteuern. Dieser ist begünstigt nach §§ 16 (4), 34 EStG.

Veräußerungspreis (Wert der „neuen“ Anteile)	400.000 €
abzgl. Kapitalkonto (nach Auflösung § 6b Rücklage)	240.000 €
Veräußerungsgewinn „Anteile“	160.000 €
zzgl. aufgelöste § 6b Rücklage	<u>40.000 €</u>
gesamte Veräußerungsgewinn	200.000 €

Ermittlung des Firmenwertes:

gewährte Gesellschaftsanteile für „Altgesellschafter“	1.200.000 €
abzgl. Kapitalkonten	600.000 €
abzgl. § 6b Rücklage	<u>120.000 €</u>
verbleibende stille Reserven	480.000 €
abzgl. stille Reserven der bilanzierten WG	255.000 €
restliche stille Reserven entfallen auf den Firmenwert	225.000 €

Die Eröffnungsbilanz ergibt sie wie folgt:

Aktiva	Pegasus OHG 01.07.2008	Passiva	
Firmenwert	225.000	Kapital WW	400.000
Patent	400.000	Kapital DD	400.000
GrB unbebaut „neu“	250.000	Kapital LL	400.000
GrB unbebaut „alt“	300.000	Kapital FF	400.000
GrB bebaut	300.000	Kapital BB	400.000
Verwaltungsgebäude	250.000	§ 6b (3) Rücklage	0
Produktionshalle	200.000	Rückstellungen	240.000
Maschinen	300.000	Verbindlichkeiten	540.000
BGA	136.000		
Vorräte	50.000		
Sonstige UV	219.000		
Barmittel	150.000		
	<u>2.780.000</u>		<u>2.780.000</u>

Da das Patent von BB zwingend mit dem Buchwert anzusetzen ist und dieser bei einem selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens 0 € beträgt (§§ 248 (2) HGB, 5 (2) EStG) ergibt sich noch folgende Ergänzungsbilanz:

Aktiva	ErgB BB 01.07.2008	Passiva	
Minderkapital	400.000	Minderwert Patent	400.000
	<u>400.000</u>		<u>400.000</u>

Die „neue“ OHG hat – mit Ausnahme des Patents – alle Wirtschaftsgüter erworben (§§ 24 (4), 23 (4) UmwStG). Die Wirtschaftsgüter werden zukünftig mit ihren Anschaffungskosten ggf. vermindert um Abschreibungen bewertet. Dabei beginnt bei allen abnutzbaren

Wirtschaftsgütern eine neue Nutzungsdauer und es ist ggf. eine neue AfA-Vorschrift anzuwenden. Abzuwarten bleibt, ob eine Sonderabschreibung gem. § 7g EStG für bewegliche Wirtschaftsgüter angesetzt werden könnte. Da einerseits gebrauchte Wirtschaftsgüter begünstigt sind und andererseits kein IAB gebildet werden muss, könnte in vorliegendem Fall der „neue“ § 7g EStG angewandt werden. Lt. BFH I R 57/98, BStBl. II 2001 S. 127 (vgl. auch Schmidt Kommentar zu § 7g Tz. 6) ist bei einem neu gegründeten Betrieb das Größenmerkmal immer erfüllt. Vermutlich wird die Verwaltung aber in diesem Fall keinen neu gegründeten Betrieb sehen.

0,5

Übertragungsgewinn soll für „Altgesellschafter“ vermieden werden:

Änderungen für die Gesellschafter FF und BB ergeben sich hierbei nicht. Um einen Veräußerungsgewinn bei den „Altgesellschaftern“ zu vermeiden muss die Gesellschaft insgesamt den Buchwertansatz wählen. Dieser ist mittels negativer Ergänzungsbilanzen – zur eben dargestellten Gesellschaftsbilanz – für die Gesellschafter möglich (§ 24 (2) UmwStG).

0,5

Aktiva	ErgB je „Altgesellschafter“	Passiva
Minderkapital	200.000	Firmenwert 75.000
		GrB ungebaut „alt“ 40.000
		GrB gebaut 16.667
		Gebäude 8.333
		Produktionshalle 8.000
		Maschinen 6.667
		BGA 5.333
		§ 6b Rücklage 40.000
	200.000	200.000

0,5

Aufgrund des Buchwertansatzes ergibt sich für keinen der „Altgesellschafter“ ein Veräußerungsgewinn. Die ertragsteuerlich neue Personengesellschaft tritt bezüglich der Wirtschaftsgüter der „alten“ PersG die Rechtsnachfolge an. Dies betrifft vorhandene AfA-Vorschriften und Bemessungsgrundlagen, sowie mögliche Besitzzeitanrechnungen (vgl. §§ 24 (4), 23 (1), 12 (3) S. 1 und 4 (2) S. 3 UmwStG).

0,5

Die Personengesellschaft erwirbt das Grundstück von FF entgeltlich. In diesem Zusammenhang können die „Altgesellschafter“ ihren Anteil an der Rücklage soweit übertragen, wie ihnen anteilig Anschaffungskosten zuzurechnen sind (vgl. R 6b.2 (7) EStR). Auf jeden Gesellschafter entfällt 1/5 von 250.000 € = 50.000 €. Die anteilige Rücklage von 40.000 € kann also vollständig übertragen werden. Anstelle der § 6b Rücklage würde dann ein Minderwert Grund/Boden „neu“ in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sein.

0,5

Teilweise Aufdeckung von stillen Reserven:

Wenn die bisherigen Gesellschafter aus der Einbringung nur einen Teil ihrer stillen Reserven (75.000 € von 200.000 €) aufdecken wollen, muss die aufnehmende Gesellschaft den Zwischenwertansatz wählen. Abweichend von der Ergänzungsbilanz bei Buchwertübertragung müssen nur 125.000 € stille Reserven abgestockt werden.

0,5

Kapital inkl. Ergänzungsbilanz (400 T€ - 125 T€ =)	275.000 €
abzgl. Kapital vorher	<u>200.000 €</u>
Veräußerungsgewinn je „Altgesellschafter“, nicht begünstigt	75.000 €

0,5

In der Ergänzungsbilanz können aber nicht 125/200 der gesamten stillen Reserven inkl. Firmenwert abgestockt werden, da ein Firmenwertansatz erst möglich ist, wenn alle übrigen stillen Reserven aufgedeckt wurden, vgl. UmwSt-Erlass Tz. 22.08, Beck'sche Erlasse 130.

Die stillen Reserven ohne Firmenwert betragen je Gesellschafter 200.000 € - 75.000 € = 125.000 €, wovon jeder 75.000 € versteuern möchte. Dies entspricht 60%, d.h. 40% werden über die Ergänzungsbilanz kompensiert.

Aktiva	ErgB je „Altgesellschafter“	Passiva
Minderkapital	125.000	Firmenwert
		75.000
		GrB unbebaut „alt“
		16.000
		GrB bebaut
		6.667
		Gebäude
		3.333
		Produktionshalle
		3.200
		Maschinen
		2.667
		BGA
		2.133
		§ 6b Rücklage
		16.000
	125.000	125.000

Die Personengesellschaft tritt eine eingeschränkte Rechtsnachfolge an (§§ 24 (4), 23 (1) und (3), 12 (3) und 4 (2) S. 3 UmwStG). Die aufgestockten Beträge gelten faktisch als nachträgliche Anschaffungskosten. Eine Besitzzeitanrechnung findet auch beim Zwischenwertansatz statt.

Gesamtpunktzahl: 100 Punkte

Benotungsschema

6	0 - 19
5,5	20 - 29
5	30 - 39
4,5	40 - 49
4	50 - 58
3,5	59 - 66
3	67 - 73
2,5	74 - 80
2	81 - 87
1,5	88 - 94
1	95 - 100

0,5

0,5

0,5

0,5

Punkteverteilung:**Aufgabenteil 1:**

Betriebsaufspaltung H 15.7 (4) EStH, immaterielle WG als wesentl. Betriebsgrundlage	1,0
GmbH Anteil notwendiges BV, H 4.2 (2) EStH, verd. Einlage, Übertragung Beteiligung	1,0
Ansatz § 8 (1) KStG, § 6 (1) Nr. 5 EStG TW	1,0
Weitere Steuerverstrickung unerheblich	0,5
Kein § 6 (3) EStG, kein § 20 UmwStG	0,5
Teilbetriebsveräußerung, §§ 16, 34 EStG, § 3 Nr. 40 EStG	0,5
Ermittlung steuerpflichtige Anteil GW, Veräußerungsgewinn, § 3c (2) EStG	1,0
Ak nach verdeckter Einlage, Gewerbesteueransatz	0,5
§ 246 HGB, § 39 AO, § 253 (1), (2) HGB, § 6 (1) Nr. 2 EStG, § 255 (1) HGB	1,0
Versteckter Zinsanteil	1,0
§ 12 BewG, Erlasse § 6/19 Tabelle 3	0,5
Erlasse § 6/19 Tabelle 1	0,5
Berechnung	0,5
Ansatz Grundstück, Ermittlung Zinsanteil	1,0
RAP Zinsanteil § 250 (3) HGB	0,5
Ansatz Verbindlichkeit § 6 (1) Nr. 3 EStG, Barwertvergleichsmethode	1,0
Ansatz RAP, Berechnung Zinsanteil	1,0
Kein Erhaltungsaufwand bei Laderampe, Außenanlage, Erlass zu § 68 BewG	1,0
Mietereinbau – wirtschaftliche Eigentum	0,5
Einheitlicher Nutzungs- und Funktionszusammenhang	0,5
Selbst geschaffene immaterielle WG	0,5
Anrechnung Miete, aRAP, Berechnung, Auflösung RAP als Aufwand	1,0
§ 255 (2) HGB, R 6.3 EStR, Ansatz für Einheitsbilanz	1,0
Maschinenstundensatzrechnung	0,5
Ermittlung Stundensätze	0,5
Berechnung Fertigungseinzelkosten	0,5
Maschinenabhängige Fertigungsgemeinkosten	0,5
Gemeinkostenzuschlag	0,5
Berechnung Herstellungskosten pro Tür	0,5
Bestand an fertigen Erzeugnissen	0,5
Bestandsveränderung, GA	0,5
Schrottbestand	0,5
Wirtschaftliche Verursachung, Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, § 249 HGB	0,5
Öffentlich rechtliche Verpflichtung	0,5
Austausch Boden	0,5
Aufwendungen Abwassertank	0,5
Grundwasserpump- und -reinigungsanlage	0,5
Geldbuße, § 4 (5) Nr. 8, H 5.7 (1) EStH	0,5
Aufwand Gutachten	0,5
Teilwertabschreibung	0,5
Bewertung § 253 (1) HGB, § 6 (1) Nr. 3a EStG, § 252 (1) Nr. 4 HGB	0,5
Berechnung Rückstellungen HR	0,5
Berechnung Rückstellung StR	0,5
Abzinsung StR, Berechnung Vervielfältiger, Ansatz in der StB	0,5
Schwebendes Geschäft	0,5
Erfüllungsrückstand, § 249 (1) S. 1 HGB, R 5.7 (9) EStR	0,5
Bewertung § 253 (1) HGB, § 6 (1) Nr. 3a)	0,5
Bilanzansatz HB / StB	0,5
Rückstellung für drohende Verluste, § 249 (1) HGB, § 5 (4a), (6) EStG	0,5
Berechnung, Ansatz in der HB	1,0
Selbständige Gebäudeteile, R 4.2 (3), (4) EstR	0,5
Untergeordnete Wert § 8 EStDV, R 4.2 (8) EStR	0,5

Überprüfung der Grenzen, Argumentation GW	1,0
HR § 246 HGB	0,5
Eigenbetrieblich 50%, kein § 8 EStDV	0,5
Einlage eigenbetrieblich, fremdbetrieblich gewillkürtes BV	0,5
R 4.7 (2) S. 4 EStR, keine Vorsteuer	0,5
Ermittlung BA	0,5
AfA Berechnung	0,5
Ermittlung Einlagewerte § 6 (1) Nr. 5	0,5
Veräußerung i.S.d. § 23 EStG	0,5
Abschreibung nach § 7 (4) Nr. 1 EStG, Anwendung § 7 (1) S. 5 EStG	0,5
Ermittlung fortgeführte Ak	0,5
Ermittlung AfA BMG	0,5
AfA Berechnung	0,5
Restliche Aufwendungen anteilig	0,5
Gewinnminderung insgesamt	0,5
Gesamtpunktzahl Teil 1	42 Punkte

Aufgabenteil 2:

Verschmelzung mit Gesamtrechtsnachfolge, Formwechsel	0,5
Keine Einschränkung Steuerverstrickung in Österreich	0,5
Betriebsstättenprinzip nach DBA, Übertragung zu BW § 2 (1) UmgrStG	0,5
UmwStG für grenzüberschreitende Umwandlung	0,5
Anwendung § 12 UmwStG	0,5
Kein Übernahmegewinn oder -verlust	0,5
§ 5 (1) UmgrStG	0,5
Beteiligung an der SE durch österreichische Ges.	0,5
Beteiligung der inländischen Ges.	0,5
Kapitalerhöhung durch Sacheinlage, Ermittlung	1,0
Betrag Kapitalerhöhung	0,5
Verschmelzungsgewinn	0,5
Gründungsbilanz SE	0,5
Darstellung der Rücklagen	0,5
Besteuerung inländische Stammhaus	0,5
Dividenden, Teileinkünfteverfahren	0,5
Ausschüttung GmbH, § 8b KStG	0,5
Verkauf der Anteile § 17 EStG	0,5
Verkauf der Anteile der GmbH, § 8b KStG	0,5
Gesamtpunktzahl Teil 2	10 Punkte

Aufgabenteil 3:

H 15.8 (3) EStH „Tätigkeitsvergütung“, R 6 (3), (4) UStR	1,0
Haftungsvergütung USt	0,5
Ansätze in der SoBil GmbH	0,5
Ges. Brezel SoBE, nicht unternehmerisch	0,5
Anteile GmbH notwendiges SoBV, H 4.2 (2)	0,5
Bruttodividende als SoBE	0,5
Ges. Semmel kein § 15 (1) Nr. 2 EStG	0,5
Zeitlich verschobene Inventur, § 241 HGB, R 5.3 (2) EStR	0,5
Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	0,5
Berechnung Einheitsprodukt	1,0
MindestHk im HR § 255 (2) HGB	0,5
MindestHk im StR R 6.3 EStR	0,5
Freiwillige soziale Leistungen Wahlrecht	0,5
Biersteuer Vertriebskosten	0,5
Berechnung Hk / RE	0,5
Verteilung auf die Biersorten	0,5

