

Klausursachverhalt

Ertragsteuer

	Berufsbegleitende Lehrgänge (ASLG, KOP, SLG)
Klausur:	6-STD 2018 C-1
Datum:	29.4.2018
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	<i>siehe nächste Seite</i>
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungshinweise:	Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl , Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), Vor- und Nachname , Ihrem Kursort sowie der oben eingetragenen Klausur bezeichnung. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten , schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm.

Sollte Ihre Klausurlösung unzureichend gekennzeichnet werden, ist eine Korrektur nicht möglich!

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

Teil I - Einkommensteuer

Sachverhalt

Fritz Frei, geboren am 25.03.1962 und konfessionslos, (wohnhaft in Karlsruhe) ist ledig und wohnt seit 2016 zusammen mit seiner Lebensgefährtin Lea Laute in einer ihm gehörenden Eigentumswohnung in Karlsruhe.

Lea war seit einiger Zeit arbeitslos und hatte ihre Ersparnisse aufgebraucht. Unter Hinweis auf § 193 Abs. 2 SGB III (fehlende Bedürftigkeit, wenn der Arbeitslose in eheähnlicher Gemeinschaft mit einer vermögenden Person lebt) lehnte es die Agentur für Arbeit ab, ihr das beantragte Arbeitslosengeld II, das sich ansonsten auf monatlich 800 € belaufen hätte, auszuzahlen. Fritz unterstützte sie deshalb seit Beginn des Jahres 2017 bis einschließlich Juni mit Leistungen (Ernährung, Kleidung, Krankenversicherung, Geld usw.) im Wert von monatlich 700 €. Diesen Betrag hat Fritz geschätzt; Nachweise über die Zahlungen kann er nicht erbringen. Ab dem 01.07.2017 hat Lea wieder Arbeit.

Fritz war seit ca. 15 Jahren in Karlsruhe als selbständiger Bauingenieur tätig. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG). Zum 31.12.2016 hat Fritz folgende Schlussbilanz erstellt:

Schlussbilanz zum 31.12.2016			
Fahrzeuge	32.000 €	Kapital	62.800 €
Geschäftsausstattung	160.000 €	Darlehen	200.000 €
Halbfertige Arbeiten	49.000 €	Lieferantenverbindlichkeiten	29.500 €
Bank (B-Bank)	12.800 €	USt-Schuld	10.500 €
Forderungen	49.000 €		
	302.800 €		302.800 €

Umwandlung in die F-GmbH

Auf Anraten eines Bekannten beschloss Fritz sein Unternehmen künftig im Rahmen einer GmbH zu betreiben, um die Segnungen des niedrigen Körperschaftsteuersatzes von 15 % in Anspruch nehmen zu können. Am 01.04.2017 ließ er einen Vertrag über die Gründung der Frei Bauingenieur GmbH (F-GmbH) notariell beurkunden. Das Stammkapital wurde mit 50.000 € festgelegt. Alleiniger Gesellschafter wurde Fritz. Am selben Tag überwies Fritz von seinem Geschäftskonto einen Betrag in Höhe von 70.000 € auf das neu errichtete Konto der F-GmbH i.G. (in Gründung). mit dem Überweisungsvermerk: „Einlage einschließlich Aufgeld“. Das Geld ging auch am selben Tag noch auf dem Konto der F-GmbH i.G. ein. Die Gesellschaft wurde am 12.05.2017 in das Handelsregister eingetragen.

Anstellungsvertrag mit der F-GmbH

Zwischen der F-GmbH und Fritz wurde am 01.04.2017 ein Anstellungsvertrag geschlossen. Danach war Fritz „rückwirkend seit dem 1. Januar 2017“ als alleiniger Geschäftsführer der F-GmbH angestellt. Als Vergütung für diese Tätigkeit wurden monatlich 4.000 € vereinbart. Eventuelle Mehrarbeit war nach dem Vertrag mit dem Grundlohn abgegolten. Für nachgewiesene Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit waren jedoch Zuschläge in Höhe von 20 € pro Stunde zum Grundlohn zu zahlen.

Die F-GmbH überwies Ende April unter Einbehalt und Abführung von Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag den Nettobetrag in Höhe von 16.000 € auf das Girokonto des Fritz mit dem Vermerk „Lohn Januar bis April“.

Ab Mai wurde der Lohn jeweils zum Monatsende überwiesen. Entsprechend den täglich geführten Nachweisen auf einer Zeitwertkarte wurden dabei für die Monate Juli bis Dezember 2017 jeweils Zuschläge in Höhe von 400 € für 20 an Sonn- und Feiertagen geleistete Überstunden pro Monat gezahlt und als nach § 3b EStG steuerfrei behandelt.

Veräußerung Ingenieurbüro

Mit Vertrag vom 31.03.2017 veräußerte Fritz mit Wirkung zum 01.04.2017 sein Ingenieurbüro „mit allen Aktiva einschließlich des Geschäftswerts“ an die F-GmbH. Ausgenommen war nach § 2 des Vertrags lediglich das Guthaben aus dem Geschäftskonto von Fritz bei der B-Bank in Höhe von 12.800 €.

Neben der Übernahme der Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens wurde als Kaufpreis ein Betrag in Höhe von 62.000 € vereinbart und von der GmbH am 02.04.2017 auf das private Girokonto des Fritz überwiesen.

