

Steuerberaterklausur 2009

Ertragsteuern

Teil I Einkommensteuer / Gewerbesteuer

1. Teilaufgabe

Sachverhalt

In 1998 gründeten die natürlichen Personen A und B, mit Wohnsitz in Kassel, die A+B GmbH mit Sitz in Göttingen. Das Stammkapital beträgt 200.000 € und wurde von A und B entsprechend ihrer hälftigen Beteiligung eingebracht. Im Laufe der Jahre hat sich der Teilwert (= Verkehrswert) der gesamten Anteile der GmbH wie folgt entwickelt:

- 31.12.2000 (umgerechnet) 160.000 €
- 31.12.2003 bis 31.12.2007 jeweils 170.000 €
- September 2008 500.000 €

- a. Rechtswirksam zum 27.9.2008 veräußerte A seine im Privatvermögen gehaltene Beteiligung für 100.000 € an seinen Sohn C. Die hierbei entstandenen Notarkosten wurden von A getragen und betragen 2.000 €.
- b. B hatte seine Anteile in seinem inländischen Einzelunternehmen (Buchhandel in gemieteten Räumen) zutreffenderweise als Betriebsvermögen ausgewiesen. Im Veranlagungszeitraum 2000 (das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr) hatte er wegen der schlechten Ertragslage eine steuerlich anzuerkennende Teilwertabschreibung von (umgerechnet) 20.000 € auf diese Beteiligung vorgenommen. Im Veranlagungszeitraum 2003 korrigierte er diesen Wertansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG um 5.000 € nach oben (= zutreffend). Am 25.9.2008 überführte er seine Anteile an der A+B-GmbH in sein Privatvermögen.

Aufgaben:

- a) Stellen Sie die einkommen- und gewerbesteuerrechtlichen Folgen der Anteilsübertragung des A dar und begründen Sie Ihre Auffassung.
- b) Stellen Sie die einkommen- und gewerbesteuerrechtlichen Folgen der Entnahme der Anteile an der A+B-GmbH für B dar und begründen Sie Ihre Auffassung.

2. Teilaufgabe

Sachverhalt

Frau C lebt seit Jahren in dem arabischen Staat Bahrain (kein DBA) und ist auch Staatsbürgerin von Bahrain. Zurzeit schreibt sie im Auftrag eines deutschen Verlages an einem Buch über die Entwicklung der Energiepreise in Deutschland und deren Auswirkungen auf die Situation der Golfstaaten. Hierzu hat sie sich zeitweise, insgesamt für 30 Tage, in Deutschland aufgehalten. In Zusammenhang mit der Bucherstellung entstanden 2008 Kosten von insgesamt 7.500 €.

Während eines ihrer Aufenthalte in Deutschland besuchte C ein Rugby-Turnier und fertigte hierfür eine Kolumne für eine überregionale deutsche Wochenzeitschrift. Der Zeitschrift stellte C eine Rechnung, ohne Ausweis von Umsatzsteuer in Höhe von 2.000 €. In Zusammenhang mit der Kolumne entstanden C in 2008 Kosten in Höhe von 500 €.

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Bucherstellung und der Fertigung der Kolumne entfallen anteilig auf ein in Hamburg angemietetes Büro, das ausschließlich für diese Zwecke genutzt wurde.

Aus der Vermietung eines Mietwohngrundstücks in Eisenach erzielte C in 2008 Einnahmen in Höhe von 14.000 €. In 2008 sind unstreitig 6.000 € Werbungskosten (incl. AfA) zu berücksichtigen. Mit einem Darlehen, das durch diesen Grundbesitz gesichert wurde, finanzierte C eine Festgeldanlage, aus der sie in 2008 Zinseinnahmen in Höhe von 3.000 € erzielte. Mit den Darlehenszinsen wird C erst nach Ende der Laufzeit zum 31.12.2012 belastet.

C ist an der Bahrain-Handelsgesellschaft, einer der deutschen OHG vergleichbaren Personengesellschaft, beteiligt. Die Bahrain-Handelsgesellschaft hat eine inländische Betriebsstätte. Von dem Betriebsstättenergebnis des Jahres 2008 entfällt auf C ein Verlust in Höhe von 4.000 €. Der Verlust wurde nach deutschen Steuerrechtsgrundsätzen zutreffend ermittelt und gesondert festgestellt.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die festzusetzende Einkommensteuer für C.