Gleichbleibende Hk	0,5
Ermittlung Bestand 31.12.	0,5
Verteilung der Herstellungskosten	0,5
Gesamte Hk in HB / StB	0,5
Biersteuer als Aufwand / RAP, § 250 HGB	0,5
Zwingend RAP im StR, § 5 (5) EStG	0,5
Ak der RHB, § 255 (1) HGB	0,5
Für ¼ außerplanmäßige Abschreibung im HR	0,5
30% mit niedrigerem Marktpreis HR	0,5
Restbetrag mit Ak	0,5
Keine dauernde Wertminderung, § 6 (1) Nr. 2 EStG	0,5
HR Rückstellung für drohende Verluste, § 249 HGB, § 5 (4a) EStG	0,5
Ermittlung Limonadenbestand	0,5
Gewinnauswirkung	0,5
Bilanzberichtigung § 4 (2) EStG	0,5
Rücklage für Ersatzbeschaffung R 6.6 EStR	0,5
Bilanzzusammenhang, Erhöhung Kapital Vorjahr, kein IAB	0,5
Bewertung Maschine § 253 (1), (2) HGB, § 6 (1) Nr. 1 EStG	0,5
Berechnung AfA BMG	0,5
Auswirkungen auf § 7g EStG	0,5
Abschreibung, BW	0,5
Ermittlung ND aus Umkehrschluss	0,5
Notwendiges BV	0,5
Berechnung BW	0,5
Dauernde Wertminderung, BMF Schreiben, TW-Abschreibung	0,5
Berechnung Abschreibung	0,5
Änderung BMG § 11c (2) EStDV	0,5
Unterschiedliche Nutzungen	0,5
Kein VoSt Abzug, § 9b EStG	0,5
Fremde Wohnzwecke, AfA Berechnung	0,5
Korrektur VoSt	0,5
Eigenbetriebliche Nutzung, nachträgliche Hk wie zu Beginn des Jahres	0,5
Ermittlung BW 01.01.	0,5
BMG nach H 7.3 EStH	0,5
Unveränderte AfA Vorschrift	0,5
Ermittlung Bilanzansatz	0,5
Gewinnauswirkungen	0,5
Entwicklungskosten beim OHG BA, § 248 HGB, § 5 (2) EStG	0,5
Übertragung § 6 (5) S. 3 EStG	1,0
Soweit GmbH beteiligt S.5 EStG	0,5
Ergänzungsbilanz OHG	0,5
Keine ND, keine Abschreibung	0,5
GmbH Anteile notwendiges SoBV II	0,5
Bargründung der GmbH	0,5
Verdeckte Einlage, R 40 KStR, geht § 6 (5) vor	1,0
Anwendung § 6b EStG	0,5
Veräußerungsgewinn gem. § 6b (2) EStG	0,5
VoSt nicht abzugsfähig	0,5
Ak der Anteile inklusive verdeckte Einlage	0,5
Ansatz Grdst. Mit Grunderwerbsteuer	0,5
Zunächst SoBV der Ges., Auswirkungen Max	0,5
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	0,5
Überführung § 6 (5) EStG	0,5
Gewinn der Grundstücksgemeinschaft	0,5
Auswirkungen § 23 EStG	1,0
Gesamtpunktzahl Teil 3	38 Punkte

Aufgabenteil 4:

§ 24 UmwStG für Altgesellschafter, zivilrechtlich Tausch	0,5
Tauschähnlicher Vorgang, § 6 (6) EStG, umsatzsteuerfrei, § 23 EStG	0,5
Berechnung Gewinn § 23 EStG	0,5
Ansatz Grdst. GW, Grunderwerbsteuer § 5 (2) GrEStG	0,5
§ 6 (5) geht § 6 (6) vor	0,5
Umsatzsteuer im EinzelU	0,5
Ansatz in der OHG Bilanz mit GW	0,5
Veräußerungsgewinn nach § 23 UmwStG	0,5
Berechnung	0,5
Ermittlung Firmenwert	0,5
Eröffnungsbilanz OHG	0,5
Immaterielle WG zwingend BW Ansatz	0,5
Ergänzungsbilanz für BB	0,5
Weitere AfA Berechnung, § 7g EStG	0,5
Neg. ErgBil für BW-Ansatz	0,5
Aufstellung ErgBil	0,5
Rechtsstellung Vorgänger, Besitzzeitanrechnung	0,5
Übertragung § 6b Rücklage	0,5
Zwischenwertansatz	0,5
Ermittlung Veräußerungsgewinn	0,5
Aufdeckung stille Reserven Firmenwert	0,5
Ermittlung Aufdeckung stille Reserven	0,5
Ergänzungsbilanz	0,5
Aufgestockte Beträge als nachträgliche Ak, Besitzzeitanrechnung	0,5

Gesamtpunktzahl Teil 4**12 Punkte****Gesamtpunktzahl Teil 1-4****100 Punkte**

Klausurenkurse



Sachverhalt

Gemischte Klausur

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs	
Block:	Block G	Block 2	
Name:	G/3/09	2/3/09	
Dauer:	6 Stunden		
Datum:	19.08.2009	Berlin:	26.8.09
		Bielefeld:	24.8.09
		Essen:	25.8.09
		Frankfurt:	28.8.09
		Freiburg:	25.8.09
		Köln:	26.8.09
		Leipzig:	27.8.09
		Koblenz:	26.8.09
		Mannheim:	27.8.09
		München:	25.8.09
Abgabe: (nur für Klausurenfernkurs)	Klausurenfernkurs bis spätestens 26.08.09 an: Lutz Jahnke Hauptstr. 21 c 45219 Essen		
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB		
Bearbeitungshinweis:	Bitte kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung mit Vor- und Nachname sowie der oben stehenden Klausurkennzeichnung (Block/Nummer). Bitte geben Sie unten Name und Adresse an, wohin die korrigierte Klausur zurückgesendet werden soll. Bitte schreiben Sie leserlich und lassen einen Korrekturweg von ca. 6 cm		

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrucke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Teil I AO/FGO

1. Sachverhalt

Herr St. Romberg und Herr Pa. Stewka haben eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts zur Finanzierung, zum Erwerb und zum Halten eines Aktienpaketes der X-AG gegründet, die "Gemeinschaft-X-Aktien-GbR".

Die Gemeinschaft erklärte :

	<u>für 03</u>	<u>und</u>	<u>für 04</u>
Einnahmen	0 €		3.281 €
Schuldzinsen	13.926 €		40.415 €
Verlust	13.926 €		37.134 €

In 05 verkaufte die Gemeinschaft das Aktienpaket.

Die Feststellungserklärung für 03 reichte die "Gemeinschaft-X-Aktien-GbR" am 29.12.04 ein. Die Feststellungserklärung für 04 wurde am 08.03.05 eingereicht. Das Finanzamt erließ in 05 die Feststellungsbescheide gemäß den Erklärungen. Sie ergingen nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

St. Romberg hatte seine Einkommensteuererklärung für 03 am 11.06.05 bei seinem Finanzamt eingereicht. Pa. Stewka hatte seine Einkommensteuererklärung für 03 bereits in 04 bei seinem Finanzamt eingereicht.

Am 02.01.09 erließ das für die "Gemeinschaft-X-Aktien-GbR" zuständige Finanzamt auf § 164 Abs. 2 AO gestützte Änderungsbescheide, in welchen die Werbungskostenüberschüsse für die Jahre 03 und 04 mangels Überschusserzielungsabsicht nicht anerkannt wurden. In den Bescheiden ist der Überschuß nunmehr jeweils in Höhe von 0,- € festgestellt.

Hiergegen legten St. Romberg und Pa. Stewka Einspruch ein.

Das Finanzamt gab die abweisende Einspruchsentscheidung am Donnerstag, den 01.08.09 zur Post zwecks Zustellung mit Postzustellungsurkunde. Das Schriftstück wurde dem Empfangsbevollmächtigten St. Romberg am Montag, den 05. 08.09 übergeben.

Gegen die Einspruchsentscheidung legten St. Romberg und Pa. Stewka am Donnerstag, den 05. September 09 Klage beim zuständigen Finanzgericht ein. Der Schriftsatz ist von beiden Gesellschaftern unterschrieben.

Aufgabe

Prüfen Sie die Erfolgsaussichten der Klage.

Falls Sie die Klage für unzulässig halten, gehen Sie dennoch auf die Begründetheit ein. Gehen Sie dabei davon aus, dass das Finanzamt zu Recht Liebhaberei auf Grund fehlender Überschusserzielungsabsicht annimmt.

Sachverhalt 2

Franz Fertig (F) und Gerhard Großkopf (G) waren die Gesellschafter der Fertig & Großkopf GmbH (GmbH). Ebenso waren sie alleinvertretungsberechtigte Geschäftsführer. Die GmbH stellte Anfang 08 ihre geschäftliche Tätigkeit ein und wurde durch Gesellschafterbeschluss zum 15.07.08 aufgelöst.

Bei einer USt-Sonderprüfung wurde festgestellt, dass die GmbH in den Jahren 05 und 06 wesentlich höhere Umsätze erzielt hatte, als von ihr vorangemeldet und erklärt worden waren. F und G räumten ein, sich um die USt-Voranmeldungen, welche der Buchhalter erledigt habe, überhaupt nicht gekümmert zu haben. Daraufhin erließ im April 08 das Finanzamt geänderte USt-Bescheide für 05 und 06. Die Mehrsteuer gegenüber der erklärten und gezahlten Steuer betrug insgesamt 50.000 €. Die Bescheide waren an die GmbH gerichtet und wurden sowohl F als auch G bekannt gegeben. Diese legten gegen die Änderungsfestsetzungen keine Rechtsmittel ein. Da die GmbH, bis Ende 07 durchaus solvent, inzwischen jedoch vermögenslos war, sprachen sie bei Fälligkeit beim Finanzamt vor. Der Vorsteher erklärte ihnen, dass sie als verantwortliche Geschäftsführer für die USt-Schuld der GmbH haften würden und deshalb die nachgeforderte Steuer zahlen müssten. Dem Vorschlag des Vorstehers, F und G sollten jeder die Hälfte = 25.000 € in 3 Raten zahlen, widersprachen diese nicht.

Zu den festgelegten Zahlungsterminen zahlte G den Betrag von 25.000 €. F hingegen leistete nur die 1. Rate von 10.000 € am 01.08.08. Auf der für den Überweisungsempfänger bestimmten Durchschrift des Überweisungsauftrags ist vermerkt:

"USt-Nachzahlung 05, 06 für Fertig und Großkopf GmbH unter Vorbehalt der rechtlichen Haftung - Auftraggeber F. Fertig."

Da F hinsichtlich der Rechtslage Zweifel hatte, wandte er sich an einen befreundeten Juristen. Dieser erklärte ihm, das Verlangen des Finanzamtes sei gänzlich unberechtigt.

Daher schrieb F am 10.10.08 dem Finanzamt, er habe keine Veranlassung gehabt, den Betrag von 10.000 € zu entrichten. Er rechne in dieser Höhe mit künftigen Steuerschulden auf. Am 01.12.08 erließ das Finanzamt gegen F, um den Haftungsfall auf diesem Wege zum Abschluss zu bringen, einen Haftungsbescheid, mit dem es F für den Betrag von 15.000 €, welcher in der Bescheiderläuterung als der *"noch geschuldete offene Rest der Nachzahlungsverpflichtung"* bezeichnet wird, in Anspruch nahm und zur Zahlung aufforderte.

Mit Schreiben vom 15.12.08 legte F gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein mit der Begründung, die Änderungsbescheide seien unrichtig, der Prüfer habe die von ihm festgestellten Geschäftsvorgänge falsch gewürdigt. Er beantragte zugleich die Rückzahlung der 10.000 € an ihn, denn er habe rechtsgrundlos geleistet. Er habe nur wegen der ihm vor Augen geführten Haftung gezahlt, die er jedoch bestreite. Das Finanzamt lehnte mit Brief vom 08.01.09 die Rückzahlung ab. F habe auf die Steuerschuld der GmbH gezahlt und er selbst sei daher nicht berechtigt, eine Erstattung zu verlangen.

Auch hätten sich beide Gesellschafter verpflichtet, die Steuerschuld der GmbH zu begleichen. In diesem Schreiben, das formlos gehalten ist und keine Rechtsmittelbelehrung enthält, teilte das Finanzamt ferner mit, dass erwogen werde, falls F auf seiner Meinung beharre, die Haftungssumme im Haftungsbescheid (15.000 €) um die gezahlten 10.000 € zu ergänzen. In jedem Falle könne unter Haftungsgesichtspunkten nur das Finanzamt etwas verlangen. F schrieb am 02.03.09 zurück, dass er an seinem Begehren festhalte. Seither ruht die Angelegenheit. Die Haftungsschuld von 15.000 € hat F nicht bezahlt. Ansprüchen aus sonstigen Schuldverhältnissen zwischen ihm und dem Finanzamt bestehen nicht.

Aufgabe

1. Hat der Einspruch gegen den Haftungsbescheid Aussicht auf Erfolg?
2. Wie ist, beim derzeitigen Verfahrensstand das Rückzahlungsbegehren des F rechtlich und wirtschaftlich zu beurteilen? Mögliche Einwendungen des Finanzamts sind dabei zu berücksichtigen.
3. Was ist F zu raten im Hinblick auf die vom Finanzamt erwogene Änderung des Haftungsbescheids? Die in Betracht kommenden Änderungsmöglichkeiten sind zu erörtern und der Beantwortung zugrunde zu legen.

3. Sachverhalt

Bei dem Einzelunternehmers U findet in den Büroräumen seines Steuerberaters eine Betriebsprüfung bezüglich der ESt für die Jahre 05 und 06 statt.

Am 07.12.09 ergeht eine Prüfungserweiterung für die Einkommensteuer der Jahre 03 und 04. Am 21.12.09 fordert der Betriebsprüfer anlässlich einer Besprechung mit dem Steuerberater die Herausgabe der Buchführungsunterlagen für 03 und 04. Entgegen einer vorherigen Zusage liegen diese Unterlagen aber beim Steuerberater nicht vor, so dass es an diesem Tag bei einer allgemeinen Besprechung bleibt. Für die Prüfungsjahre 03 und 04 hat der Betriebsprüfer seine Prüfung dann erst wieder im April des Jahres 10 aufgenommen

Die Einkommensteuererklärung für 03 hatte U im Jahr 05 eingereicht.

Frage

Kommt für 03 eine Änderung des Steuerbescheids noch in Betracht, wenn der Betriebsprüfer steuererhöhende Tatsachen feststellt?

Teil II Bewertungsrecht / ErbSt

A. Sachverhalt:

1. Persönliche Verhältnisse:

Volker Viemann (V), geb. 01.02.1941 und seit Jahren verwitwet, entschloss sich in Anbetracht seines fortgeschrittenen Alters, einen Teil seines Vermögens im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seine beiden Kinder Stefan (S) und Tina (T) zu übertragen.

2. Vermögensübertragungen auf Stefan (S): Viemann GmbH

Die GmbH stellte in Mainz medizintechnische Geräte her. V, der seit Gründung zu 60 % am Stammkapital der GmbH (100 % = 2.000.000 €) beteiligt war, übertrug seine Anteile mit Wirkung zum 01.06.2008 auf seinen Sohn S. Aus diesem Anlass wurde für die GmbH folgende zutreffende Bilanz zum 1.06.2008 aufgestellt.

Aktiva

<u>Passiva</u>			
Betriebsgrundstücke	9.330.720 €	Kapital	5.875.388 €
Grundstück Hauptstr. 11	300.000 €		
Teilerstellungskosten Hauptstr. 11	600.000 €		
entgeltlich erworbener Firmenwert	256.288 €	Sonderposten	200.000 €
abnutzbares Anlagevermögen	939.735 €	Schulden/sonstige Abzüge	7.168.199 €
Vorratsvermögen	125.650 €	stille Beteiligung	50.000 €
Aktien	40.000 €	Gewinnanteil stille Beteiligung	5.000 €
Geldbestände, Forderungen etc..	1.706.194 €		
Aktiva	13.298.587 €	Passiva	13.298.587 €

Erläuterungen zur Bilanz:

1. Betriebsgrundstücke

Die zum Stichtag maßgebenden Bedarfswerte der bilanzierten Betriebsgrundstücke betragen insgesamt 6.500.000 €.

In diesen Bedarfswerten ist nicht enthalten das bisher unbebaute Grundstück Hauptstr. 11.