Umsatzsteuer wurde im Kaufvertrag nicht gesondert ausgewiesen und abgeführt. Nach § 4 des Vertrags „gehen die Parteien davon aus, dass auf den Vorgang keine Umsatzsteuer anfällt. Eventuell von dem Veräußerer zu entrichtende Umsatzsteuer kann er ggf. zusätzlich in Rechnung stellen“.

Die GmbH übernahm zum 01.04.2017 die beiden angestellten technischen Zeichnerinnen sowie (mit Ausnahme des Geschäftskontos) alle Wirtschaftsgüter des Büros. Fritz führte von da an die Geschäfte im Namen der F-GmbH. Die von der GmbH übernommenen Verbindlichkeiten des Einzelunternehmens setzten sich am 31.03.2017 wie folgt zusammen:

Darlehensverbindlichkeiten	200.000 €
Lieferantenverbindlichkeiten	27.500 €
USt-Schuld	10.500 €

F-GmbH

Auf der Lohnsteuerbescheinigung 2017 des Fritz ist ein Betrag i.H. von 48.000 € ausgewiesen. In einem Beiblatt wird auf die Übernahme des Ingenieurbüros „per 01.01.2017“ durch die F-GmbH hingewiesen.

Die F-GmbH hat zum 01.01.2017 folgende steuerliche Eröffnungsbilanz erstellt:

Eröffnungsbilanz F-GmbH zum 01.01.2017

Fahrzeuge	32.000 €	Gezeichnetes Kapital	50.000 €
Geschäftsausstattung	160.000 €	Darlehen	200.000 €
Halbfertige Arbeiten	49.000 €	Lieferantenverbindlichkeiten	29.500 €
Forderungen	49.000 €	USt-Schuld	10.500 €
	290.000 €		290.000 €

In den Monaten Januar bis März 2017 hatte Fritz – unabhängig von der Lohnzahlung der GmbH im April in Höhe von 16.000 € – monatlich jeweils 4.000 € vom Geschäftskonto auf sein privates Girokonto überwiesen.

Die laufende Buchhaltung des Ingenieurbüros wies bei den Aktivkonten unter Berücksichtigung der anteiligen AfA für die Monate Januar bis März 2017 folgende Buchwerte zum 31.03.2017 auf:

Fahrzeuge	30.000 €
Geschäftsausstattung	150.000 €
Halbfertige Arbeiten	24.000 €
Bank	16.800 €
Forderungen	36.000 €

Zur Vorbereitung der Transaktion hatte ein Gutachter unstreitig den Geschäftswert mit 200.000 € geschätzt. Die stillen Reserven wurden wie folgt festgestellt:

Fahrzeugen	10.000 €
Geschäftsausstattung	20.000 €
halbfertigen Arbeiten	30.000 €

Brand bei der F-GmbH

Im August 2017 wurden die gemieteten Geschäftsräume der F-GmbH einschließlich der Zeichengeräte und Computer durch einen Brand zerstört. Die GmbH konnte ihre Arbeit deshalb erst wieder Anfang November mit neuen Geräten aufnehmen. Die GmbH errechnet somit für das Geschäftsjahr 2017 einen Verlust (Jahresfehlbetrag) in Höhe von 210.000 €. Fritz hatte vergessen, seine für sein früheres Einzelunternehmen bestehende Versicherung auf die GmbH umschreiben zu lassen.

Veräußerung GmbH-Anteil

Am 29.12.2017 spaltete Fritz von seinem Geschäftsanteil an der F-GmbH einen Anteil in Höhe von 4.000 € ab und verkaufte ihn für 15.000 € an seine langjährige Mitarbeiterin Clara Conz (C). Die GmbH stimmte der Veräußerung am gleichen Tag zu.

Optionsscheine X-AG

Fritz spekuliert gelegentlich mit Aktien. Am 15.01.2017 erwarb er von der S-Bank für 3.000 € Kaufoptionsscheine auf 500 Aktien der börsennotierten X-AG (Nennkapital 400 Mio. €). Aufgrund dieser Optionsscheine hatte Fritz das Recht, zum 30.04.2017 von der S-Bank Aktien zum Preis von 200 € je Aktie zu erwerben. Die Bank stellte außerdem Spesen in Höhe von 40 € in Rechnung. Den Kaufpreis und die Spesen beglich Fritz über sein privates Girokonto. Die Optionen wiesen weder Fritz noch die F-GmbH in ihrer laufenden Buchführung aus.

Am 30.04.2017 stand der Kurs der X-Aktie bei 207 €. Fritz übte seine Kaufoption über die 500 Aktien aus.

Den Kaufpreis in Höhe von insgesamt 100.000 € finanzierte er über einen Bankkredit. Dieses Darlehen hatte zunächst eine Laufzeit bis zum 30.01.2018. Fritz konnte jedoch die Verlängerung zu denselben Konditionen beantragen, wenn die Aktien zum Fälligkeitszeitpunkt noch von ihm gehalten werden.

Ausschüttung X-AG

Am 30.06.2017 beschloss die Hauptversammlung der X-AG überraschend eine Ausschüttung i.H.v. 7 € je Aktie. Am 23.07.2017 überwies die X-AG 2.576,87 € auf das private Girokonto von Fritz. Eine ordnungsgemäße Steuerbescheinigung liegt Fritz vor.