3. Teilaufgabe

Sachverhalt

D, wohnhaft in Heringen (Hessen), ist seit dem 20.9.1986 rechtskräftig von seiner Ehefrau E geschieden. Seine gerichtlich festgesetzten Unterhaltsleistungen betragen im Veranlagungszeitraum 2008 mtl. 1.100 €. Auch die zweite Ehe des D mit Frau F hielt nicht lange; sie wurde am 30.9.2005 rechtskräftig geschieden, hier beträgt die Unterhaltsverpflichtung im Veranlagungszeitraum 2008 mtl. 1.200 €. Beiden Unterhaltsverpflichtungen ist D immer fristgerecht nachgekommen. Frau E wohnt weiterhin in Heringen, Frau F hingegen ist bereits in 2006 nach Liechtenstein verzogen. Herr D beantragt für den Veranlagungszeitraum 2008 den Abzug der Unterhaltsaufwendungen als Sonderausgabe oder außergewöhnliche Belastung. Eine entsprechende Anlage U, die von Frau F unterschrieben ist, liegt der Einkommensteuererklärung des D ebenso bei wie eine Bescheinigung des Finanzamtes von Vaduz (Liechtenstein (kein DBA)), aus der hervorgeht, dass Frau F ihre erhaltenen Unterhaltszahlungen dort versteuert hat. Für Frau E liegt keine Anlage U vor.

Beide ehemaligen Ehefrauen sind nichtselbständig tätig. Der Jahresbruttoarbeitslohn von Frau E betrug in 2008 4.300 €, der von Frau F 2.500 €. Frau E bezog darüber hinaus eine monatliche Unfallrente in Höhe von 210 € aus der gesetzlichen Unfallversicherung. Beide Damen verfügen nur über geringfügiges Vermögen.

Aufgabe:

Prüfen Sie, ob für die Unterhaltsaufwendungen ein Sonderausgabenabzug bzw. ein Abzug als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommt und begründen Sie Ihre Auffassung.

4. Teilaufgabe

Anton Meyer, geboren am 1.1.1951, mit Wohnsitz in Chemnitz, ist gemeinsam mit Max Nitzsche Gesellschafter der M & N Maschinenbau OHG mit Sitz und einziger Betriebsstätte in Chemnitz. Die Gesellschafter sind zu je ½ beteiligt. Die OHG hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. Februar bis zum 31. Januar. Die Bilanz zum 31.1.2008 weist einen Gewinn von 100.000 € aus. Das Kapitalkonto von Anton Meyer und Max Nitzsche beträgt je 500.000 €. Der gemeine Wert der Anteile zum 31.1.2008 beträgt je 750.000 €.

Für seine Geschäftsleitungstätigkeit erhält Anton Meyer 3.000 € pro Monat, die auf sein privates Konto überwiesen werden und in der OHG als Aufwand gebucht werden. Ferner steht ihm ein der OHG gehörender PKW mit einem Bruttolistenpreis von 50.000 € (einschließlich Umsatzsteuer) neben der überwiegend beruflichen auch zur privaten Verwendung zur Verfügung, ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Am 7.3.2008 und am 6.6.2008 überweist Anton Meyer vom Konto der OHG jeweils 11.000 € an das Finanzamt als Vorauszahlung zur Einkommensteuer 2008.

Da Anton Meyer und Max Nitzsche die mit einer OHG verbundenen Haftungsrisiken zu groß geworden sind, wollen sie ihre Geschäfte als GmbH weiterführen.

Zu diesem Zweck wandeln sie die OHG mit Notarvertrag vom 1.7.2008 formwechselnd (§ 25 UmwStG) in die M & N GmbH (Stammkapital = 50.000 €) um.

Sie erhalten im Gegenzug einen Stammkapitalanteil von je 25.000 €. Der Formwechsel soll mit steuerlicher Rückwirkung zum 31.1.2008 und zu Buchwerten erfolgen. Die übersteigenden Werte der Kapitalkonten werden bei der GmbH als Kapitalrücklage ausgewiesen.

Anton Meyer und Max Nitzsche werden zu Geschäftsführern der GmbH bestellt; es werden Anstellungsverträge geschlossen, aufgrund derer Anton Meyer wie bisher bei der OHG 3.000 € pro Monat zuzüglich der privaten Nutzung des Firmenwagens erhält.

Am 13.7.2008 erfolgt die Eintragung des Formwechsels ins Handelsregister und die Löschung der OHG.

Am 31.7.2008 übersieht Anton Meyer auf der Fahrt zu einem Kunden ein STOP-Schild und verursacht dadurch einen schweren Verkehrsunfall, bei dem er und der Unfallgegner erheblich verletzt werden.