Die GmbH begann im Herbst 2007 auf dem 999 qm großen Grundstück mit der Errichtung eines Produktions- und Lagerhauses. Die Fertigstellung erfolgte im November 2008. Die Herstellungskosten betragen 900.000 €; davon waren 600.000 € bis zum 01.06.2008 angefallen. Die Baumaßnahme wurde mit einem Darlehen finanziert. Der am 01.06.2008 maßgebende Bodenrichtwert des Grundstücks Hauptstraße beträgt 65 €/qm.

Eine übliche Miete für das fertiggestellte Gebäude ist nicht feststellbar.

In der Bilanz sind die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks, die Teilerstellungskosten und die damit zusammenhängenden Kreditschulden enthalten.

2. Aktien

Die Aktien sind mit den Anschaffungskosten aktiviert. Der Kurswert betrug zum 31.12.2007 50.000 € und zum 01.06.2008 60.000 €.

3. § 6 b-Rücklage

Bei dem Sonderposten mit Rücklageanteil handelt es sich um eine Reinvestitionsrücklage gem. § 6 b EStG. Diese soll in der Bilanz zum 31.12.2008 auf das Grundstück Hauptstraße 11 nach Fertigstellung des Gebäudes übertragen werden.

4. Stille Beteiligung

Der Passivposten „Einlage stiller Gesellschafter“ betrifft ein stilles Gesellschaftsverhältnis gem. § 230 HGB zwischen V und der GmbH. Die stille Gesellschaft besteht seit 2001 und ist am 01.06.2008 noch für mehr als 5 Jahre unkündbar. Im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses ist V am Gewinn und Verlust lt. Handelsbilanz beteiligt. Eine Beteiligung an den stillen Reserven wurde nicht vereinbart.

Der durchschnittliche Gewinnanteil des V der letzten Jahre betrug 10.000 €. Bis zum 1.6.2008 ist ein Gewinnanteil von 5.000 € entstanden und zutreffend bilanziert worden.

Die stille Beteiligung wurde nicht von V auf S übertragen.

Die GmbH hat folgende Gewinn- und Verlustrechnungen innerhalb der Jahresabschlussrechnungen verabschiedet:

	<u>2005</u>	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Rohertrag	5.087.000 €	5.703.700 €	5.703.400 €
Steuerfreie Dividenden	100.000 €	100.000 €	100.000 € (100.000 € = 95 %)
sonstige Erträge	<u>350.600 €</u>	<u>357.300 €</u>	<u>341.400 €</u>
	5.537.600 €	6.161.000 €	6.144.800 €
Betriebsausgaben	3.699.800 €	3.406.200 €	3.871.925 €
als BA abzf. Steuern	200.000 €	240.000 €	220.000 €
Normalabschreibungen	391.300 €	405.800 €	443.700 €
Sonderabschreibung 50 %	- 100.000 €	-	-
	1.246.500 €	2.009.000 €	1.609.175 €
<u>./i. KSt (25 %) und SolZ</u>	<u>305.027 €</u>	<u>506.136 €</u>	<u>400.682 €</u>
Bilanzgewinn lt. HB	941.473 €	1.502.864 €	1.208.493 €

In den Betriebsausgaben sind in jedem Jahr 20.000 € Aufsichtsratsvergütungen enthalten.

Die Normal-AfA im Jahre 2006 (an Stelle der Sonderabschreibung) beträgt 20.000 €.

Der Firmenwert wird jährlich mit 25.590 € abgeschrieben; diese Abschreibung ist in den Betriebsausgaben enthalten.

5. Vermögensübertragungen auf Tina (T)

a) Anteil an der Vielmann & Wenigmann OHG

V ist zu 50 % an der im Handelsregister eingetragenen Vielmann & Wenigmann OHG (VW OHG) beteiligt. Die Gesellschaft vermietet lediglich in größerem Umfang eigenen Grundbesitz, hauptsächlich Bürogebäude. Zum Vermögen der Gesellschaft gehören Grundstücke mit einem Verkehrswert von insgesamt 16 Mio. €. Die Bedarfswerte belaufen sich zusammen auf 14 Mio. €, die Einheitswerte auf 5 Mio. €. Die Grundstücke sind teilweise mit Darlehen finanziert, deren Nennwert zusammen 12 Mio. € beträgt.

V übertrug seinen Anteil am 1.06.2008 auf seine Tochter T. Diese übernahm auch die anteiligen Schulden.

b) Finanzierung Gebäude Saarbrücken

T ist Eigentümerin eines 600 qm großen unbebauten Grundstücks in Saarbrücken. Im Dezember 2007 beauftragte sie einen Architekten mit der Erstellung eines Bauplans für ein Einfamilienhaus. Die Bauarbeiten begannen im Juli 2008. V verpflichtete sich (notariell beurkundet) am 01.06.2008, die Herstellungskosten mit 200.000 € zu bezuschussen.

Die Auszahlung des Betrags erfolgte nach Baufortschritt in 2 Beträgen zu jeweils 100.000 € am 15.09.2008 und bei Fertigstellung am 15.12.2008. Die Herstellungskosten des Gebäudes beliefen sich insgesamt auf 300.000 €.

Das bebaute Grundstück hat nach Fertigstellung - unstrittig - einen gem. § 146 BewG berechneten Wert von 178.900 €; der Mindestwert beträgt 123.400 €.

B. Aufgabe:

Beurteilen Sie den Sachverhalt aus schenkungsteuerlicher Sicht!

Gehen Sie dabei möglichst in folgender Reihenfolge vor:

- a) Kurze Bestimmung der Besteuerungstatbestände.
- b) Bewertung der wirtschaftlichen Einheiten aus der Sicht der Empfänger.
- c) Ermittlung der jeweiligen Bereicherung (einschließlich sachlicher Befreiungen).
- d) Berechnung der jeweils festzusetzenden Schenkungsteuer

Hinweise:

1. Feststellungen zur **persönlichen Steuerpflicht** sind nicht erforderlich.
2. Begründen Sie Ihre Entscheidungen kurz unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und nötigenfalls Verwaltungsanweisungen!
3. Rechenoperationen sind jeweils zugunsten des Stpfl. zu runden.
4. Anträge zur Gewährung erbschaftsteuerlicher Vergünstigungen wurden von V gestellt, soweit dies zu einer niedrigeren Steuer führt.

Teil III USt

Sachverhalt:

Die Fa. Kurz KG (KG) mit Sitz in Hannover und ihre Gesellschafter sind im März 2009 vom Finanzamt einer USt-Sonderprüfung unterzogen worden, bei der die unten geschilderten Sachverhalte ermittelt wurden. Geprüft wurden die Voranmeldungen (VA) des Jahres 2008.

Karl Kurz (K) ist Komplementär der Bauunternehmung Kurz KG, Hannover; Kommanditisten sind Bert Breit (B) mit einer Kommanditeinlage i.H.v. 200.000,-- € und Hedwig Hoch (H) mit einer Kommanditeinlage von 500.000,-- €.

Die KG betreibt seit Jahren vorrangig die Errichtung von Rohbauten, sowie die Vermietung von Immobilien und den Handel mit Baustoffen.

1.1

Die Kurz KG hatte laut Werkvertrag vom 10.9.2008 den Rohbau für eine Erweiterung des Verwaltungsgebäudes der Deutschen Bahn AG (DB) in Hannover zu erstellen. Mit den Bauarbeiten wurde am 2.11.2008 begonnen.

Am 30.11.2008 hat die KG der Bezirksdirektion der DB die folgende Abschlagsrechnung erteilt:
"...

Nach Fertigstellung der Drainage und der Fundamentplatte erbitten wir eine

Abschlagszahlung von

120.000,-- €

./. Sicherheitseinbehalt 10 %

12.000,-- €

108.000,-- €

+ 19% USt

20.520,-- €

128.520,-- €

=====

Der nach § 17 Nr. 6 der Verdingungsordnung für das Baugewerbe (VOB) berechnete Sicherheitseinbehalt in Höhe von 12.000,-- € ist vereinbarungsgemäß auf das Sperrkonto 1000.1000 bei der Deutschen Bank Hannover einzuzahlen. Den Betrag von 128.520,-- € bitten wir auf unser Konto 202020 bei der Sparkasse Hannover zu überweisen."

Die Zahlungen sind noch im Dezember 2008 eingegangen. Über die auf dem Sperrkonto angesammelten Beträge kann die KG nur mit Zustimmung der DB verfügen. Die Verzinsung erfolgt seit Überweisung auf das Sperrkonto zugunsten der KG.

1.2

Am 13.8.2008 erhielt die KG - durch Vermittlung der Fa. Austral (A) mit Sitz in Linz/Österreich - von der Firma Rossija (R) (Moskau) den Auftrag, Baustahlmatten auf ihre Baustelle in Chemnitz zu liefern, wo die Firma R für die Stadt Chemnitz einen Neubau für die Stadtverwaltung errichtet. Die Matten wurden am 20.8.2008 dem Spediteur Intertrans (Transportunternehmen mit Sitz in Hannover) übergeben, der vom Empfänger mit dem Transport beauftragt worden war. Am 20.9.2008 erhielt die KG für die Stahlmatten eine Bankgutschrift in Höhe von 80.000,-- €.

Nach Abwicklung des Geschäftes erteilte die KG der Fa. A vereinbarungsgemäß am 30.10.2008 eine Abrechnung über eine Vermittlungsprovision in Höhe von 16.800 €. Der Betrag von 16.800 € wurde von der KG an die Fa. A überwiesen. Mit Schreiben vom 28.11.2008 bestätigte die Fa. A den Geldeingang und empfahl sich für weitere Geschäfte.

Der Vorgang ist bei A wie auch bei der KG bisher insgesamt unter Hinweis auf § 4 UStG unberücksichtigt geblieben. Die Geschäftsverbindung mit der im Osthandel bekannten Fa. A besteht schon seit Jahren. Durch A abgewickelte Geschäfte mit deutschen Unternehmern übersteigen jährlich die Millionengrenze.

1.3

Durch notariellen Vertrag vom 10.5.2008 haben die KG und Theo Tüchtig (T) eine Baustoffhandelsgesellschaft mbH mit Sitz in Hannover gegründet. Die Eintragung in das Handelsregister ist im Mai 2008 erfolgt. Die Gesellschaft hat unter der Geschäftsführung des T ihre Tätigkeit am 1.6.2008 aufgenommen.

Dem Gesellschaftsvertrag zufolge entfällt auf die KG eine Stammeinlage i.H. von 2,5 Mio. €. Diese hatte die KG durch Übertragung des bisher in ihrem Eigentum stehenden bebauten Grundstücks Hannover, Brückenstr. 1, zu bewirken. Im Sachgründungsbericht ist das Grundstück mit 2.500.000,-- € ausgewiesen. Der Betrag entspricht dem Verkehrswert lt. Sachverständigengutachten. Besitz, Nutzungen und Lasten des Grundstücks sind mit Ablauf des 31.5.2008 auf die GmbH übergegangen. Dem notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag ist des weiteren zu entnehmen, dass die KG auf die Steuerbefreiung des Vorgangs verzichtet und die GmbH die GrESt zu tragen hat. Die Eintragung des Eigentümerwechsels in das Grundbuch ist am 1.8.2008 erfolgt.

Die KG hatte das Grundstück einschließlich aufstehendem Gebäude am 10.2.2000 erworben. Der Verkäufer hatte der Höhe nach zutreffend in einer Rechnung für den Umsatz 318.780,-- € USt gesondert ausgewiesen. Der Betrag wurde in der VA für 02/2000 in voller Höhe als Vorsteuer abgezogen.

Die mit dem Verkäufer abgeschlossenen Mietverträge hatte die KG fortgeführt, und zwar:

- EG = Vermietet an die Becker-Krafftfahrzeughandels-KG als Ausstellungs- und Verkaufsraum
(2.000 qm) für (zuletzt) monatlich 20.000,-- € zuzüglich USt.
1. OG = Vermietet an die Waffenexport-GmbH als Büroräume (1.500 qm) für (zuletzt) monatlich 14.000,-- € zuzüglich USt.
2. OG = Vermietet an die Stadt Hannover (Sozialamt) als Büroräume (1.500 qm) für (zuletzt) monatlich 14.000,-- € zuzüglich USt.

Die KG hat in ihren USt-Erklärungen sämtliche Mieteinnahmen als steuerpflichtige Umsätze erfasst.

Im Jahr 2001 hatte bei der KG eine Betriebsprüfung der Jahre 1998 - 2000 stattgefunden. Lt. Bp-Bericht war die Vorsteuer aus dem Erwerb des Grundstücks Brückenstr. 1 im Jahr 2000 um 95.634,-- € gekürzt worden.

Die Grundstückskosten vom 1.1. bis zum 31.5.2008 haben incl. AfA 54.159,-- € betragen. Für in diesem Zusammenhang von anderen Unternehmern bezogene Leistungen sind der KG 1.855,-- € USt gesondert in Rechnung gestellt worden. Da die Leistungen für das Grundstück im Ganzen erforderlich waren, hat die KG 1.855,-- € als Vorsteuer abgezogen.

(Hinweis: Zwischen der KG und dem zuständigen Finanzamt ist unstrittig, dass die Einbringung des Grundstücks - wegen der Höhe des erforderlichen (außerordentlichen) Erhaltungsaufwandes - keine Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S. des § 1 Abs. 1 a UStG darstellt.)

1.4

Die KG hat am 1.10.2008 den Betonfacharbeiter Emil Ehrlich (E) auf Probe eingestellt. Man wollte zunächst die berufliche Eignung des Arbeitnehmers feststellen, bevor der Arbeitsvertrag auf Dauer abgeschlossen werden sollte.

Die Lohn- und Lohnnebenkosten für E haben während der dreimonatigen Probezeit insgesamt 8.000,-- € betragen. An diesen Kosten hat sich das Arbeitsamt Hannover nach § 217 f. Sozialgesetzbuch III mit 50 % beteiligt und deshalb an die KG am 20.11.2008 4.000,-- € überwiesen, um so die Vermittlungsaussichten des bisher arbeitslosen E zu verbessern.

1.5

Von dem mit dem Komplementär K befreundeten Bauunternehmer Zacharias Zandvoort (Z) aus Zwolle (Niederlande) erwarb die KG einen Kleinbus der Marke "Tempo", um damit Bauarbeiter zu ihren Baustellen zu befördern. Dieser Kleinbus war am 6.5.2008 in den Niederlanden erstmalig auf den Namen des Z zugelassen, aber wegen Auftragsmangels schon am 1.7.2008 wieder abgemeldet worden.

Ein Arbeitnehmer der KG holte den Bus am 10.8.2008 bei Z ab und übergab ihm den vereinbarten Scheck i. H. von 70.000,-- €. Bei der Abfahrt in Zwolle zeigte der Kilometerzähler einen Stand von 5.900 km an, bei der Ankunft in Hannover waren es 6.130 km.

Erst nach besonderem Drängen erteilte Z der KG am 15.10.2008 eine entsprechende Rechnung.

[Hinweis: Z ist nach holländischem Umsatzsteuerrecht kein Kleinunternehmer!]

Aufgabe:

Die Sachverhalte sind für die KG für das Jahr 2008 umsatzsteuerlich zu würdigen. Die Entscheidungen sind unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften und ggf. der Verwaltungsvorschriften zu begründen. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse ist nicht vorzunehmen. Bezüglich des Sachverhaltes 1.3 ist auch die GmbH zu beurteilen.