Verkauf X-Aktien

Am 30.09.2017 ließ Fritz die 500 X-Aktien von seiner Hausbank an der Frankfurter Börse zum Kurs von 195 € verkaufen, da er einen weiteren Kursverfall befürchtete. Für Courtage und Spesen stellte die Bank 1.300 € in Rechnung. Der Kaufpreis abzüglich Courtage/Spesen wurde dem privaten Girokonto des Fritz gutgeschrieben (96.200 €). Einen Steuerabzug hat die Bank nicht vorgenommen.

Zum Fälligkeitstermin des Bankkredits am 30.01.2018 tilgte Fritz den Kredit mitsamt Zinsen (5.700 € für die Zeit vom 30.04.2017 bis 30.01.2018) mit Hilfe des Erlöses aus dem Verkauf der X-Aktien, den er seit Anfang Oktober 2017 zinslos auf dem Girokonto hatte stehen lassen.

Kauf Ferienwohnung Sylt

Mit Kaufvertrag vom 06.12.2016 erwarb Fritz eine komfortable Ferienwohnung in einem neu errichteten Friesenhaus in Keitum auf Sylt. Der Übergang von Nutzen und Lasten wurde auf den 01.01.2017 vereinbart. Die Anschaffungskosten betragen 400.000 € (Gebäudeanteil 320.000 €). Fritz vermietete die Wohnung an wechselnde Mieter; im Jahr 2017 war die Wohnung an 180 Tagen vermietet. An 50 Tagen nutzte Fritz die Wohnung selbst zu Ferienzwecken. Die technische Betreuung des Objekts erfolgt durch einen vor Ort ansässigen Hausmeister.

Die im Jahr 2017 erzielten Mieteinnahmen betragen 30.000 €. An Finanzierungskosten fielen insgesamt 12.000 € an. Die Anschaffungskosten der Einrichtungsgegenstände betragen 40.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre). Für Reparaturen an Einrichtungsgegenständen, die nachweislich durch Mieter beschädigt worden waren, musste Fritz 400 € entrichten. An die Gemeinde Keitum musste Fritz im Jahr 2017 Zweitwohnungssteuer in Höhe von 300 € zahlen. Nach der Gemeindefestsetzung wird die Zweitwohnungssteuer nur bei Ferienwohnungen erhoben, die ganz oder teilweise zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Die übrigen Grundstücksaufwendungen (Grundsteuer, Hausversicherungen usw.) betragen 700 €.

Autounfall

Ende August 2017 wurde Fritz beim Überqueren einer Straße von einem Auto erfasst. Er ist seitdem leicht gehbehindert (Grad der Behinderung unter 25 %). In einem Ende Oktober geschlossenen außerprozessualen Vergleich verpflichteten sich der Unfallverursacher und dessen Haftpflichtversicherung gesamtschuldnerisch mit Wirkung ab 01.09.2017 Fritz monatlich bis an sein Lebensende 700 € zu zahlen. Ausweislich des Vergleichs berechnet sich dieser Betrag wie folgt:

- 350 € monatlich zur pauschalen Abgeltung künftiger berufsbedingter Mindereinnahmen aus seiner Geschäftsführertätigkeit,
- 150 € monatlich Schmerzensgeld (Abgeltung der nachteiligen immateriellen Folgen des Unfalls),

- 200 € monatlich zur Abgeltung verletzungsbedingter Mehraufwendungen im Vergleich zu einem gesunden Menschen (Medikamente, gelegentliche Taxibenutzung usw.).

Nach einer im Vergleich vereinbarten Wertsicherungsklausel sind die Zahlungen der Höhe nach anzupassen, sobald sich der vom Statistischen Bundesamt festgestellte Preisindex für die Lebenshaltung um mehr als 10 % nach oben oder unten verändert.

Aufgrund des Vergleichs überwies die Haftpflichtversicherung am 02.11.2017 einen Betrag in Höhe von 2.100 € (je 700 € für die Monate September bis November 2017) und Anfang Dezember 700 € jeweils auf das private Girokonto des Fritz.

Die tatsächlichen verletzungsbedingten Mehraufwendungen von Fritz (Medikamente usw.) beliefen sich im Jahr 2017 auf insgesamt 700 €.

Aufgabe

Ermitteln Sie für den Veranlagungszeitraum 2017 das zu versteuernde Einkommen des Fritz Frei. Sonderausgaben nach § 10 EStG sind mit insgesamt 6.000 € anzusetzen.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen. Es soll für 2017 das günstigste steuerliche Ergebnis erzielt werden, das für dieses Jahr möglich ist.

Teil II - Körperschaftsteuer

Sachverhalt

Die Zimbelmann-GmbH (Z-GmbH) wurde im Jahr 2009 gegründet. Sie entstand aus der Umwandlung einer OHG, die ihren Geschäftsbetrieb ihrerseits im Jahr 1994 aufgenommen hatte. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung und der Vertrieb von Büromöbeln. Das Stammkapital der GmbH beträgt 100.000 € und ist voll eingezahlt.

Sitz und Geschäftsleitung der GmbH befinden sich in Heilbronn. Die GmbH unterhält in Riesa/Sachsen eine Zweigniederlassung.

An der GmbH sind folgende Gesellschafter beteiligt:

Alfred Althaus (A) mit einem Anteil von	4.000 €
Bernd Beutel (B) mit einem Anteil von	47.000 €
Claus Cäsar (C) mit einem Anteil von	48.000 €
Dora Dorint (D) bis Juli 2017 mit einem Anteil von	1.000 €
Emilie Ellmann (E) ab Juli 2017 mit einem Anteil von	1.000 €

A, B und C sind seit Gründung der Gesellschaft zu Geschäftsführern bestellt und von den Beschränkungen des § 181 BGB rechtswirksam befreit.