Anton Meyer ist so schwer verletzt, dass er seinen Beruf nicht mehr ausüben kann. Das Geschäftsführerverhältnis wird daher zum 30.9.2008 beendet, bis dahin erhält er vertragsgemäß das volle Gehalt. Allerdings nutzt er den Firmenwagen für private Zwecke letztmals im Juli 2008. Danach ist ihm die private Nutzung untersagt. Das Verbot wird überwacht. Ab dem 1.10.2008 erhält er ein Verletztengeld der Berufsgenossenschaft von 1.500 € pro Monat und eine lebenslange Rente von 1.000 € aus einer vom Anstellungsverhältnis unabhängigen Berufsunfähigkeitsversicherung mit der Z-VVaG.

Am 1.11.2008 verkauft er seine Gesellschaftsanteile für 800.000 € an Max Nitzsche; Veräußerungskosten in Höhe von 2.000 € werden von Anton Meyer in 2008 gezahlt.

Im Dezember erhält er einen Strafbefehl des Amtsgerichts, in dem wegen des Unfalls eine Geldstrafe wegen fahrlässiger Körperverletzung in Höhe von 30 Tagessätzen von 125 € festgesetzt wird, ferner eine Rechnung seines Verteidigers über 1.500 €. Beide Beträge begleicht er umgehend.

Aufgabe:

Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte von Anton Meyer in 2008. Erläutern Sie die Aspekte, die für die Höhe der tariflichen Einkommensteuer des Anton Meyer von Bedeutung sind. Begründen Sie Ihre Auffassung.

Hinweise:

Alle erforderlichen Anträge sind gestellt. Gewerbesteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu berücksichtigen.

Teil II Körperschaftsteuer

Sachverhalt

Die X-GmbH betreibt ein Bauunternehmen. Sitz der Gesellschaft ist Magdeburg. Das Stammkapital der in 2005 gegründeten Gesellschaft beträgt 100.000 € und ist voll eingezahlt. Das Wirtschaftsjahr der GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2007 wurden jeweils nur Handelsbilanzen erstellt. Geschäftsführender Gesellschafter der X-GmbH ist Peter X. Er hält 100 % der Anteile. Die Anteile gehören zum Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Gewinnausschüttungen wurden für 2007 nicht beschlossen und sind auch für 2008 nicht geplant. Aus den Konten des betrieblichen Rechnungswesens ergibt sich ein vorläufiger - formlos ermittelter - (handelsrechtlicher) Jahresüberschuss von 100.000 €. Die Konten des betrieblichen Rechnungswesens enthalten die handelsrechtlich maßgeblichen Werte und Bestände. Es ist nicht beabsichtigt, eine gesonderte Steuerbilanz aufzustellen. Etwaig erforderlich werdende abweichende steuerliche Beurteilungen sollen formlos in einer Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV berücksichtigt werden. Die aufgrund Ihrer Beurteilung ggf. noch erforderlichen Korrekturen im handelsrechtlichen Abschluss werden nach Begutachtung der folgenden Teilsachverhalte durch die X-GmbH berücksichtigt. Auf eine Abgrenzung für latente Steuern möchte die X-GmbH - soweit möglich - dabei verzichten. Die X-GmbH führt mit den Erlösen aus dem Bauunternehmen nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus.

Ausgehend von den Konten der Buchführung sind für die Erstellung der Körperschaftsteuererklärung und der Gewerbesteuererklärung 2008 die folgenden Teilsachverhalte noch zu überprüfen.

Teilsachverhalte:

1) Steuern

Die X-GmbH hat in 2008 Gewerbesteuer-Vorauszahlungen für 2008 in Höhe von 10.000 € und Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen in Höhe von 15.000 € geleistet und als Aufwand gebucht.

2) Eingangsetzungskosten

Im Jahr 2007 wurden die für den Neuaufbau der Organisation und des Vertriebsnetzes sowie eine Werbekampagne aufgewendeten Kosten von insgesamt 120.000 € zulässiger-

weise als Ingangsetzungskosten in der Handelsbilanz aktiviert. Außerdem wurde deswegen in der Handelsbilanz zum 31.12.2007 eine - nicht zu beanstandende - Rückstellung für latente Steuern in Höhe von 40.000 € gebildet. Für 2008 wurden daraufhin 30.000 € planmäßige Abschreibungen auf die Ingangsetzungskosten gebucht und in Höhe von 10.000 € ein Ertrag aus der Auflösung der Rückstellung für latente Steuern ausgewiesen.

3) Bungalow

Der Gesellschafter Peter X hat im Jahre 2008 auf seinem Wochenendgrundstück in der Nähe von Magdeburg einen Bungalow errichten lassen und dafür Material und Arbeitskräfte der X-GmbH eingesetzt.