Hinweise:

1. Die Unternehmereigenschaft der KG ist unstreitig. Sie versteuert ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten und hat - soweit dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges entnommen werden kann - auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG nicht verzichtet. Der Gesamtumsatz hat im Vorjahr 17,2 Mio. € betragen.
2. Leistungen anderer als der von der Sonderprüfung erfassten KG sind grundsätzlich nur insoweit zu beurteilen, als dies für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der KG von Bedeutung ist (Ausnahme: Sachverhalt 1.3 mit der dort geforderten zusätzlichen Beurteilung der GmbH). Ein sog. Vorspann für die KG ist entbehrlich.

Allgemeine Hinweise:

1. Etwa erforderliche Belege, Rechnungen und Nachweise (insbes. auch Buchnachweise) sind - soweit der Sachverhalt nichts Abweichendes aussagt - als vorhanden zu unterstellen.
2. Rechnungen enthalten die in § 14 Abs. 4 bzw. in § 14 a UStG geforderten Angaben, soweit im Sachverhalt nichts Gegenteiliges erwähnt ist.
3. USt-Identifikationsnummern des Ansässigkeitsstaates sind von den Beteiligten - soweit erforderlich - ordnungsgemäß angegeben worden.
4. Halten Sie bitte bei der Beurteilung des Sachverhalts - soweit Sie die einzelnen Punkte erörtern - möglichst folgende Gliederung ein:
 - Art und Umfang des Steuertatbestandes
 - Steuerbarkeit
 - Steuerpflicht
 - Steuersatz
 - Bemessungsgrundlage
 - Vorsteuerabzug
 - Vorsteuerkorrektur
 - Sonstiges (z.B. Voranmeldungszeitraum)

STEUERLEHRGÄNGE DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Klausurenkurse



Lösungshinweise

Gemischte Klausur

Klausuren-	Klausurenfernkurs	Klausurenpräsenzkurs	
Block:	Block G	Block 2	
Name:	G/3/09	2/3/09	
Dauer:	6 Stunden		
Datum:	19.08.2009	Berlin:	26.8.09
Abgabe: (nur für Klausurenfernkurs)		Bielefeld:	24.8.09
		Essen:	25.8.09
		Frankfurt:	28.8.09
		Freiburg:	25.8.09
		Köln:	26.8.09
		Leipzig:	27.8.09
		Koblenz:	26.8.09
		Mannheim:	27.8.09
	München:	25.8.09	
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung Steuergesetze, - Steuerrichtlinien, - Steuererlasse; BGB; HGB		

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per Email dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Vorbereitung auf das Steuerberaterexamen 2009

Themen der Klausur G/3/09**AO**

Festsetzungsverjährung, Vorbehalt der Nachprüfung, Wirkung des § 181 Abs. 5 AO, Zulässigkeit einer Klage, Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes, Haftung nach § 69 AO, Einwendungsausschluss nach § 166 AO, Erstattungsanspruch aus Zahlung ohne Rechtsgrund, Korrektur eines Haftungsbescheides, Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, Anwendbarkeit des § 127 AO bei Schätzungsbescheiden

BewR/ErbSt

Bewertung eines GmbH-Anteils nach dem Stuttgarter Verfahren
Schenkung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft
Mittelbare Grundstücksschenkung durch Schenkung eines Geldbetrages für die Herstellung eines Gebäudes

USt

Entstehung der USt bei vereinnahmten Abschlagszahlungen; Vermittlung einer Lieferung; Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b UStG; Einbringung eines Grundstückes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten; Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstückslieferungen; fehlerhafter USt-Ausweis; Berichtigung der Vorsteuer nach § 15 a UStG wegen Nutzungsänderung eines Grundstückes

Teil I AO

1. Sachverhalt

Die Klage hat Aussicht auf Erfolg, wenn sie zulässig und begründet ist.

a) Zulässigkeit der Klage

Die Klage ist zulässig, wenn die allgemeinen und besonderen Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen.

(1) allgemeine Sachurteilsvoraussetzungen

Der Finanzrechtsweg gemäß § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO ist eröffnet, da es sich um eine Streitigkeit über Abgabensachenhandlungen handelt. Das Finanzgericht ist gem. § 35 FGO im ersten Rechtszug sachlich zuständig. Welches Finanzgericht örtlich zuständig ist, ist nach § 38 FGO zu bestimmen. Die Gesellschafter St. Romberg und Pa. Stewka sind nach § 58 Abs. 2 FGO beteiligten- und prozessfähig. Vertretungszwang besteht vor dem Finanzgericht nicht. Die Klage ist auch gem. § 64 Abs. 1 FGO schriftlich erhoben und von beiden Gesellschaftern unterschrieben worden. Gem. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO sind Kläger, Beklagter, das Klagebegehren und die geänderten Feststellungsbescheide als angefochtene Verwaltungsakte zu bezeichnen. Ein allgemeines Rechtsschutzbedürfnis der Gesellschafter ist gegeben, da keine anderweitige Möglichkeit ersichtlich ist, ihr Ziel besser, schneller oder billiger zu erreichen. Anderweitige Rechtshängigkeit nach § 66 FGO ist nicht gegeben.

3

(2) besondere Sachurteilsvoraussetzungen

Die Gesellschafter erstreben die Änderung der Bescheide vom 02.01.09 in Gestalt der Einspruchsentscheidung. Statthafte Klageart ist daher die Anfechtungsklage, § 40 Abs. 1. Alt. 1 FGO, da die Aufhebung bzw. Änderung des Steuerbescheides begehrt wird.

0,5

Für die Anfechtungsklage ist die Klagefrist des § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO zu beachten. Die Frist beginnt gemäß §§ 47 Abs. 1 Satz 1, 54 Abs. 2 FGO, 122 Abs. 5 AO, 3 VwZG mit Ablauf des Bekanntgabetermins, dem 05.08.09 zu laufen und endet gemäß §§ 54 Abs. 2 FGO, 222 Abs. 1 ZPO, 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 05.09.09.

1

Die Gesellschafter sind gemäß § 40 Abs. 2 FGO auch klagebefugt, da sie geltend machen können, durch die Aberkennung des Verlustes beschwert zu sein. Mit der Einspruchsentscheidung wurde auch das gemäß § 44 Abs. 1 FGO erforderliche Vorverfahren erfolglos abgeschlossen.

0,5

(3) Klageverbindung

Da 2 unterschiedliche Feststellungsbescheide angegriffen werden, liegen 2 Anfechtungsklagen vor. Die Verbindung der Klagebegehren zu einer Klage ist gem. § 43 FGO zulässig, da sich die Klagen jeweils gegen dasselbe Finanzamt richten und dasselbe Finanzgericht zuständig ist.

0,5

Die Klage(schrift), die am 05.09.09 beim Finanzgericht eingegangen ist, ist folglich zulässig.

b) Begründetheit der Klage

Die Klage ist begründet, wenn die angefochtenen Änderungsbescheide rechtswidrig sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Änderung entweder wegen Eintritts der Feststellungsverjährung oder mangels Korrekturvorschrift nicht erfolgen durfte.

(1) Änderungsbescheid für 03

Fraglich ist zunächst, ob einer Änderung des Feststellungsbescheides für 03 nicht schon der Eintritt der Feststellungsverjährung entgegenstand. Gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gelten für Feststellungsbescheide die Vorschriften über die Besteuerung sinngemäß. Demnach richtet sich die Verjährung nach § 169 ff. AO.

Die Feststellungsfrist beginnt wegen der nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO bestehenden Erklärungspflicht gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Feststellungserklärung eingereicht wurde, also mit Ablauf des 31.12.04. Sie dauert gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO 4 Jahre und endet folglich gem. § 108 Abs. 1 AO iVm §§ 187 ff BGB regulär mit Ablauf des 31.12.08.

Damit war am 02.01.09 bereits Feststellungsverjährung eingetreten. Dies könnte jedoch - entgegen § 169 Abs. 1 Satz 1 AO - ausnahmsweise nach § 181 Abs. 5 AO unbeachtlich sein. Voraussetzung dafür ist, dass die Gewinnfeststellung der GbR für 03 noch für eine Folgesteuer von Bedeutung ist, für die die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Hier ist der Gewinnfeststellungsbescheid Grundlagenbescheid für die ESt-Festsetzungen der Gesellschafter St. Romberg und Pa. Stewka. Zu prüfen ist daher, ob bezüglich deren ESt-Festsetzungen bereits Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

Pa. Stewka hat seine ESt-Erklärung in 04 eingereicht, so dass für ihn ebenfalls mit Ablauf des 31.12.08 Festsetzungsverjährung eingetreten ist (s.o.).

Dagegen hat St. Romberg seine Einkommensteuererklärung erst in 05 beim Finanzamt eingereicht. Folglich endet die Festsetzungsfrist für ihn gem. §§ 170 Abs. 2 Nr. 1, 169 Abs. 2 Nr. 2, § 108 Abs. 1 AO iVm §§ 187 ff BGB erst mit Ablauf des 31.12.09.

Folglich war eine Änderung des Feststellungsbescheid für 03 wegen § 181 Abs. 5 AO nicht schon wegen Eintritts der Feststellungsverjährung ausgeschlossen. Ein etwaiger Änderungsbescheid durfte jedoch nur noch mit Wirkung gegen St. Romberg ergehen, worauf im Bescheid hätte hingewiesen werden müssen, § 181 Abs. 5 Satz 3 AO.

Soweit der Fest-Änderungsbescheid gegen Herrn Pa. Stewka wirkt, ist er bereits wegen Eintritts der Feststellungsverjährung rechtswidrig.

Ob der geänderte Feststellungsbescheid rechtmäßig ist, soweit er gegen Herrn St. Romberg wirkt, ist weiter davon abhängig, ob die Änderung durch eine Korrekturvorschrift gedeckt war. Das Finanzamt hat die Änderung auf § 164 Abs. 2 AO gestützt. Dies ist jedoch nur dann möglich, wenn der Feststellungsbescheid im Zeitpunkt der Änderung noch unter Nachprüfungs vorbehalt stand. Gem. § 164 Abs. 4 Satz 1 AO entfällt der Vorbehalt der Nachprüfung kraft Gesetzes (also automatisch), wenn die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist abgelaufen ist.

Fraglich ist, wie sich § 181 Abs. 5 AO auf den Nachprüfungs vorbehalt auswirkt. In § 164 Abs. 4 Satz 2 AO sind für die Frage, wie lange der Nachprüfungs vorbehalt erhalten bleibt, die verlängerten Fristen nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO sowie diverse Ablaufhemmungen ausgenommen. Aus dem Umkehrschluss ergibt sich, dass die

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

nicht ausgenommenen Fristverlängerungen und Ablaufhemmungen auch auf den Vorbehalt der Nachprüfung durchschlagen.

Zu beachten ist jedoch, dass es sich bei der Regelung des § 181 Abs. 5 AO nach ihrem Wortlaut weder um einer Fristverlängerung, noch um eine Ablaufhemmung handelt. Vielmehr ist der Eintritt der Feststellungsverjährung tatbestandsmäßige Voraussetzung und wird lediglich eine Ausnahme zu § 169 Abs. 1 Satz 1 AO normiert. Folglich kann die Regelung des § 181 Abs. 5 AO nicht auf den Nachprüfungsvorbehalt durchschlagen.

Der Vorbehalt der Nachprüfung ist danach mit Ablauf des 31.12.08 entfallen. Eine Korrektur nach § 164 Abs. 2 AO scheidet demnach aus.

Anmerkung:

Zu beachten ist, dass es sich bei § 181 Abs. 5 AO nicht um eine Korrekturvorschrift handelt, sondern lediglich geregelt wird, ob (ausnahmsweise) der Verjährungseintritt nicht beachtet werden muss. Dies macht jedoch das Erfordernis einer Korrekturvorschrift nicht entbehrlich. Vielmehr muss diese in einem zweiten Schritt geprüft werden. (so auch BFH, DStRE 2001, 384 ff)

Da auch andere Korrekturvorschriften nach §§ 172 ff AO vorliegend nicht einschlägig sind, ist der geänderte Feststellungsbescheid für 03 rechtswidrig.

(2) Änderungsbescheid für 04

Die Feststellungsfrist beginnt wegen der nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO bestehenden Erklärungspflicht gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres, in dem die Feststellungserklärung eingereicht wurde, also mit Ablauf des 31.12.05. Sie dauert gem. § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO 4 Jahre und endet folglich gem. § 108 Abs. 1 AO iVm §§ 187 ff BGB regulär mit Ablauf des 31.12.09.

Damit war am 02.01.09 noch keine Feststellungsverjährung eingetreten.

Wegen des nach § 164 Abs. 1 AO behördlich aufgenommenen Vorbehaltsvermerkes, war die Änderung des Feststellungsbescheides nach § 164 Abs. 2 AO zulässig.

Der geänderte Feststellungsbescheid für 04 ist daher rechtmäßig.

b) Ergebnis

Die zulässige Klage ist bezüglich 03 begründet und bezüglich 04 unbegründet.

Anmerkung:

Wegen der unterschiedlichen Erfolgsergebnisse, wird das Gericht die Verfahren trennen und in gesonderten Urteilen tenorieren (§ 73 Abs. 1 Satz 2 FGO).

0,5

0,5

0,5

0,5

2. Sachverhalt

Frage 1 – Erfolgsaussichten des Einspruchs

Der Einspruch wird Erfolg haben, wenn er zulässig und begründet ist.

a) Zulässigkeit

Der Einspruch ist gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 und Abs. 2 AO statthaft. Er ist in der nach § 357 Abs. 1 AO gebotenen Schriftform eingelegt. Die einmonatige Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO) ist offensichtlich gewahrt. Als Adressat des Haftungsbescheides ist F auch beschwert, § 350 AO.

Der Einspruch ist folglich zulässig.

b) Begründetheit

Der Einspruch ist begründet, wenn F entweder für den Steuerausfall nicht kraft Gesetzes haften muss oder die Ermessensausübung durch das Finanzamt bei der Inanspruchnahme des F fehlerhaft oder der Haftungsbescheid anderweitig rechtswidrig ist.

Als gesetzlicher Haftungsgrund iSd § 191 Abs. 1 Satz 1 AO kommt hier § 69 AO in Betracht. Danach haften die gesetzlichen Vertreter für Steuerausfälle, die aufgrund einer schuldhaften Pflichtverletzung eingetreten sind.

F war als Geschäftsführer der GmbH deren gesetzlicher Vertreter (§ 35 GmbHG). Damit oblag ihm nach § 34 AO die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH. Für den Fall, dass mehrere Geschäftsführer bestellt sind, trifft jeden von ihnen die Pflicht zur Geschäftsführung und damit grundsätzlich die Verantwortung für die Geschäftsführung im ganzen (vgl. BFH vom 26.06.1984, BStBl II, 776). Interne Vereinbarungen oder Absprachen über eine Aufteilung der Geschäftsführungsaufgaben können zwar zu einer abweichenden Beurteilung führen. Hierfür ergeben sich aber aus dem Sachverhalt keine Anhaltspunkte.

F hat die Verpflichtungen aus § 34 AO durch die Nichterklärung der höheren Umsätze verletzt. Die fehlerhafte Erklärung war auch die Ursache dafür, dass die rechtzeitige Festsetzung der auf diese Umsätze entfallenden Steuern unterblieb. F müsste aber weiter grob fahrlässig gehandelt haben. Grobe Fahrlässigkeit liegt vor, wenn er die ihm persönlich zuzumutenden Sorgfaltspflichten in nicht unerheblicher Weise verletzt hat. Als Geschäftsführer oblag es ihm, den Buchhalter zu überwachen. Indem er dies unterließ, handelte F grob fahrlässig. Folglich haftet F nach § 69 AO für die Mehrsteuern, die sich aus den geänderten USt-Festsetzungen für 05 und 06 ergeben.