Am 16. März 2017 hat die Gesellschafterversammlung der Z-GmbH eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2016 in Höhe von 157.989 € beschlossen, die im April 2017 ausbezahlt wurde.

Die Gesellschaft hat zum 31.12.2017 folgende Bilanz erstellt:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2017		Passiva
Grundstücke Heilbronn	700.000 €	Gezeichnetes Kapital	100.000 €
Grundstück Riesa	200.000 €	Kapitalrücklage	50.000 €
Forderung gegen A	60.000 €	Gewinnrücklage	200.000 €
Übrige Aktiva	1.040.000 €	Gewinnvortrag	50.000 €
		Jahresüberschuss 2017	396.000 €
		Pensionsrückstellungen	
		31.12.2016	100.000
		+ Zuführung 17	<u>240.000</u>
		KSt-Rückstellung	4.260 €
		GewSt-Rückstellung	10.000 €
		Tantiemerückstellung	50.000 €
		Verbindlichkeit Z-Bank	60.000 €
		Grundschild Heilbronn	50.000 €
		Sonst. Verbindlichkeiten	689.740 €
	<u>2.000.000 €</u>		<u>2.000.000 €</u>

Gewinn- und Verlustrechnung 2017

Umsatzerlöse	1.231.000 €	
Investitionszulage für Betriebsstätte Riesa	170.000 €	
Bewertungskosten	- 10.000 €	
Zuführung zur Tantiemerückstellung	- 50.000 €	
Zuführung zur Pensionsrückstellung	- 240.000 €	
sonstige betriebliche Aufwendungen	- 600.000 €	
Zinszahlung an C	- 80.000 €	
Zinszahlung an Z-Bank	<u>- 6.000 €</u>	
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit		415.000 €
a.o. Ertrag (Vermächtnis Grundstück Heilbronn)	200.000 €	
Teilwertabschreibung Kaufpreisforderung K-GmbH	- 100.000 €	
a.o. Aufwand (übernommene Verbindlichkeit D)	<u>- 50.000 €</u>	
außerordentliches Ergebnis		+ 50.000 €
KSt-Vorauszahlungen 2017	30.000 €	
Zuführung zur KSt-Rückstellung 2017	4.260 €	
GewSt 2017 (VZ 22.000 € und Rückstellung 10.000 €)	32.000 €	
Säumniszuschläge wg. verspäteter Entrichtung der		
GewSt-Nachzahlung 2007 (nach BP)	1.740 €	
Verspätungszuschlag zur Kapitalertragsteuer	<u>1.000 €</u>	
Steuerzahlungen		<u>- 69.000 €</u>
Jahresüberschuss		396.000 €

Zum 31.12.2017 wurde das steuerliche Einlagekonto vom Finanzamt Heilbronn mit 120.000 € gesondert festgestellt.

Aus den Unterlagen ergibt sich ferner Folgendes:

1. Am 27.12.2017 beschloss die Gesellschafterversammlung der Z-GmbH, jedem Arbeitnehmer wegen des guten Geschäftsverlaufs im Jahr 2017 eine einmalige Sondervergütung, d.h. ohne Begründung eines Rechtsanspruchs, i.H. von 3.000 € zu zahlen. Diese Sondervergütung sollten auch die Geschäftsführer A, B und C erhalten.

Die Vergütungen wurden am 29.12.2017 an die Arbeitnehmer ausbezahlt, während die den Gesellschafter-Geschäftsführern zustehenden Vergütungen am 30.12.2017 ihren (mit einem angemessenen Zinssatz) verzinsten Verrechnungskonten gutgeschrieben wurden. Am 10.01.2018 gaben A, B und C dann der Buchhalterin P. Niebel die Anweisung, ihnen die Sondervergütungen unter Einbehaltung von Lohnsteuer usw. auf ihre privaten Bankkonten zu überweisen.

2. Die Gesellschafterin D ist im Juli 2017 verstorben. Zur Alleinerbin setzte sie ihre Tochter Emilie Ellmann (E) ein. Im Hinblick auf die freundschaftlichen Beziehungen zu den Mitgesellschaftern und ihrem Interesse am wirtschaftlichen Erfolg der GmbH hatte D allerdings testamentarisch verfügt, dass die Erbin verpflichtet ist, ein in der Erbmasse enthaltenes unbebautes Grundstück in Heilbronn auf die GmbH zu über-

tragen. Es handelte sich hierbei um ein Grundstück, das die GmbH für eventuelle zukünftige Erweiterungen gut gebrauchen konnte.

D hatte das Grundstück im Jahr 1999 für umgerechnet 200.000 € gekauft; der Verkehrswert im Herbst 2017 (entspricht dem Teilwert) betrug 500.000 €. Die GmbH war allerdings nach der Vermächtnisregelung verpflichtet, die auf dem Grundstück noch lastenden Verbindlichkeiten zu übernehmen. Diese betragen 50.000 €.

Im Dezember 2017 kam die Erbin ihrer Vermächtnisverpflichtung nach und übertrug das Grundstück zivilrechtlich wirksam auf die GmbH. Die GmbH aktivierte das Grundstück in ihrer Bilanz mit 200.000 € und passivierte die übernommenen Verbindlichkeiten mit 50.000 € (gebucht über Aufwand bzw. Ertrag).