Folgende Einzelkosten hat die GmbH getragen und als Aufwand erfasst:

- Material 40.000 €
- Fertigungslöhne (brutto) 20.000 €

Die für die Materiallieferungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in Höhe von 7.600 € wurde als Vorsteuer abgezogen und entsprechend gebucht.

Eine Weiterbelastung des Gesellschafters ist nicht erfolgt und auch nicht beabsichtigt.

Für Zwecke der Kalkulation von Verkaufspreisen setzt die X-GmbH folgende Gemeinkostenzuschläge an:

- Material 10 %
- Fertigungslöhne 150 %

Weiterhin werden zugrunde gelegt:

- Verwaltungskosten 5 % auf Einzel- und Gemeinkosten für Material und Fertigung
- Vertrieb 5 % auf Einzel- und Gemeinkosten für Material und Fertigung

Auf die Selbstkosten erfolgt ein Gewinnzuschlag von 20 %.

4) Beteiligung an der T-GmbH

Die X-GmbH hält seit zwei Jahren 95 % der Anteile am Stammkapital der ebenfalls in Magdeburg ansässigen T-GmbH, die einen Baustoffhandel betreibt. 5 % der Anteile hält Anne W. im Privatvermögen. Sie ist für die T-GmbH nicht beruflich tätig. Aufgrund eines handelsrechtlich und steuerlich wirksamen Gewinnabführungsvertrages sowie der finanziellen Eingliederung der T-GmbH in die X-GmbH sind die Voraussetzungen für ein körperschaftsteuerlich (und gewerbesteuerlich) anzuerkennendes Organschaftsverhältnis im Sinne der §§ 14 und 17 KStG gegeben. Im Jahresüberschuss der X-GmbH ist ein Erlös aus Gewinnabführung der T-GmbH in Höhe von 50.000 € enthalten, für die eine Forderung gegen verbundene Unternehmen aktiviert wurde.

Die T-GmbH hat zum 31.12.2008 folgende - gekürzt dargestellte - Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt:

Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	100.000 €
Steuern vom Einkommen und Ertrag	1.500 €
Ausgleichszahlung Minderheitsgesellschafterin	8.500 €
Aufwand aus Gewinnabführung (§ 277 Abs. 3 Satz 2 HGB)	50.000 €
Jahresüberschuss	40.000 €
Gewinnvortrag aus dem Vorjahr	0 €
Einstellungen in andere Gewinnrücklagen (§ 272 Abs. 3 HGB)	40.000 €
Bilanzgewinn	0 €

Das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ist nicht durch Einnahmen oder Ausgaben, die für die Einkommensermittlung relevant sein könnten, beeinflusst worden. Da die T-GmbH eine größere, wirtschaftlich sinnvolle Investition plant, sollen ihr dafür (in Übereinstimmung mit dem Gewinnabführungsvertrag) 40.000 € belassen werden. Der Betrag wurde in eine freie Rücklage (= andere Gewinnrücklage gem. § 272 Abs. 3 HGB) eingestellt. Der übrige Jahresüberschuss ist - mit Ausnahme der an die Minderheitsgesellschafterin zu zahlenden Ausgleichszahlung - an die X-GmbH abzuführen (Aufwand gem. § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die Minderheitsgesellschafterin hat Anspruch auf eine jährliche Ausgleichszahlung von 8.500 € als Dividende einschließlich Kapitalertragsteuer. Zum 31.12.2008 wurde dafür eine sonstige Verbindlichkeit (Ausschüttungsverpflichtung) in der Bilanz der T-GmbH ausgewiesen (Aufwand im Sinne des § 277 Abs. 3 Satz 2 HGB, § 158 Abs. 2 AktG analog). Der entsprechende Auszahlungsbetrag wurde am

10.5.2009 unter Abzug von 25 % Kapitalertragsteuer an Anne W. überwiesen. Unter der Position „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ wird ausschließlich die Körperschaftsteuer 2008 ausgewiesen, für die mangels Vorauszahlungen eine entsprechende Rückstellung gebildet wurde.