Zu bedenken ist, dass der Geschäftsführer wegen § 34 Abs. 1 Satz 2 AO nur quotaal haftet, wenn die verwalteten Mittel nicht ausreichend sind. Zum Zeitpunkt der Pflichtverletzung, nämlich der Zu-Wenig-Erklärung war die GmbH jedoch noch ausreichend liquide, so dass sie in der Lage gewesen wäre sämtliche Umsatzsteuerschulden zu tilgen.

Da sich die Haftungsschuld zur Steuerschuld akzessorisch verhält, ist zu prüfen, ob F zumindest der Höhe nach mit seinem Einwand durchdringen kann, dass die Umsatzsteuererhöhung materiell-rechtlich fehlerhaft war. Jedoch muss F als Haftungsschuldner die USt-Festsetzung nach § 166 AO gegen sich gelten lassen, weil er als Geschäftsführer der GmbH die Möglichkeit des Einspruchs gegen die Änderungsbescheide hatte. Da die USt-Festsetzungen nicht angefochten wurden, sind für F materiell-rechtliche Einwendungen gegen die der Haftung zugrunde liegende Steuerhöhe ausgeschlossen.

2

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

Zu prüfen bleibt weiter, ob ein Ermessensfehler des Finanzamtes zu erkennen ist. Das Finanzamt hat sein Entschließungsermessen dahingehend rechtmäßig ausgeübt, als es jedenfalls nicht ermessensfehlerhaft ist, den Steuerausfall durch Inanspruchnahme von Haftungsschuldern zu kompensieren. Weiter sind auch keine Fehler bei der

0,5

Ausübung des Auswahlermessens gegeben. Zwar haftet neben F auch G als Geschäftsführer, dessen bereits geleistete Zahlungen durften aber im Rahmen des Auswahlermessens berücksichtigt werden.

0,5

Da F nach § 69 AO für die rückständigen USt-Steuern der GmbH haftet und ein Ermessensfehler nicht zu erkennen ist, ist der Haftungsbescheid jedenfalls nicht materiell rechtswidrig.

Der Haftungsbescheid könnte aber formell rechtswidrig sein. Dies ist dann der Fall, wenn der Haftungsbescheid unter Verstoß gegen die Verjährungsvorschriften ergangen oder anderweitige Verfahrensvorschriften missachtet worden sind. Gem. § 191 Abs. 3 iVm § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO beträgt die Festsetzungsfrist hier 4 Jahre, beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres der Pflichtverletzung, hier also frühestens mit Ablauf des 31.12.05 und endet demnach frühestens mit Ablauf des 31.12.09. Der Verjährungseintritt stand dem Erlass des Haftungsbescheides somit nicht entgegen. Die nach § 91 AO gebotene vorherige Anhörung hat im Gespräch mit dem Amtsvorsteher stattgefunden. Eine formelle Rechtswidrigkeit des Haftungsbescheides ist danach nicht zu erkennen.

0,5

0,5

c) Ergebnis

Der Einspruch des F wird keinen Erfolg haben.

Frage 2 – Rückzahlungsbegehren des F

a) Rechtsbehelf wegen Ablehnung des Erstattungsanspruchs

Das Finanzamt hat mit Schreiben vom 08.01.07 einen Erstattungsanspruch aus § 37 Abs. 2 AO abgelehnt und damit einen Verwaltungsakt iSd § 218 Abs. 2 AO, nämlich einen Abrechnungsbescheid erlassen. In dem Bescheid wurde abschließend die Rückzahlung der streitigen 10.000 € versagt und damit über eine Streitigkeit über die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis durch Verwaltungsakt verbindlich entschieden. Die von F mit Schreiben vom 01.03.09 gemachten Einwendungen sind als Einspruch zu werten. Die fehlende Bezeichnung als Einspruch ist gem. § 357 Abs. 1 Satz 4 AO unerheblich. Der Einspruch ist zwar nicht innerhalb der Monatsfrist des § 355 Abs. 1 AO eingelegt worden. Dies steht der Zulässigkeit hier jedoch nicht entgegen. Denn mangels dem Schreiben beigefügter Rechtsbehelfsbelehrung beträgt die Einspruchsfrist gem. § 356 Abs. 2 AO ein Jahr. Diese Jahresfrist hat F nicht überschritten. Somit liegt ein zulässiger Einspruch vor, über den bisher noch nicht entschieden wurde.

0,5

0,5

0,5

b) rechtliche Beurteilung des Erstattungsanspruchs

F hat einen Erstattungsanspruch gem. § 37 Abs. 2 AO in Höhe der geleisteten 10.000 €, wenn diese Summe auf seine Rechnung ohne rechtlichen Grund gezahlt worden ist.

0,5

(1) Gläubiger des Erstattungsanspruchs

Gläubiger von Erstattungsansprüchen ist grundsätzlich derjenige, für dessen Rechnung eine rechtsgrundlos geleistete Zahlung erfolgt ist, und nicht derjenige, auf dessen Kosten die Zahlung vorgenommen wurde, Tipke/ Kruse zu § 37 AO. Für die Beurteilung der Frage, an wen die Rückzahlung erfolgen muss, kommt es somit darauf an, wessen Schuld nach dem Willen des Zahlenden beglichen werden sollte. Durch den Vorbehalt auf dem Überweisungsträger machte F deutlich, dass er nicht die Steuerschuld der GmbH, sondern seine eigene Haftungsschuld erfüllen wollte (vorbehaltlich einer Haftung).

0,5

Damit wäre F Erstattungsberechtigter iSd § 37 Abs. 2 AO.

(2) Zahlung ohne rechtlichen Grund

Fraglich ist, ob die Zahlung der 10.000 € durch F mit oder ohne Rechtsgrund erfolgt ist. Die Verwirklichung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis geschieht auf der Grundlage eines entsprechenden Verwaltungsakts (§ 218 Abs. 1 AO). Hier könnte die Festsetzung einer Haftungsschuld als Rechtsgrund für die Zahlung in Betracht kommen.

0,5

Die materiellrechtliche Haftung aus einer Rechtsnorm allein genügt als Rechtsgrund nicht, da durch sie noch keine konkrete Haftungsschuld begründet wird. Denn erst der gesetzlich vorgesehene Haftungsbescheid konkretisiert als Ermessensentscheidung die konkrete Haftungsschuld und schafft damit den Rechtsgrund iSd § 37 Abs. 2 AO für eine Zahlung.

0,5

Dann müsste zunächst ein Verwaltungsakt iSd § 118 Satz1 AO vorliegen. Dies kann in der Äußerung des Vorstehers gesehen werden, nach der er als Amtsvertreter eine Haftungsinanspruchnahme gegenüber F und G ausgesprochen hat. Denn insoweit liegt eine behördliche Maßnahme, nämlich eine Willensäußerung des Vorstehers vor, die einen konkreten Einzelfall regelt und Außenwirkung erlangt hat. Dieser Verwaltungsakt ist jedoch nach § 124 Abs. 3 AO iVm § 125 Abs. 1 AO nichtig, wenn er an einem besonders schwerwiegenden offenkundigen Fehler leidet. Als solcher schwerwiegender offenkundiger Fehler ist hier der Verstoß gegen das Schriftformerfordernis für Haftungsbescheide nach § 191 Abs. 1 Satz 3 AO gegeben. Infolge dessen bleibt die Äußerung des Vorstehers ohne Rechtsfolgen und kann sie für F keinen Zahlungsgrund begründen.

0,5

0,5

Da sich die Haftung gem. § 192 AO auch aus zivilrechtlichen Vereinbarungen ergeben kann, könnte ein Rechtsgrund auch ohne Verwaltungsakt gegeben sein, wenn eine solche haftungsbegründende Vereinbarung zwischen dem Vorsteher und F und G getroffen wurde. Hierfür fehlt es jedoch an den erforderlichen eindeutigen Erklärungen von F (und G) für einen Schuldbeitritt oder eine Bürgschaft o.ä..

0,5

Der später erlassene Haftungsbescheid vom 01.12.08 kann keinen Rechtsgrund für die vorherige Zahlung über 10.000 € begründen.

0,5

Im Ergebnis erfolgte die Zahlung des F daher ohne rechtliche Verpflichtung und steht ihm nach § 37 Abs. 2 AO ein entsprechender Rückzahlungsanspruch zu.

(3) Kein Erlöschen durch Aufrechnung des F

Der Erstattungsanspruch des F iHv 10.000 € könnte durch die von F erklärte Aufrechnung (Schreiben vom 10.10.09) erloschen sein (§ 47 AO).

Für eine wirksame Aufrechnung nach § 226 1 AO iVm. §§ 389 ff BGB muss im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung die Aufrechnungslage bestanden haben: Es müssen gegenseitige und gleichartige Ansprüche bestehen, wobei der Hauptanspruch erfüllbar (entstanden) und der Gegenanspruch fällig sein muss. Die Ansprüche stehen hier in einem Gegenseitigkeitsverhältnis, d.h. Gläubiger und Schuldner der Ansprüche sind F und das Finanzamt (§ 226 Abs. 4 AO). Die Ansprüche sind auch gleichartig, da sie auf Geld gerichtet sind. Der Anspruch, gegen den aufgerechnet wird (Hauptforderung), muss rechtswirksam bestehen. Auf künftige Steuerschulden trifft dies nur dann zu, wenn sie bereits entstanden sind (§ 38 AO). Die Festsetzung durch Bescheid ist dabei unbeachtlich. Ein entstandener Steueranspruch gegen F ist im Sachverhalt nicht erkennbar. Daher hatte F keine Ansprüche zu erfüllen, gegen die er hätte aufrechnen können.

Der Erstattungsanspruch des F ist daher nicht durch Aufrechnung erloschen.

(4) Ergebnis

Nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens steht dem F der Erstattungsanspruch zu. Er kann die Aufhebung des Ablehnungsbescheids und die Auszahlung von 10.000 € verlangen.

b) wirtschaftliche Beurteilung des Erstattungsanspruchs

Wirtschaftlich dagegen ist der Erstattungsanspruch für F ohne weitere Bedeutung. Aufgrund der aus dem Haftungsbescheid bestehenden Gegenansprüche des Finanzamts kann er ihn nicht durchsetzen. Das Finanzamt kann nun nämlich seinerseits mit seinem Zahlungsanspruch aus dem Haftungsbescheid nach § 226 AO iVm §§ 387 ff BGB aufrechnen.

Frage 3 – angekündigte Änderung des Haftungsbescheides

a) Auswirkungen im anhängigen Einspruchsverfahren, § 367 Abs. 2 AO

Im Rahmen des gegen den Haftungsbescheid eingelegten Einspruchs kann nach § 367 Abs. 2 AO eine Verböserung in der Einspruchsentscheidung erfolgen. Die sachlichen Voraussetzungen der Geschäftsführerhaftung des F nach § 69 AO liegen iHv 25.000 € vor (s.o.). Somit ist eine Verböserung nach entsprechenden Hinweisen durch das Finanzamt nicht ausgeschlossen. Es ist daher dem F zu raten, seinen Einspruch gegen den Haftungsbescheid zurückzunehmen, § 362 AO, um eine drohende Erhöhung der Haftungssumme zu vermeiden.

b) Änderungsmöglichkeiten außerhalb des Einspruchsverfahrens, § 130 AO

Da der Haftungsbescheid ein sonstiger Verwaltungsakt ist, unterliegt seine Änderung nicht den Vorschriften über Steuerbescheide (§§ 172ff AO), sondern den §§, 130, 131 AO. Da der Haftungsbescheid rechtmäßig ist, sind die Voraussetzungen des § 131 AO zu prüfen. Dabei sind für begünstigende Verwaltungsakt die Beschränkungen des § 131 Abs. 2 AO zu beachten. Ein Haftungsbescheid ist grundsätzlich ein belastender Verwaltungsakt. Für die Frage, ob der konkrete Verwaltungsakt belastend oder begünstigend wirkt, ist jedoch darauf abzustellen, wie die angestrebte Änderung wirkt.

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

0,5

Hier soll die Haftungsschuld des F durch eine Bescheidänderung erhöht werden. Mithin ist der Verwaltungsakt in der vorliegenden (nicht geänderten) Form begünstigend. Eine Änderung ist daher nur mit Wirkung für die Zukunft und nur unter den Voraussetzungen des § 131 Abs. 2 AO möglich. Diese liegen hier jedoch nicht vor, so dass eine die Haftungsschuld erhöhende Änderung des Einspruchsverfahrens ausscheidet.

0,5

Alternativlösung:

Vertretbar ist auch von einem rechtswidrigen Haftungsbescheid auszugehen, mit der Begründung dass das Finanzamt einen Ermessensfehler in Form der Ermessensunterschreitung begangen hätte. Das Finanzamt wollte nämlich die volle Summe iHv 25.000 € durch Haftungsinanspruchnahme betreiben, hat den Haftungsbescheid aber nur in Höhe von 15.000 € erlassen, weil es fälschlicherweise davon ausging, dass insoweit keine Steuerrückstände der GmbH mehr bestünden. Eine Änderung wäre dann nach § 130 Abs. 2 AO zu prüfen. Die dort genannten Voraussetzungen sind aber ebenfalls nicht erfüllt, so dass eine die Haftungsschuld erhöhende Änderung auch nach dieser Sichtweise ausscheidet.

c) Empfehlung an F

F sollt seinen Einspruch gegen den Haftungsbescheid zurücknehmen. Eine Änderung des Haftungsbescheides zu seinem Nachteil ist dann nicht mehr möglich.

0,5

3. Sachverhalt

Eine Änderung des Steuerbescheids 03 kommt nicht mehr in Betracht, wenn Festsetzungsverjährung eingetreten ist, § 169 Abs.1 Satz 1 AO.

Die Festsetzungsverjährung richtet sich nach § 169 Abs. 2 Nr. 2 AO. Danach beträgt die Festsetzungsfrist 4 Jahre.

0,5

Nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO ist eine Anlaufhemmung zu prüfen, da U gem. § 149 Abs. 1 AO iVm § 25 Abs. 3 EStG iVm § 56 EStDV erklärungspflichtig ist. Er hat seine ESt-Erklärung für 03 im Jahr 05 eingereicht hat. Folglich beginnt die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres der Erklärungsabgabe, also mit Ablauf des 31.12.05.

0,5

Demnach endet die Festsetzungsfrist regulär mit Ablauf des 31.12.09, § 108 AO iVm §§ 187 ff BGB.

0,5

Im vorliegenden Fall kommt eine Ablaufhemmung in Betracht nach § 171 Abs. 4 AO. Dann müsste das Finanzamt vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung bei U begonnen haben. Maßgebend für den Umfang der Ablaufhemmung ist die Prüfungsanordnung. Folglich können Prüfungshandlungen vor Erweiterung des Prüfungszeitraumes für 03 keine Ablaufhemmung auslösen. Eine Ablaufhemmung kann sich für den VAZ 03 somit erst durch ernsthaften Prüfungsbeginn nach der Erweiterung des Prüfungszeitraumes ergeben. Nach allgemeiner Ansicht ist der "Beginn der Außenprüfung" ein ernsthaftes Beschäftigen des Betriebprüfers mit den Buchhaltungsunterlagen. Im vorliegenden Fall fand am 21.12.09 jedoch nur ein kurzes Gespräch mit dem Steuerberater über den Prüfungszeitraum statt. Dieses Gespräch ist aber noch nicht als ernsthafter Beginn der Außenprüfung zu werten, da der Prüfer überhaupt nicht dazu in der Lage war, die Buchhaltungsunterlagen einzusehen.