3. Die GmbH erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 01.04.2017 von der aus den Gesellschaftern A und B bestehenden A&B-GbR ein unbebautes Grundstück in Heilbronn zum Kaufpreis von 500.000 €. Der Verkehrswert lag bei 400.000 €. Die GmbH zahlte am 01.10.2017 vereinbarungsgemäß 300.000 € an die GbR aus. Der übrige Teil des Kaufpreises (200.000 €) ist nach den Vereinbarungen im Kaufvertrag am 01.03.2018 fällig.
4. Der Gesellschafter C hatte Ende 2010 der GmbH ein Darlehen für betriebliche Zwecke i.H. von 200.000 € mit unbestimmter Laufzeit zu einem marktüblichen Zinssatz von 10 % gegeben. Im Jahr 2010 war das Unternehmen kurz nach der Umwandlung in eine GmbH wegen der Insolvenz eines Großabnehmers überraschend in eine wirtschaftliche Krise geraten. Ein fremder Dritter hätte deshalb das Darlehen wegen der damaligen wirtschaftlichen Lage der GmbH nicht gewährt.

Anfang 2013 verzichtete C zur Vermeidung der Überschuldung auf seinen Darlehensrückzahlungs- und Zinsanspruch unter der Bedingung, dass der Verzicht auf Darlehen und Zinsen rückwirkend entfällt, wenn die wirtschaftliche Lage der GmbH sich nachhaltig verbessert und das Eigenkapital das Stammkapital wieder um mindestens 200.000 € übersteigt. Zum damaligen Zeitpunkt hätte C sowieso nicht mit einer Begleichung seiner Forderung rechnen können, da das Darlehen seinerzeit kapitalersetzenden Charakter hatte. Fremdgläubiger, die ebenfalls nur schleppend bedient werden konnten, haben allerdings nicht auf Forderungen verzichtet.

Den Darlehensverzicht im Jahr 2013 hatte die GmbH seinerzeit zutreffend behandelt.

Nachdem 2017 die Bedingung der nachhaltigen Besserung der wirtschaftlichen Lage der GmbH eintrat, zahlte sie das Darlehen i.H. von 200.000 € und die Zinsen von 80.000 € (insgesamt 280.000 €) am 31.12.2017 an C zurück.

Die Darlehensrückgewähr wurde erfolgsneutral gegen Kapitalrücklage gebucht und die Zinszahlung als Betriebsausgabe behandelt.

5.
 - a) In den Geschäftsführer-Anstellungsverträgen zum 01.04.2011 erteilte die Gesellschaft den im August bzw. November 1952 geborenen A und C eine unverfallbare rechtsverbindliche Pensionszusage. Beide sollten danach im Fall einer dauernden Arbeitsunfähigkeit, spätestens jedoch mit Vollendung des 65. Lebensjahres, ein Altersruhegeld von 70 % ihrer letzten Bezüge erhalten.

Für beide sollten mit der Pension auch Tätigkeiten in der früheren OHG abgegolten werden. Die Pensionszusagen wurden bei einem Versicherungsunternehmen rückgedeckt.

Die GmbH bildete für die Pensionsverpflichtungen in der Bilanz zum 31.12.2017 erstmals Pensionsrückstellungen i.H. der nach § 6a EStG zutreffend ermittelten Teilwerte:

	A	C
Bilanzansatz 31.12.2016	0 €	0 €
+ Zuführung lt. Bilanz	40.000 €	200.000 €
(davon für 2017)	<u>(5.000 €)</u>	<u>(25.000 €)</u>
Teilwert 31.12.2017	40.000 €	200.000 €

Die Beiträge zu den Rückdeckungsversicherungen hat die Z-GmbH (insgesamt 250.000 € bis einschl. 2016) jeweils als Betriebsausgaben gebucht. Bilanzielle Folgen aus den Versicherungen wurden bisher nicht gezogen. Zum 31.12.2017 betrug das anteilige Deckungskapital aus den beiden Versicherungen 220.000 €.

- b) Dem 1965 geborenen Geschäftsführer B wurde im Jahr 2015 rechtsverbindlich eine Pension ebenfalls in Höhe von 70 % seiner letzten Bezüge ab Vollendung des 65. Lebensjahres zugesagt; eine Rückdeckungsversicherung hat die GmbH auch hier abgeschlossen. Die Gesellschaft bildete hierfür in der Bilanz zum 31.12.2016 eine Pensionsrückstellung in zutreffender Höhe von 100.000 €.

Am 02.01.2017 verzichtete B rechtswirksam auf seine Rechte aus der Pensionszusage, wobei der Teilwert seines Pensionsanspruchs 120.000 € betrug. Bilanzielle Folgen für 2017 wurden hieraus bislang nicht gezogen.

6. Die GmbH vereinbarte am 30.12.2016 mit den Geschäftsführern B und C neben dem Gehalt eine Tantieme. Nach der Vereinbarung sollten die Geschäftsführer ab 2017 einen Rechtsanspruch auf eine Tantieme i.H. von jeweils 10 % des Steuerbilanzgewinns erhalten, wenn der Gesellschaft eine angemessene Verzinsung des Stammkapitals verbleibt und die Gesellschafterversammlung keine andere Festsetzung beschließt.