5. Beteiligung Kalksandstein-GmbH

Peter X betreibt neben seiner Geschäftsführertätigkeit bei der X-GmbH ein Einzelunternehmen (Einzelhandel mit Baustoffen). Zum Betriebsvermögen dieses Unternehmens gehört seit Gründung im Jahr 2005 die Beteiligung an der X-GmbH und seit dem Jahr 2004 eine Beteiligung in Höhe von 28 % an der Kalksandstein-GmbH, deren Stammkapital 100.000 € beträgt. Die Stimmrechtsanteile entsprechen den Anteilen am Stammkapital. Der Buchwert dieser Beteiligung beläuft sich ausweislich der Bilanz des Einzelunternehmens auf den 31.12.2008 auf 28.000 € und entspricht dem bei Gründung bar eingezahlten Betrag. Im Zuge der Umorganisation seines Betriebs übertrug Peter X am 15.1.2008 rechtswirksam seine Anteile an der Kalksandstein GmbH unentgeltlich auf die X-GmbH. Obwohl die Kalksandstein-GmbH in den Jahren 2004 bis 2006 Jahresfehlbeträge erwirtschaftete, beträgt der gemeine Wert der übertragenen Beteiligung, der dem Teilwert entspricht, aufgrund der positiven Geschäftsaussichten unstrittig 50.000 €. Die Kosten der Übertragung in Höhe von 500 € wurden von Peter X getragen und sind ordnungsgemäß als Aufwand bei ihm behandelt worden. Die Beteiligung an der Kalksandstein-GmbH wird zum 31.12.2008 in der Bilanz der X-GmbH unter Finanzanlagen (Beteiligungen) ausgewiesen. Auf Grund dieser Vermögenmehrung ist in den sonstigen betrieblichen Erträgen ein Betrag von 50.000 € enthalten. Eine Kapitalrücklage (aus Einlagen) gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB wurde nicht gebildet.

Im Einzelnen ergeben sich aus den vorliegenden Steuerbescheiden bzw. Feststellungsbescheiden und Gewerbesteuer-Messbescheiden für die Kalksandstein-GmbH für die Jahre 2004 bis 2007 folgende Besteuerungsmerkmale:

	2004	2005	2006	2007
Jahresfehlbetrag/Jahresüberschuss	./ 150.000 €	./ 100.000 €	./ 1.000 €	1.000 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	./ 160.000 €	./ 125.000 €	2.000 €	3.000 €
Gewerbeertrag	./ 140.000 €	./ 110.000 €	12.000 €	8.000 €

Aufgabe

Nehmen Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften dazu Stellung, wie die dargestellten Teilsachverhalte steuerrechtlich zu behandeln sind.

Ermitteln Sie formlos

- die Auswirkungen auf den in der Handelsbilanz auszuweisenden Jahresüberschuss /Jahresfehlbetrag für 2008 der X-GmbH,
- die Auswirkungen auf die Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV für 2008 für die X-GmbH,
- die Auswirkungen auf etwaige außerbilanzielle Korrekturen im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 2008 der X-GmbH,
- die Korrekturen wegen Organschaft bei der X-GmbH für 2008,
- das Einkommen der Organgesellschaft T-GmbH für 2008,
- den der Gewerbesteuererklärung der Organgesellschaft T-GmbH zugrunde zu legenden Gewerbeertrag für 2008,
- die sich aus dem Sachverhalt ergebenden Auswirkungen auf den zum 31.12.2008 festzustellenden körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag und den Gewerbeverlust der Kalksandstein GmbH.

Soweit sich aus dem Sachverhalt Auswirkungen auf

- die der Einkommensteuer und ggf. der Gewerbesteuer des Gesellschafters der X-GmbH, Peter X, zugrunde zu legenden Besteuerungsmerkmale für das Jahr 2008,
- die der Einkommensteuer der Gesellschafterin der T-GmbH, Anne W. zugrunde zu legenden Einnahmen für die Jahre 2008 und 2009,
- das steuerliche Einlagekonto der X-GmbH und der T-GmbH auf den 31.12.2008

ergeben, sind diese ebenfalls darzustellen. Steuerbescheide sind insoweit für die genannten Personen noch nicht ergangen.

Hinweise:

- Hinzurechnungen und Kürzungen bei der Ermittlung des Gewerbeertrages und des körperschaftsteuerlichen Einkommens liegen bei der X-GmbH, bei der T-GmbH und bei der

Kalksandstein-GmbH - außer denen, die sich ggf. aus dem Sachverhalt ergeben - nicht vor.

- Solidaritätszuschlag ist (aus Vereinfachungsgründen) nicht zu berücksichtigen.
- Auf evtl. Fragen der Kapitalertragsteuer ist nicht einzugehen.
- Cent-Beträge sind auf volle Euro abzurunden.
- Bei sämtlichen aufgeführten Unternehmen stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein.
- Auf Umsatzsteuerfragen ist insoweit einzugehen, wie dies für die Ermittlung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage erforderlich ist.