0,5

0,5

Zwar kann auch ein Auskunfts- oder Vorlageersuchen des Prüfers einen ernsthaften Beginn der Prüfung darstellen, jedoch nur dann, wenn sich hieran zeitnah weitere Prüfungstätigkeiten, bspw. die Wiederholung des Auskunfts- oder Vorlageersuchens anschließen. Das war hier nicht der Fall, da der Prüfer erst im April 10 seine Prüfungstätigkeit bzgl. der ESt 03 wieder aufgenommen hat. Die Tatsache, dass der Prüfer möglicherweise mit Absicht hingehalten wurde, lässt keine andere Betrachtung zu (so FG Düsseldorf, EFG 1999, 259).

0,5

Die Außenprüfung wurde auch nicht auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben (§171 Abs. 4 Satz 1, 2. Alt. AO). In dieser Situation gibt es auch keine Pflicht des Steuerpflichtigen, einen solchen Antrag zu stellen.

0,5

Mangels ernsthaftem Prüfungsbeginn liegt für die ESt 03 keine Ablaufhemmung vor. Folglich ist mit Ablauf des 31.12.09 Festsetzungsverjährung eingetreten und kommt eine Änderung des ESt-Bescheides nicht mehr in Betracht.

Anmerkung: Unter Tz. 1 zu § 198 AEAO findet sich der Hinweis auf das BFH-Urteil vom 02.02.1994, in dem der BFH es für den Beginn einer Außenprüfung auch genügen lässt, wenn der Prüfer ein ernsthaftes Vorlageersuchen rechtzeitig gestellt hat. In dem danach ergangen o.g. FG-Urteil wird klargestellt, dass dies aber dann nicht mehr gelten kann, wenn dem Vorlageersuchen keine zeitnahen Prüfungshandlungen (notfalls Schätzungen) nachfolgen, vgl. AO-Kommentar Klein Rdnr. 45 zu § 171 AO. Der AEAO bleibt insoweit die nachfolgende Rspr. schuldig.

Wer nach AEAO gelöst hat, verdient die gleiche Punktzahl, da in den Examensklausuren üblicherweise im Zweifel der Verwaltungsauffassung zu folgen ist.

Gesamtpunktzahl:**(33)**

Teil II BewR/ ErbSt		
1. Besteuerungstatbestände nach dem ErbStG		
Bezüglich der Zuwendungen von V an S und T handelt es sich um freigebige Zuwendungen, § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG.		1 P
Die Bewertung erfolgt zum Besteuerungszeitpunkt 01.06.2008 betreffend S und T (vgl. unten - § 9 Abs. 1 Nr. 2 und § 11 ErbStG).		1 P
2. Bewertung der Schenkung an S		
2.1 Anteile an der Viemann-GmbH		
Die Bewertung des geschenkten GmbH-Anteils erfolgt – mangels Verkäufen innerhalb des letzten Jahres vor dem Stichtag- nach der Regelbewertung des Stuttgarter Verfahrens, § 12 Abs. 1 ErbStG, § 11 Abs. 2 S. 2 BewG , R 96 ff.		1 P
Ausgangsgrößen für die Wertermittlung sind der Vermögenswert und der Ertragswert.		
2.1.1 Vermögenswert		
Der Vermögenswert gründet sich auf den Wert des Betriebsvermögens der GmbH zum 01.06.2008 (§ 12 Abs. 2 und 5 ErbStG) . Die GmbH ist kraft Rechtsform ein Gewerbebetrieb gemäß § 97 Abs. 1 Nr. 1 BewG . Es gelten die Grundsätze des Einzelbewertung sowie der Bestands - und Bewertungsidentität, §§ 98a, 95 Abs. 1 und 109 Abs. 1 BewG . Maßgebend ist die Zwischenbilanz der GmbH zum Besteuerungszeitpunkt 1.6.2008.		
Abweichend vom Grundsatz, dass das Betriebsvermögen mit StB-Werten anzusetzen sind, sind Betriebsgrundstücke mit dem Bedarfswert anzusetzen, § 12 Abs. 5 i.V.m. § 12 Abs. 3 ErbStG .		
Das Grundstück Hauptstr. 11 ist ein Betriebsgrundstück nach § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG und damit eine wirtschaftliche Untereinheit zur GmbH. Die Bewertung erfolgt mit dem Bedarfswert zum 01.06.2008 nach § 12 Abs. 3 ErbStG und § 138 Abs. 3 BewG . Dieser ist gem. § 151 Abs. 1 Nr. 3 BewG gesondert festzustellen (bei Schenkungen ab dem 1.1.2007).		1 P
Es handelt sich am 01.06.2008 um ein Grundstück im Zustand der Bebauung , da das Gebäude erst November 2008 fertiggestellt wird, § 145 Abs. 1 S. 4 und § 149 BewG .		
Die Bewertung erfolgt im Steuerbilanzwertverfahren, § 149 Abs. 2 i.V. mit § 147 Abs. 1 BewG , da eine übliche Miete lt. Sachverhalt nicht feststellbar ist (vgl. Kataloge in R 178 Abs. 1 ErbStR). Zu beachten sind die tatsächlichen und die Wertverhältnisse vom Besteuerungszeitpunkt 01.06.2008, § 138 Abs. 1 .		1 P
Der Wert des Grund und Bodens beträgt (999 qm x 65 € x 0,7 =)	45.454 €	
§ 147 Abs. 2 i.V. mit § 145 Abs. 3 BewG		
Das Gebäude ist mit dem Steuerbilanzwert zum 01.06.2008 anzusetzen.		
Dieser entspricht den bis dahin angefallenen Herstellungskosten in Höhe von	600.000 €	
Daraus ergibt sich ein Bedarfswert	i.H.v. 645.454 €	
abgerundet nach § 139 BewG auf	645.000 €	2 P
		(7)

<p>Ein Abzug der § 6b-Rücklage ist nicht möglich, da das erst zum Bilanzstichtag nach Gebäudefertigstellung (31.12.2008) möglich ist, so dass diese Rücklage keine Auswirkung auf den Bilanzwert und damit den Bedarfswert hat.</p>	(7) 1 P																															
<p>Ebenfalls abweichend vom Grundsatz des Steuerbilanzwertansatzes sind die Aktien mit dem Kurswert zum 01.06.2008 von 60.000 € anzusetzen, § 12 Abs. 5 S. 3 ErbStG i.V. mit § 11 Abs. 1 BewG.</p>	1 P																															
<p>Nicht angesetzt werden darf der bilanzierte Firmenwert, § 12 Abs. 2 S. 2 ErbStG.</p>	1 P																															
<p>Das Anlage und Umlaufvermögen sowie die Verbindlichkeiten (abzugsfähig nach § 103 Abs. 1 BewG) werden gem. § 12 Abs. 5 S. 2 ErbStG i.V.m. §§ 95, 109 BewG mit den Steuerbilanzwerten angesetzt.</p>	1 P																															
<p>Das Gleiche gilt für die Einlage des stillen Gesellschafters (Verbindlichkeit) sowie dessen Gewinnanteil.</p>																																
<p>Die § 6b-Rücklage (Sonderposten) ist nicht abzugsfähig, da es sich letztlich um Eigenkapital handelt.</p>																																
<p>Hieraus ergibt sich folgende Vermögensaufstellung zum 1.6.2008:</p>																																
<table border="0"> <tr> <td>Betriebsgrundstücke: Bedarfswerte lt. Sachverhalt</td> <td style="text-align: right;">6.500.000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Grundstück Hauptstr. 11</td> <td style="text-align: right;">645.000 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Anlagevermögen</td> <td style="text-align: right;">939.735 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Vorratsvermögen</td> <td style="text-align: right;">125.650 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Geldbestände, Forderungen</td> <td style="text-align: right;">1.706.194 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Aktien</td> <td style="text-align: right;"><u>60.000 €</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Rohbetriebsvermögen</td> <td style="text-align: right;">9.976.579 €</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Verbindlichkeiten</td> <td style="text-align: right;">./.</td> <td style="text-align: right;">7.168.199 €</td> </tr> <tr> <td>Verbindlichkeit stiller Gesellschafter einschl. Gewinnanteil</td> <td style="text-align: right;">./.</td> <td style="text-align: right;"><u>55.000 €</u></td> </tr> <tr> <td>Ausgangswert</td> <td></td> <td style="text-align: right;">2.753.380 €</td> </tr> </table>	Betriebsgrundstücke: Bedarfswerte lt. Sachverhalt	6.500.000 €		Grundstück Hauptstr. 11	645.000 €		Anlagevermögen	939.735 €		Vorratsvermögen	125.650 €		Geldbestände, Forderungen	1.706.194 €		Aktien	<u>60.000 €</u>		Rohbetriebsvermögen	9.976.579 €		Verbindlichkeiten	./.	7.168.199 €	Verbindlichkeit stiller Gesellschafter einschl. Gewinnanteil	./.	<u>55.000 €</u>	Ausgangswert		2.753.380 €	2 P	
Betriebsgrundstücke: Bedarfswerte lt. Sachverhalt	6.500.000 €																															
Grundstück Hauptstr. 11	645.000 €																															
Anlagevermögen	939.735 €																															
Vorratsvermögen	125.650 €																															
Geldbestände, Forderungen	1.706.194 €																															
Aktien	<u>60.000 €</u>																															
Rohbetriebsvermögen	9.976.579 €																															
Verbindlichkeiten	./.	7.168.199 €																														
Verbindlichkeit stiller Gesellschafter einschl. Gewinnanteil	./.	<u>55.000 €</u>																														
Ausgangswert		2.753.380 €																														
<p>Im Verhältnis zum Stammkapital von 2.000.000 € ergibt sich ein Vermögenswert von 137,66 %, R 98 Abs. 4 ErbStR</p>	1 P																															
<p>2.1.2 Ertragshundertsatz, R 99 ErbStR</p>																																
<p>Ermittlung des durchschnittlichen zu versteuernden Einkommens der letzten 3 Jahre unter Berücksichtigung der Korrekturen nach R 99 I Nr. 1 (Hinzurechnungen) und Nr. 2 (Minderungen). Maßgebend ist der Ertrag aus den letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt abgelaufenen Wirtschaftsjahren, hier 2005 bis 2007, R 99 I 3 ErbStR.</p>																																
<p>Jedes Jahr ist hierbei getrennt zu berechnen, R 99 I 6 ErbStR.</p>																																
<p>(Da es sich bei der KSt um eine Definitivbelastung handelt, ist die KSt bei den Korrekturen des zu versteuernden Einkommens abzuziehen, so dass eine zusätzliche Minderung um die auf den nichtabzugsfähigen Teil der Aufsichtsratsvergütung entfallende KSt nunmehr nicht mehr möglich ist, da sie bereits berücksichtigt ist.)</p>																																
<p>Weiter ist zu beachten, dass auch die nach § 8 b I KStG steuerfreien Dividenden als steuerfreie Vermögensmehrung gem. R 99 I Nr. 1 f hinzuzurechnen sind.</p>																																
	(14)																															

3. Berechnung der Schenkungsteuer für S	(23)																					
<p>Bei dem GmbH-Anteil handelt es sich um begünstigtes Vermögen, § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG, da V zu mehr als 25 % am Stammkapital der GmbH beteiligt ist. Der bei Erwerb unter Lebenden erforderliche Antrag des V zur Gewährung des Freibetrags nach § 13 a Abs. 1 ErbStG ist lt. Sachverhalt gestellt.</p>	1 P																					
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%;">Wert der Bereicherung:</td> <td style="width: 20%; text-align: right;">3.804.000 €</td> <td style="width: 30%;"></td> </tr> <tr> <td>./. Freibetrag § 13 a Abs. 1 ErbStG</td> <td style="text-align: right;"><u>225.000 €</u></td> <td style="text-align: right;">3.579.000 €</td> </tr> <tr> <td>Ansatz gem. § 13 a Abs. 2 ErbStG mit 65 % =</td> <td></td> <td style="text-align: right;">2.326.350 €</td> </tr> <tr> <td>./. persönlicher Freibetrag bei StKl. I gem. § 15, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG</td> <td style="text-align: right;"><u>205.000 €</u></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Steuerpflichtiger Erwerb</td> <td></td> <td style="text-align: right;">2.121.350 €</td> </tr> <tr> <td>Abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG</td> <td></td> <td style="text-align: right;">2.121.300 €</td> </tr> <tr> <td>Steuersatz nach § 19 ErbStG bei StKl. I: 19 % von 2.191.500 € = ErbSt</td> <td></td> <td style="text-align: right;"><u>403.047 €</u></td> </tr> </table> <p>Eine Härteausgleich gem. § 19 Abs. 3 ErbStG scheidet offensichtlich aus (s. Tabelle H 75). (Eine Stundung gem. § 28 ErbStG auf 10 Jahre ist bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nicht möglich.)</p>	Wert der Bereicherung:	3.804.000 €		./. Freibetrag § 13 a Abs. 1 ErbStG	<u>225.000 €</u>	3.579.000 €	Ansatz gem. § 13 a Abs. 2 ErbStG mit 65 % =		2.326.350 €	./. persönlicher Freibetrag bei StKl. I gem. § 15, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>205.000 €</u>		Steuerpflichtiger Erwerb		2.121.350 €	Abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG		2.121.300 €	Steuersatz nach § 19 ErbStG bei StKl. I: 19 % von 2.191.500 € = ErbSt		<u>403.047 €</u>	1 P
Wert der Bereicherung:	3.804.000 €																					
./. Freibetrag § 13 a Abs. 1 ErbStG	<u>225.000 €</u>	3.579.000 €																				
Ansatz gem. § 13 a Abs. 2 ErbStG mit 65 % =		2.326.350 €																				
./. persönlicher Freibetrag bei StKl. I gem. § 15, § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>205.000 €</u>																					
Steuerpflichtiger Erwerb		2.121.350 €																				
Abgerundet gem. § 10 Abs. 1 S. 5 ErbStG		2.121.300 €																				
Steuersatz nach § 19 ErbStG bei StKl. I: 19 % von 2.191.500 € = ErbSt		<u>403.047 €</u>																				
4. Bewertung der Schenkung an T																						
4.1 Anteil an der V & W OHG																						
<p>Die OHG unterhält keinen Gewerbebetrieb im Sinne von § 15 EStG. Sie ist eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, auch wenn sie als OHG im HReg. eingetragen ist. Durch die Übertragung des Gesellschaftsanteils gelten nach § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG die einzelnen Wirtschaftsgüter der Gesellschaft als erworben. Hierbei handelt es sich um Grundstücke, also wirtschaftliche Einheiten des Grundvermögens (§§ 68 Abs. 1 Nr. 1 und 70 Abs. 1 BewG), deren Bewertung nach § 12 Abs. 3 ErbStG i.V. mit § 138 Abs. 3 BewG mit den Bedarfswerten zum 1.06.2008 erfolgt: 50 % von 14 Mio. € = 7 Mio. €.</p>	1 P																					
<p>Die Übernahme der anteiligen Schulden ist als Gegenleistung für die übertragenen Grundstücke anzusehen; die Bewertung erfolgt zum Nennwert (50% von 12 Mio. € =) i.H.v. 6 Mio. €, §§ 12 Abs. 1 ErbStG und 12 Abs. 1 BewG.</p>																						
<p>Die Bereicherung ist nach den Grundsätzen der gemischten Schenkung bzw. Schenkung unter einer Leistungsaufgabe zu berechnen (R 17 ErbStR).</p>																						
<p>Die Übertragung ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte (50 %) von Leistung und Gegenleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.</p>																						
<p>Anteiliger Bedarfswert 7 Mio. € x <u>Bereicherung 8 Mio. €</u> ./. Schuldübernahme 6 Mio. € Verkehrswert Grundstücke 8 Mio. € = 1.750.000 € unentgeltlicher Teil des anzusetzenden Bedarfswerts.</p>																						
<p>Da es sich nicht um begünstigtes Vermögen i.S.d. § 13 a Abs. 4 ErbStG handelt (kein gewerblicher Mitunternehmeranteil; s.o.), scheidet die Steuervergünstigung gem. § 13 a ErbStG aus.</p>	2 P																					
	(28)																					