Die GmbH hat hierfür eine Tantiemerückstellung zum 31.12.2017 wie folgt gebildet:

B	25.000 €
C	25.000 €

Die Tantiemen für 2017 wurden am 05.03.2018 ausbezahlt.

7. Durch ein Versehen der Buchhalterin hatte die GmbH die einbehaltene Kapitalertragsteuer für die im November 2015 vorgenommene Ausschüttung für 2014 versehentlich nicht an das Finanzamt angemeldet. Der Fehler wurde erst im April 2017 bemerkt und danach die Kapitalertragsteueranmeldung eingereicht. Das Finanzamt setzte daraufhin einen Verspätungszuschlag zur Kapitalertragsteuer i.H. von 1.000 € fest.
8. Für die Stellung des Antrags auf Gewährung von InvZul für die Betriebsstätte in Riesa sind im Jahr 2017 Beratungskosten i.H. von 900 € angefallen. Die GmbH hat diese unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gewinnmindernd erfasst.

9. Im Jahr 2013 hatte die Z-GmbH einen 30 %-Anteil an der Küchentisch-GmbH (K-GmbH) an Wolfgang Wald (W) veräußert, nachdem sich diese Beteiligung nicht als sonderlich ertragbringend erwiesen hatte.

W war deshalb auch nur bereit, den Nominalwert der Anteile i.H. von 100.000 €, der auch dem vorherigen Buchwert entsprach, an die Z-GmbH als Kaufpreis zu entrichten. Großzügigerweise hatte sich die Z-GmbH seinerzeit darauf eingelassen, dem W den Kaufpreis für die Anteile bis zum Jahr 2017 verzinslich zu stunden. Die Zinsen hat W noch jeweils pünktlich bezahlt.

Bei Fälligkeit der Kaufpreisforderung im Herbst 2017 stellte sich jedoch heraus, dass W kurz zuvor überraschend Insolvenz angemeldet hatte. Ein Insolvenzverfahren wurde mangels Masse nicht eröffnet. Der Z-GmbH war dann sofort bewusst, dass sie ihre Kaufpreisforderung abschreiben konnte. In ihrer Bilanz zum 31.12.2017 nahm sie deshalb eine Teilwertabschreibung auf die Forderung auf 0 € vor.

10. Am 01.07.2017 erwarb die Z-GmbH für 1 € sämtliche Anteile an der BM-GmbH, einem Billiganbieter für Büromöbel. Die BM-GmbH war in der Vergangenheit häufig als unangenehmer Mitkonkurrent der Z-GmbH auf dem Möbelmarkt aufgetreten und hatte ihr etliche größere Aufträge „weggeschnappt“.

In letzter Zeit war die BM-GmbH allerdings durch ihre aggressive Preispolitik, mit der die Kosten nicht mehr gedeckt werden konnten, in wirtschaftliche Nöte geraten. Ihre letzten stillen Reserven hatte die BM-GmbH Ende des Jahres 2016 durch den Verkauf ihres Betriebsgrundstücks an eine Leasinggesellschaft realisiert. Mit dem Veräußerungserlös konnte sie dann die wichtigsten Gläubiger befriedigen; durch den Veräußerungserlös hat sich bei der BM-GmbH aufgrund der sog. Mindestbesteuerung im Jahr 2016 noch positiver Gesamtbetrag der Einkünfte i.H. von 200.000 € ergeben.

Der festgestellte Verlustvortrag i.S. von § 10d EStG zum 31.12.2016 betrug 2.400.000 €. Im 1. Halbjahr 2017 hat die BM-GmbH dann wieder einen Verlust i.H. von 300.000 € erzielt; in einer überschlägigen Zwischenbilanz zum 30.06.2017 wies die BM-GmbH ein Negativkapital i.H. von 1.500.000 € aus (weitgehend abgedeckt mit Gesellschafterdarlehen i.H. von 1.400.000 €, welche die Z-GmbH dann ebenfalls für 1 € von den Altgesellschaftern übernahm). Mit dem Erwerb der Anteile an der BM-GmbH verfolgte die Z-GmbH vor allem das Ziel, den Mitkonkurrenten „vom Markt zu haben“.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 10.07.2017 wurde die BM-GmbH rückwirkend zum 01.01.2017 auf die Z-GmbH verschmolzen. Der Notar fügte der Anmeldung der Verschmelzung zur Eintragung im Handelsregister die Bilanz zum 31.12.2016 bei, die ein Negativkapital von ./. 1.200.000 € auswies.

Aufgabe

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Z-GmbH für 2017. Erläutern Sie dabei, ob die ggf. notwendigen Korrekturen inner- oder außerhalb der Steuerbilanz vorzunehmen sind.

Hinweise:

Ggf. erforderliche Anträge gelten als fristgerecht gestellt.

Nehmen Sie zu den Zu- und Abgängen des steuerlichen Einlagekontos Stellung. Eine Berechnung und eine gesonderte Feststellung sind nicht vorzunehmen.

Auswirkungen auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag sollen aus Vereinfachungsgründen außer Betracht bleiben.

Die Steuerrückstellungen sind nicht zu ändern; auch eine geänderte Bilanz zum 31.12.2017 muss nicht erstellt werden.

Klausurlösung

Ertragsteuer

	Klausurenfernkurs	Berufsbegleitende Lehrgänge
Klausur:	6-STD 2018 C-1	
Dauer:	6 Stunden	

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

Lösungshinweise zur Übungsklausur Ertragsteuer C-1

Klausurthemen

Einkommensteuerteil:

- Verschleierte Sachgründung einer GmbH (Prüfung § 20 UmwStG => § 16 EStG-Fall)
- anschließender teilweiser Anteilsverkauf (§ 17 EStG)
- vGA auf Anteilseignerebene (mit Prüfung Einlagenrückgewähr)
- Aktienspekulation mit Verlustausgleichsproblem bei § 20 EStG
- teilweise vermietete / teilweise eigengenutzte Ferienwohnung
- Sonstige Einkünfte (Schadensersatz-/Schmerzensgeldrente)
- außergewöhnliche Belastungen

Körperschaftsteuerteil:

- Einkommensermittlung bei einer GmbH
- vGA: Rückwirkungsverbot / Tantiemen
- Grundstücksvermächtnis an eine GmbH
- Forderungsverzicht gegen Besserungsschein
- Pensionszusagen mit Verzicht (vGA / vE)
- Rückdeckungsversicherung
- Kaufpreisausfall nach früherem Beteiligungsverkauf
- § 8c KStG bei Beteiligungserwerb
- Verschmelzung einer Tochter- auf ihre Muttergesellschaft
- (Übernahmeverlust / Übernahmefolgegewinn)

Teil I – Einkommensteuer

I. Steuerpflicht / Veranlagungsform / Tarif

Fritz ist unbeschränkt steuerpflichtig, da er seinen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hat (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG). Er ist nach § 25 Abs. 1 EStG i. V. m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG mit seinem im VZ 2017 bezogenen (Welt-)Einkommen zur ESt zu veranlagern. Es ist eine Einzelveranlagung durchzuführen. Der Grundtarif kommt zur Anwendung (§ 32a Abs. 1 EStG). [1,0]

II. Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

1. Veräußerung GmbH-Anteil an C (§ 17 EStG)

Hinweis: Der Anspruch an den Prüfling ist in der Ertragsteuerklausur grds. die Reihenfolge der Einkunftsarten einzuhalten. In Ausnahmefällen (wie dem hier vorliegenden) kann es auch zugelassen werden zur Schaffung eines sinnvollen Aufbaus von der gesetzlichen Reihenfolge abzuweichen. Dazu kommt es häufig, wenn Veräußerungsgewinne zu ermitteln sind, da diese zu bestimmten Zeitpunkten anfallen und nicht zeitraumbezogen wie laufende Einkünfte.

Aus der Veräußerung des Anteils in Höhe von 8 % (4.000 € / 50.000 € = 0,08 = 8%) an der F-GmbH an C erzielt Fritz Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 i.V.m. § 17 Abs. 1 S.1 EStG, weil Fritz innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der F-GmbH beteiligt war und die Anteile im Privatvermögen hielt. Die Einkünfte sind der Gewinn nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. Maßgeblich ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, der Zeitpunkt der Bezahlung ist irrelevant (vgl. H 17 Abs. 4 „Entstehung des Veräußerungsgewinns“ EStH.) Insoweit handelt es sich bei § 17 Abs. 2 EStG um eine Gewinnermittlungsvorschrift eigener Art. Von den Einnahmen bleiben nach § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c) EStG 40% steuerfrei, Anschaffungskosten und Veräußerungskosten sind nach § 3c Abs. 2 EStG zu 60% abziehbar. Der steuerfrei bleibende Teil des Veräußerungsgewinns ist für die Berechnung des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG nicht zu berücksichtigen (R 17 Abs. 9 EStR). [1,0]

Berechnung:

Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 2 EStG:

Veräußerungspreis	15.000 €	
Davon wg. TEV (§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. c) EStG) x 60%		9.000 €
./. anteilige Veräußerungskosten		0 €
./. Anschaffungskosten:		
Stammeinlage	50.000 €	
+ Geleistetes Agio	+ 20.000 €	
+ Nachträgliche AK aus verdeckter Einlage (s.u.)	+ 200.000 €	
./. Einlagenrückgewähr aus VGA (s.u.)	./. 14.400 €	
(Vgl. H 20.2 „Einlagenrückgewähr“ EStH)		
Gesamt:	255.600 €	
Davon 8% -Anteil	20.448 €	
davon wg. § 3c Abs. 2 EStG nur 60% steuerpflichtig		./. 12.268 €
Veräußerungsverlust		./. 3.268 €

[2,0]

Der Verlust ist nicht nach § 17 Abs. 2 Satz 6 b) Satz 1 EStG vom Ausgleich ausgeschlossen. Zwar haben die Anteile nicht innerhalb der gesamten letzten fünf Jahre zu einer Beteiligung i.S.v. § 17 EStG gehört, da die Anteile erst innerhalb der letzten fünf Jahre erworben wurden. Der Erwerb hat jedoch zur Begründung einer Beteiligung i.S. von § 17 EStG geführt, so dass gem. Satz 2 der Ausgleich zulässig ist. [1,0]

2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Zeitraum 01.01.-31.03.2017

Fritz erzielt als Bauingenieur bis zum 31.03.2017 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Katalogberuf) gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Gewinn. Der laufende Gewinn vom 01.01. bis 31.03.2017 ist nicht der neu gegründeten F-GmbH zuzurechnen. [1,0]

Die F-GmbH entstand als KSt-Subjekt (sog. Vorgesellschaft) mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags und Aufnahme ihrer Geschäftstätigkeit am 01.04.2017. Aus diesem Grund ist die Eintragung in das Handelsregister vom 12.05.2017 nur noch deklaratorisch.