4.2 Finanzierung des Gebäudes in Saarbrücken	(28)	
Bei dieser freigebigen Zuwendung handelt es sich um eine mittelbare Grundstücks-schenkung , da die Schenkung sich auf ein bestimmtes Gebäude bezieht, der Geldbetrag vor Baubeginn zugesagt wurde und ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Geldschenkung und Verwendung zum Bau besteht (vgl. R 16 Abs. 1 ErbStR).	1 P	
Die Bewertung der freigebigen Zuwendung erfolgt mit dem anteiligen Gebäudewert in Höhe von 66,33 % (= 200.000 € x 100 : 300.000 €), H 16 Mittelbare Grundstücks-schenkung – Einzelfälle, Nr. 5 und 6 ErbStH.	1 P	
Der anteilige Gebäudewert ergibt sich nach Verwaltungsauffassung (s.o.) aus der Differenz des (gesamten) Grundstückswerts (nach Abrundung 178.500 €) und dem Grundstückswert des unbebauten Grundstücks (= Mindestwert nach Abrundung 123.000 €), somit 55.500 €.		
Von 55.500 € sind 66,66 % = 37.000 € als Bereicherung anzusetzen.	1 P	
(Alternative Lösung: In analoger Anwendung des § 149 BewG ist das Gebäude mit 80 % im Bedarfswert des bebauten Grundstücks enthalten: 80 % von 178.900 € = 143.120 €; abgerundet 143.000 €; hiervon sind als Bereicherung anzusetzen 2/3 = 95.333 €. Diese Lösung ist allerdings ungünstiger)		
Der Zeitpunkt der Zuwendung ist erst bei Bezugsfertigkeit des Gebäudes am 15.12.2008 gegeben, R 23 Abs. 2 ErbStR.		
Dementsprechend ist hier auch noch der Erwerb der T vom 01.06.2008 zu berücksichtigen, § 14 Abs. 1 ErbStG .	1P	
Die Bereicherung von T beträgt somit		
37.000 €		
1.750.000 €		
./.. persönlicher Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG		
<u>205.000 €</u>	1 P	1.582.000 €
Schenkungsteuer gem. § 19 ErbStG bei StKl. I: 19 % =		
<u>300.580 €</u>		
Gesamtpunktzahl:	(33)	

Teil III USt

1.1

Die KG führt gem. § 3 Abs. 4 und 1 UStG an die DB eine gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare (Ort gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG: Hannover) und - mangels Steuerbefreiung - steuerpflichtige **Werklieferung** aus. Bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten entsteht die Steuerschuld abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 UStG bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums (VAZ), in dem das Entgelt oder ein Teil davon vor Ausführung der Leistung vereinnahmt wird, § 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 4 UStG. Das Entgelt in diesem Sinne ist nach § 10 Abs. 1 S. 1 u. 2 UStG zu bestimmen; danach gehört zum Entgelt alles, was der Leistungsempfänger (hier DB) aufwendet, um die künftige Leistung zu erhalten (= 140.520,- €). Die Tatsache, dass der Sicherheitseinbehalt beschränkter Verfügung durch die KG unterliegt, ist unbeachtlich, weil der Betrag von 12.000,- € in die Vermögenssphäre der KG - Indiz: Verzinsung - übergegangen ist, so dass auch insoweit eine Vereinnahmung vorliegt. Im VAZ 12/08 hat die KG daher vor Leistungsausführung 140.520,- € vereinnahmt. Dieser Betrag ist folglich der **Anzahlungsbesteuerung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG zu unterwerfen:

Entgelt:	118.084,03 €
USt:	22.435,97 €
VAZ:	12/08

Der niedrigere Steuerausweis in der Rechnung ist unbeachtlich.

1.2

Die KG hat an R Lieferungen gem. § 3 Abs. 1 UStG ausgeführt. Die Orte der Lieferungen bestimmen sich nach § 3 Abs. 6 S. 1,3 und 4 UStG: Hannover. Die Lieferungen sind **steuerbar** nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; sie sind auch **steuerpflichtig**, weil eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 a i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht in Betracht kommt. R ist zwar ein ausländischer Abnehmer gem. § 6 Abs. 2 Nr. 1 UStG, aber die Gegenstände sind nicht in das Drittlandsgebiet gelangt (§ 1 Abs. 2 und 2 a UStG).

Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG das Entgelt. Das ist hier der von R aufgewendete Betrag abzüglich der USt.

Bemessungsgrundlage	67.226,89 €
USt	12.773,11 €
VAZ	08/08

§ 13b UStG greift von vornherein nicht, da es sich um eine reine Lieferung und nicht um eine Bauleistung i.S. § 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG handelt.

Die KG hat von der im Ausland ansässigen Fa. A eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG erhalten. Der Ort dieser Leistung liegt im Inland (Hannover), da es sich um eine **Vermittlungsleistung** handelt, die gem. § 3a Abs. 2 Nr. 4 S. 1 UStG am **Ort des vermittelten Umsatzes** (Ort der Lieferungen: s.o.) ausgeführt wird.

Somit ist die sonstige Leistung der Fa. A **steuerbar** gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG; sie ist auch **steuerpflichtig**. Insbesondere greift § 4 Nr. 5 UStG nicht.

1

1

1

0,5

0,5

0,5

0,5

1

1

0,5

Steuerschuldner dieser steuerpflichtigen sonstigen Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers ist nach § 13 b Abs. 1 Nr.1 i.V.m. § 13b Abs. 2 UStG die **KG**. Dies gilt unabhängig davon, dass die Abrechnung, die hier mittels **Gutschrift** nach § 14 Abs. 2 S. 2 UStG erfolgt, die den nach § 14a Abs. 5 S. 2 UStG erforderlichen **Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft** des Leistungsempfängers, also der KG, nicht enthält. (Die KG geht lt. Sachverhaltsschilderung ja davon aus, dass der Vorgang steuerbefreit ist!). Für das Entstehen der Steuerschuldnerschaft eines Leistungsempfängers ist der fehlende Hinweis in der Rechnung nämlich ohne Bedeutung (vgl. A 182a Abs. 38 S.4 UStR 2008). Die KG ist folglich Steuerschuldnerin der an sie erbrachten steuerpflichtigen Vermittlungsleistung. **BMG** bildet der in der Gutschrift ausgewiesene Betrag von **16.800 €** (vgl. A 182a Abs. 34 S.1 UStR 2008). Die USt in Höhe von 3.192€ entsteht nach § 13b Abs. 1 Nr.1 UStG mit Ablauf des **VAZ 09/2008**. Für denselben VAZ kommt der KG nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG die **Berechtigung zum Vorsteuerabzug** zu.

1.3

Die KG hat mit der Einbringung des Grundstücks in die GmbH (Sacheinlage) am 31.5.2008 eine **Lieferung** gem. § 3 Abs. 1 UStG gegen Entgelt ausgeführt. Gegenleistung ist die Gewährung der Gesellschaftsrechte durch die GmbH an die KG. Hieran ist dessen festzuhalten, dass die **Aufnahme eines Gesellschafters in eine Personen- oder Kapitalgesellschaft** inzwischen einvernehmlich als **nicht steuerbare** Leistung betrachtet wird, soweit es um die **Beurteilung der aufnehmenden Gesellschaft** geht (vgl. dazu A 6 Abs. 2, A 66 Abs. 2 UStR 2008). Der Umstand, dass die Ausgabe der Gesellschaft auf Seiten der aufnehmenden Gesellschaft nicht steuerbar ist, kann es nämlich nicht ausschließen, dass die die Gewährung der Gesellschaftsanteile auf Seiten der aufnehmenden Gesellschaft nicht steuerbar ist, es nicht ausschließen, dass die Gewährung der **Gesellschaftsanteile** Gegenleistung und damit **Entgelt für eine Sacheinlage des Gesellschafters** sein kann. Dies entspricht auch der Sichtweise der Finanzverwaltung. So heißt es wörtlich in A 6 Abs. 2 S. 3 UStR 2008: Dagegen sind Sacheinlagen eines Gesellschafters steuerbar, wenn es sich um Lieferungen ... im Rahmen eines Unternehmens handelt und keine Geschäftsveräußerung vorliegt. Dass die GmbH die GrEST alleine zu tragen hat, führt **nicht** zu einer Baraufgabe in Höhe der hälftigen GrEST und damit zu einem **tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe**, und zwar deshalb nicht, weil der Erwerber mit der Zahlung der Baraufgabe mit der Zahlung der GrEST eine eigene Verbindlichkeit tilgt (so inzwischen auch die Finanzverwaltung in A 149 Abs.7 S..5 u. 6 UStR 2008).

Die Lieferung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG **steuerbar** (eine Gig gem. § 1 Abs. 1 a UStG scheidet laut SV aus). Sie ist auch **steuerpflichtig**; denn die KG hat zulässigerweise nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG verzichtet.

Der Verzicht ist auch wirksam. Er erfolgte – wie es § 9 Abs. 3 S. 2 UStG erfordert - in dem gem. § 311 b BGB notariell zu beurkundenden (Gesellschafts-)Vertrag.

Die **Bemessungsgrundlage** ist bei einem Steuersatz von 19 % nach § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 und Abs. 2 Satz 2 UStG zu bestimmen:

Gemeiner Wert der Gesellschaftsrechte	2.500.000,00 €
Nettoentgelt i.S. § 13b UStG	2.500.000,00 €
= Bemessungsgrundlage	

Die USt (§ 12 Abs. 1 UStG: 19 %)

beträgt demnach	475.000 €
	=====

3

1

1,5

0,5

0,5

1

1

Schuldner der USt ist nach § 13b Abs. 1 Nr.3 i.V.m. § 13b Abs. 2 UStG die GmbH.

Die Steuerschuld ist nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG mit Ablauf des VAZ 06/08 entstanden (Ablauf des VAZ, der dem der Ausführung der Lieferung – Mai 08mit Übergang von Nutzen und Lasten – folgt). Die GmbH hat grundsätzlich einen Vorsteuerabzug von 475.000 € nach § 15 (1) Nr. 4 UStG.

Die Vermietung der Ausstellungs- und Büroräume durch die KG bis zum 31.5.2008ist hinsichtlich des EG und des 1. OG zutreffend behandelt worden. Insbesondere hat sie zulässigerweise von der Option nach § 9 Abs. 1 und 2 i.V.m. § 4 Nr. 12 a UStG Gebrauch gemacht.

Hinsichtlich der Vermietung des 2. OG an die Stadtverwaltung kann jedoch nach § 9 Abs. 1 UStG nicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 a UStG für diese sonstige Leistung verzichtet werden, weil der Umsatz nicht an das Unternehmen (BgA) der Stadt ausgeführt worden ist.

In analoger Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 und 3 UStG ist als Bemessungsgrundlage für nach § 4 Nr. 12 a UStG steuerfreie Umsätze bis zum 31.5.2008monatlich ein Betrag von je 14.000,- € zu erfassen. Die gesondert ausgewiesene USt für den steuerfreien Umsatz schuldet die KG gem. § 14c Abs. 1 UStG i.H. von $(2.660 \times 5 =)$ 13.300 € mit der Möglichkeit der Rechnungsberichtigung (§ 14c Abs. 1 Satz 2 UStG); zur Entstehung dieser USt vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG.

Die im Zusammenhang mit den Grundstückskosten gesondert in Rechnung gestellte USt i.H. von 1.855,- € ist insoweit vom Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ausgeschlossen, als die in Anspruch genommenen Leistungen zur Ausführung steuerfreier - nicht privilegierter - Umsätze (2. OG) verwendet worden sind, § 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V. mit Abs. 4 UStG. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind danach 556,50 € $(1.500 : 5.000 \text{ m}^2 = 30 \%)$. (Unmaßgeblich für diese Beurteilung ist, dass die KG rechtsirrtümlich von der Steuerpflicht der Vermietung des 2. OG ausgegangen ist.)

Durch die steuerpflichtige Lieferung des Grundstücks an die GmbH haben sich gem. § 15 a UStG die Verhältnisse geändert, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug (2000) maßgebend waren. Die Änderung ist innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) eingetreten, so dass eine Berichtigung des auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbetrags i.H. von 318.780,- € nach § 15 a Abs. 8 und 1 UStG durchzuführen ist. Dabei ist nach § 15 a Abs. 9 UStG zu unterstellen, dass das Grundstück wegen der steuerpflichtigen Lieferung vom 1.6.2008 bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums am 31.1.2010 (§ 45 S. 1 UStDV) - in einer den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Weise - im Unternehmen weiterhin verwendet wird. (Die Vorsteuerberichtigung unterbleibt nicht, weil die KG fälschlicherweise von der Steuerpflicht der Vermietung ausgegangen ist, vgl. A 217 Abs. 3 UStR. Die Steuerfestsetzung ist ja aufgrund einer vorangegangenen Betriebsprüfung berichtigt worden ist.)

Berichtigung:		abzugsfähig
bis 31.5.2008	= $100/120 \times 70 \% \text{ v. } 318.780 \text{ €} =$	185.955,00 €
1.6.2006 bis 31.1.2010	= $20/120 \times 100\% \text{ v. } 318.780,00 =$	<u>53.130,00 €</u> 239.085,00 €

1

1

1

1

1,5

0,5

0,5

1

bisher lt. VA 2/00	318.780 €	
./ Berichtigung Bp	<u>95.634 €</u>	<u>223.146,00 €</u>

Berichtigungsbetrag 15.939,00 €

Nach § 44 Abs. 4 UStDV ist der Betrag von 15.939,00 € als zusätzlicher Vorsteuerabzug zugunsten der KG in der VA 05/08 zu erfassen (vertretbar auch: 06/08).

1.4

Die KG hat keine Leistung ausgeführt, der die Zahlung des Arbeitsamtes als Entgelt gegenüberstehen könnte. Die gewährten **Zuschüsse** der Bundesagentur für Arbeit nach § 217 f SGB III sollen den Unternehmer zu einem im öffentlichen Interesse liegenden Handeln anregen, indem durch Verminderung der Kosten der Probebeschäftigung die Vermittlung der Arbeitslosen erleichtert wird (**nicht steuerbare echte Zuschüsse**, vgl. A 150 VII UStR); ein steuerbarer Umsatz liegt daher nicht vor.

1.5

Die KG verwirklicht einen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG **steuerbaren innergemeinschaftlichen (i.g.) Erwerb** im Inland gegen Entgelt.

Denn der Gegenstand (Kleinbus) ist gem. § 1 a Abs. 1 Nr. 1 UStG bei der Lieferung aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet (Holland) in das Inland gelangt. Ferner ist nach Nr. 2 a dieser Bestimmung die KG Unternehmerin, die das Fahrzeug für ihr Unternehmen erworben hat; die KG ist keine Schwellenerwerberin gem. § 1a Abs. 3 UStG. Schließlich ist Z ein Unternehmer, der das Fahrzeug im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt geliefert hat und (lt. Hinweis) kein Kleinunternehmer nach holländischem Recht ist, § 1a Abs. 1 Nr. 3.

Da der Kleinbus sich am Ende der Beförderung (Abholung durch einen Angestellten der KG) in Hannover befindet, liegt der **Ort** des i.g. Erwerbs in Deutschland, § 3 d S. 1 UStG.

Der steuerbare Umsatz ist mangels einer der in § 4 b UStG genannten Befreiungsvorschriften auch **steuerpflichtig**.

BMG ist gem. § 10 Abs. 1 S. 1 u. 2 UStG das Entgelt von 70.000,- € . In diesem Betrag ist keine Umsatzsteuer enthalten, da der holländische Lieferant Z nach dem deutschen UStG (Ort gem. § 3 Abs. 6 S. 1: Holland) nicht steuerbar und nach holländischem USt-Recht steuerfrei liefert (§ 4 Nr. 1 a i.V. mit § 6 a UStG **analog**); die KG hat (lt. Hinweis Nr. 3) beim Erwerb des Fahrzeugs ihre deutsche USt-Identifikationsnummer angegeben.

Die **Umsatzsteuer** (Erwerbssteuer) beläuft sich gem. § 12 Abs. 1 UStG (19 %) auf 13.300,- €. Sie **entsteht** gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ablauf des Monats September 2008, d. h. mit Ablauf des auf den Erwerb (10.08.2008) folgenden Kalendermonats, da die Rechnungsausstellung erst im Oktober 2008 erfolgt ist.

2

0,5

1

2

0,5

0,5

1

1

Die KG kann die Erwerbssteuer i. H. von 13.300,- € gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG als **Vorsteuer** abziehen, da sie den Kleinbus als Unternehmerin für ihr Unternehmen erworben hat. Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 UStG ist nicht ersichtlich, da ein unmittelbarer oder mittelbarer Zusammenhang mit vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätzen nicht feststellbar ist.

Der Vorsteuerabzug ist für denselben VAZ geltend zu machen, in dem die Erwerbssteuer entsteht, d. h. **für September 2008**. (Vgl. Abschn. 201 Abs. 3 UStR 2008.)

§ 1 b UStG greift **nicht**, da diese Vorschrift nur in den Fällen einschlägig ist, in denen der Erwerber "nicht zu den in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen gehört", also insbesondere **kein Unternehmer** ist.

Insoweit sind auch die Angaben zum Zeitpunkt der Inbetriebnahme und zur Kilometerleistung ohne Bedeutung.

Gesamtpunktzahl:

1

0,5

0,5

0,5

34

	Soll	Ist
AO	33	
BewR/ ErbSt	33	
USt	34	
Gesamt	100	

Benotung:

Note	Punkte
6	0 - 19
5,5	20 - 29
5	30 - 39
4,5	40 - 49
4	50 - 58
3,5	59 - 66
3	67 - 73
2,5	74 - 80
2	81 - 87
1,5	88 - 94
1	95 - 100

Steuerlehrgänge Dr. Bannas
Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2009
Bewertungsschema zur Übungsklausur G/3/09 im Fachgebiet Gemischt

Name: _____

1. Teil AO

1. Sachverhalt	Punkte	erreicht
a) Zulässigkeit der Klage		
(1) Allgemeine Sachurteilsvoraussetzungen	3,0	
(2) Besondere Sachurteilsvoraussetzungen		
- Anfechtungsklage ist statthaft	0,5	
- Beginn und Ende der Klagefrist	1,0	
- Klagebefugnis nach § 40 (2) FGO ist gegeben	0,5	
(3) Klageverbindung	0,5	
b) Begründetheit der Klage		
(1) Änderungsbescheid für 03		
- Verjährung ist gem. § 181 (1) für F-Bescheide entsprechend zu prüfen	0,5	
- Beginn und Ende der Feststellungsfrist	1,0	
- Voraussetzungen für Unbeachtlichkeit der Verjährung nach § 181 (5) AO	0,5	
- Berechnung Festsetzungsverjährung für Pa. Stewka	0,5	
- Berechnung Festsetzungsverjährung für St. Romberg	0,5	
- Änderungsbescheid durfte nur noch mit Wirkung gegen Romberg ergehen	0,5	
- Rechtmäßigkeit ist auch von Korrekturvorschrift abhängig; Wegfall des VdN nach § 164 (4) AO	0,5	
- Diverse Ablaufhemmungen sind nach § 164 (4) S. 2 AO ausgenommen	0,5	
- § 181 (5) AO kann nicht auf VdN durchschlagen mit Begründung	0,5	
(2) Änderungsbescheid für 02		
- Beginn und Ende der Feststellungsverjährung	0,5	
- Änderung war nach § 164 (2) AO zulässig	0,5	
b) Ergebnis	0,5	
Summe der Wertungspunkte	12,0	
2. Sachverhalt		
Frage 1 - Erfolgsaussichten des Einspruchs		
a) Zulässigkeit	2,0	
b) Begründetheit		
- Erläuterung der Haftungsvorschrift § 69 AO	0,5	
- F oblag als gesetzlichem Vertreter die Erfüllung der steuerlichen Pflichten	0,5	
- Interne Vereinbarungen ergeben sich nicht aus dem Sachverhalt	0,5	
- Pflichtverletzung ergab sich durch Nichterklärung der höheren Umsätze; Kausalität ist gegeben	0,5	
- Unzureichende Überwachung des Buchhalters stellt grobe Fahrlässigkeit dar; Haftungstatbestand für USt 05 und 06 ist erfüllt	0,5	
- Materiell-rechtl. Einwendungen des F sind n. § 166 AO ausgeschlossen	0,5	
- Entschließungsermessen des FA wurde rechtmäßig ausgeübt	0,5	
- Auswahlermessen wurde ohne Fehler ausgeübt	0,5	
- Prüfung der Festsetzungsfrist nach § 191 (3) AO erforderlich	0,5	
- Verjährung tritt frühestens am 31.12.09 ein	0,5	
Frage 2 - Rückzahlungsbegehren des F		
a) Rechtsbehelf wegen Ablehnung des Erstattungsanspruchs		
- Schreiben des FA vom 8.1.09 stellt Abrechnungsbescheid dar	0,5	
- Schreiben des F vom 1.3.09 ist als Einspruch zu werten	0,5	
- Nichteinhalten der Monatsfrist ist wg. fehlender Rb-belehrung unerheblich	0,5	

	Punkte	erreicht
b) Rechtliche Beurteilung des Erstattungsanspruchs		
- F hat Erstattungsanspruch bei Zahlung der 10.000 € ohne Rechtsgrund	0,5	
(1) Gläubiger des Erstattungsanspruchs		
- F ist Erstattungsberechtigter n. § 37 (2) AO, da er seine eigene Haftungsschuld erfüllen wollte	0,5	
(2) Zahlung ohne rechtlichen Grund		
- Verwirklichung von Ansprüchen erfolgt durch VA	0,5	
- Erst der Haftungsbescheid schafft den Rechtsgrund iSd § 37 (2) AO für eine Zahlung	0,5	
- Die Äußerung des Vorstehers könnte als VA angesehen werden	0,5	
- Prüfung der Nichtigkeit nach §§ 124 (3), 125 (1) AO erforderlich	0,5	
- Verstoß gegen das Schriftformerfordernis ist gegeben, daher ist Äußerung des Vorstehers ein nichtiger Verwaltungsakt	0,5	
- Für eine Haftung aus zivilrechtlichen Vereinbarungen (§ 192 AO) fehlt es an eindeutigen Erklärungen	0,5	
- Späterer Haftungsbescheid vom 1.12.08 kann keinen Rechtsgrund für vorherige Zahlung begründen	0,5	
(3) Kein Erlöschen durch Aufrechnung des F		
- Erlöschen des Erstattungsanspruchs durch Aufrechnung ist denkbar	0,5	
- Erläuterung einer Aufrechnungslage	1,0	
- Mangels Steueranspruch gegen F ist keine Aufrechnungslage gegeben	0,5	
b) Wirtschaftliche Beurteilung des Erstattungsanspruchs	0,5	
Frage 3 - angekündigte Änderung des Haftungsbescheides		
a) Auswirkungen im anhängigen Einspruchsverfahren, § 130 AO	0,5	
b) Änderungsmöglichkeiten außerhalb des Einspruchsverfahrens, § 130 AO		
- Da Haftungsbescheid rechtmäßig ist, ist § 131 AO zu prüfen;	0,5	
- Haftungsbesch. ist begünstigend, da Haftungsschuld erhöht werden soll; Voraussetzungen nach § 131 (2) AO sind nicht erfüllt; keine Änderung	0,5	
c) Empfehlung an F	0,5	
Summe der Wertungspunkte	17,5	
3. Sachverhalt		
- Festsetzungsfrist beträgt nach § 169 (2) 2 AO 4 Jahre	0,5	
- Wegen Anlaufhemmung Beginn der F-Frist am 31.12.05	0,5	
- Reguläres Ende der Festsetzungsfrist	0,5	
- Nach § 171 (4) AO müsste FA mit Außenprüfung begonnen haben; für Umfang der Ablaufhemmung ist Prüfungsanordnung maßgebend	0,5	
- Gespräch mit StB stellt keinen ernsthaften Beginn der Ap dar	0,5	
- Erläuterung zum Auskunfts- und Vorlageersuchen des Prüfers	0,5	
- Kein Hinausschieben auf Antrag des Stpfl.	0,5	
Summe der Wertungspunkte	3,5	
Gesamtpunktzahl AO	33,0	

2. Teil Bewertungsrecht und Erbschaftsteuer	Punkte	erreicht
1. Besteuerungstatbestände nach ErbStG		
- Es liegen freigebige Zuwendungen vor	1,0	
- Bewertung erfolgt zum Besteuerungszeitpunkt 1.6.2008	1,0	
2. Bewertung der Schenkung an S		
2.1 Anteile an der Viemann GmbH	1,0	
2.1.1 Vermögenswert, R 98 ErbStR		
- Grundstück Hauptstr. 11 ist Betriebsgrundstück; Bedarfswert	1,0	
- Bewertung nach §§ 145, 149 BewG da Grst. im Zustand der Bebauung; Steuerbilanzwertverfahren	1,0	
- Ermittlung abgerundeter Bedarfswert nach § 139 BewG	2,0	
- Kein Abzug der § 6b-Rücklage	1,0	
- Aktien sind mit dem Kurswert anzusetzen (§ 12 (5) ErbStG)	1,0	
- Kein Ansatz des bilanzierten Firmenwerts	1,0	
- Ansatz von AV, UV und Verbindlichkeiten mit Steuerbilanzwert	1,0	
- Berechnung des Ausgangswerts	2,0	
- Vermögenswert beträgt 137,66 %	1,0	
2.1.2 Ertragshundertsatz		
- Ermittlung der Betriebsergebnisse	4,0	
- Berechnung der Gewichtung nach R 99 III	1,0	
- Ermittlung des Ertragshundertsatzes	1,0	
2.1.3 Gemeiner Wert	1,0	
2.1.4 Abschlag wegen geringer Erträge A 8 III	1,0	
2.1.5 Ergebnis	1,0	
3. Berechnung der Schenkungsteuer für S		
- GmbH-Anteil stellt Produktivvermögen nach § 13a (4) 3 ErbStG dar	1,0	
- Berechnung der Schenkungsteuer	1,0	
4. Bewertung der Schenkung an T		
4.1 Anteil an der V & W GbR		
- Übertragung des Gesellschaftsanteils stellt Übertragung der einzelnen Wirtschaftsgüter dar; Vermögensverwaltung	1,0	
- Grundsätze der gemischten Schenkung; Berechnung der Bereicherung; kein § 13a ErbStG	2,0	
4.2 Finanzierung des Gebäudes in Saarbrücken		
- Es liegt eine mittelbare Grundstücksschenkung vor	1,0	
- Bewertung mit dem anteiligen Gebäudewert	1,0	
- Erläuterung und Berechnung der Bereicherung	1,0	
- Zeitpunkt der Zuwendung ist der 15.12.2008	1,0	
- Berechnung der Schenkungsteuer der T	1,0	
Gesamtpunktzahl BewR und ErbSt	33,0	

3. Teil Umsatzsteuer	Punkte	erreicht
1.1		
- Steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 (4) UStG	1,0	
- Steuerentstehung	1,0	
- Anzahlungsbesteuerung im VAZ 12/08	1,0	
- Darstellung Entgelt, USt und VAZ	0,5	
- Zu niedriger Steuerausweis ist unbeachtlich	0,5	
1.2		
- Ort der Lieferungen an R in Hannover (§ 3 (6) S. 1,3 und 4 UStG)	0,5	
- Steuerpflicht, weil keine Ausfuhrlieferung vorliegt	0,5	
- Darstellung Entgelt, USt und VAZ	1,0	
- Beurteilung der erhaltenen Vermittlungsleistung von A	1,0	
- Sonstige Leistung der Fa. A ist steuerbar und steuerpflichtig	0,5	

	Punkte	erreicht
- KG ist Steuerschuldner (§ 13b (1) 1, (2) UStG)	1,0	
- Fehlender Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft ist unbeachtlich	1,0	
- Angaben zur BMG, USt und Entstehung sowie Vorsteuerabzug	1,0	
1.3		
- KG erbringt Grundstückslieferung; Gegenleistung ist die Gewährung von Gesellschaftsrechten	1,0	
- Begründung hinsichtlich der Behandlung von gewährten Gesellschaftsanteilen als Gegenleistung	1,5	
- Lieferung ist steuerbar	0,5	
- Lieferung ist wegen Option nach § 9 UStG steuerpflichtig	0,5	
- Verzicht auf Steuerbefreiung erfolgte wirksam nach § 9 (3) S. 2 UStG	1,0	
- Angaben zur BMG und USt	1,0	
- Schuldner der USt ist die GmbH; Entstehung im VAZ 06/08	1,0	
- Hinsichtlich der Vermietung des EG und 1. OG wurde zulässigerweise optiert	1,0	
- Hinsichtlich des 2. OG ist keine Option möglich	1,0	
- BMG für steuerfreie Umsätze beträgt monatlich 14.000 €; gesondert ausgewiesene Steuer wird gem. § 14c (1) UStG geschuldet	1,0	
- Kein Vorsteuerabzug bzgl. Grundstückskosten, soweit sie auf die Vermietung des 2. OG entfallen; in Höhe von 556,50 € daher kein Vorsteuerabzug	1,5	
- Durch stpfl. Lieferung änderten sich Verhältnisse iSd § 15a UStG	0,5	
- Durchführung der Berichtigung auf den Vorsteuerbetrag von 318.780 € nach § 15a (1,8) UStG	0,5	
- Unterstellung der Durchführung von stpfl. Leistungen bis zum Ende des Berichtigungszeitraums (§ 15a (9) UStG)	1,0	
- Berechnung des Berichtigungsbetrages	2,0	
- Erfassung des zusätzlichen Vorsteuerbetrags im VAZ 05/08	0,5	
1.4		
- Keine Leistung der KG für die Zahlung des Arbeitsamtes; Vorliegen von nicht steuerbaren echten Zuschüssen	1,0	
1.5		
- Vorliegen eines steuerbaren i.g. Erwerbs; Prüfung der Voraussetzungen nach § 1a (1) 1 UStG	2,0	
- Ort des i.g. Erwerbs ist Hannover	0,5	
- Steuerpflicht mangels Befreiungsvorschrift	0,5	
- Angaben zur BMG = 70.000 €; Betrag enthält keine USt	1,0	
- Die USt beträgt 13.300 €; Entstehung im VAZ 09/08	1,0	
- Erwerbssteuer kann als Vorst. nach § 15 (1) 3 UStG abgezogen werden; kein Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 (2) UStG	1,0	
- Vorsteuerabzug erfolgt für 09/08	0,5	
- § 1b UStG greift nicht	0,5	
Gesamtpunktzahl Umsatzsteuer	34,0	
Gesamtpunktzahl	100,0	