Sachgründung § 20 UmwStG

Die Übertragung des Geschäftsbetriebs des Ingenieurbüros auf die F-GmbH stellt keinen Anwendungsfall von § 20 Abs. 1 UmwStG dar. Zwar wurde der gesamte Betrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die F-GmbH übertragen. Die Übertragung ist jedoch nicht gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsrechten erfolgt. [1,0]

Die Anteile wurden dem F für die Bareinlage und nicht für die anschließende Sacheinlage des Betriebs gewährt. Bei einer solchen sog. verschleierte Sachgründung ist § 20 UmwStG nicht anwendbar (Randnr. E 20.10 UmwStErl = BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314, Beck, StErl, 130). [1,0]

Hinweis:

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) vom 23.10.2008, BGBl I S. 2026 (am 01.11.2008 in Kraft getreten) hat der Gesetzgeber § 19 Abs. 4 GmbHG geändert. Danach kann eine verdeckte Sacheinlage nachträglich geheilt werden, wenn die übertragenen Wirtschaftsgüter werthaltig waren. Nach Verwaltungsauffassung bleibt es jedoch dabei, dass eine verdeckte Sacheinlage nach wie vor nicht unter § 20 UmwStG fällt, da sie nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt. Die Sacheinlage wird nach § 19 Abs. 4 GmbHG nämlich nur auf die Geldeinlageverpflichtung „angerechnet“; eine Sacheinlage gegen Gesellschaftsrechte liegt deshalb nicht vor. Somit ändert sich die steuerliche Rechtslage auch nach dem 31.10.2008 nicht.

Auch das BFH-Urteil vom 07.04.2010 – I R 55/09, BStBl II S. 1094, (Randnr. 01.45 UmwStErl = BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I S. 1314, Beck, StErl, 130) führt im vorliegenden Fall nicht zu einer anderen Lösung.

Mit diesem Urteil hat der BFH zwar entschieden, dass eine Gewährung von Gesellschaftsrechten i.S. von § 20 UmwStG auch dann vorliegt, wenn bei einer Bargründung oder Barkapitalerhöhung der Gesellschafter zusätzlich zu der Bareinlage die Verpflichtung übernimmt, als Aufgeld (Agio) einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil in die Kapitalgesellschaft einzubringen. Es ist also zulässig, eine Bargründung vorzunehmen, wenn gleichzeitig eine Sacheinbringung als Aufgeld vereinbart wird. Dies ist hier aber nicht geschehen. Es handelt sich vielmehr um eine reine Bargründung mit anschließender Veräußerung des Betriebs an die GmbH. Eine solche verschleierte Sachgründung ist auch nach der neuen BFH-Rechtsprechung nicht als Anwendungsfall von § 20 UmwStG anzuerkennen.

Somit ist auch die Rückwirkungsregelung des § 20 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 6 UmwStG nicht anwendbar. Das Einkommen von Fritz kann damit nicht so ermittelt werden, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen bereits zum 31.12.2016/01.01.2017 auf die F-GmbH übergegangen wäre. [1,0]

Die Einkünfte aus dem Ingenieurbüro sind damit bis zum 31.03.2015 noch Fritz persönlich zuzurechnen und von ihm zu versteuern. [1,0]

Diese Einkünfte sind im Wege des Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln (§ 4 Abs. 1 EStG). [1,0]

Schlussbilanz des Ingenieurbüros zum 31.03.2017 (zu Buchwerten; notwendig zur Ermittlung des laufenden Gewinns des Einzelunternehmens bis zum 31.03.2017):

Schlussbilanz Fritz zum 31.03.2017

Fahrzeuge	30.000 €	Kapital	18.800 €
Geschäftsausstattung	150.000 €	Darlehen	200.000 €
Halbfertige Arbeiten	24.000 €	Lieferantenverbindlichkeiten	27.500 €
Bank (B-Bank)	16.800 €	USt-Schuld	10.500 €
Forderungen	36.000 €		
	256.800 €		256.800 €

[1,0]

Nach dem Sachverhalt tätigte Fritz in den Monaten Januar bis März 2017 folgende Entnahmen aus diesem Einzelunternehmen:

Überweisungen Januar bis März 2017 auf das private Girokonto: 3 x 4.000 € =	12.000 €
<u>Einlage in die GmbH aus dem Betriebskonto</u>	<u>70.000 €</u>
Summe der Entnahmen	82.000 €

Die Überweisung der 70.000 € auf das Konto der F-GmbH i.G. ist aus Sicht des Einzelunternehmens eine Entnahme. Die Überweisung dient betriebsfremden Zwecken (Erfüllung der Einlageverpflichtung des Fritz gegenüber der F-GmbH; die Anteile gehören nicht zum notwendigen Betriebsvermögen). [1,0]

Somit beträgt der laufende Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG) aus der selbständigen Tätigkeit:

Kapital zum 31.03.2017	18.800 €
./. Kapital zum 31.12.2016	./. 62.800 €
Zwischensumme	./. 44.000 €
+ Entnahmen (s.o.)	+ 82.000 €
Laufender Gewinn § 18 EStG	38.000 €

[1,0]

Betriebsaufgabe im Ganzen zum 31.03.2017

Die Beendigung der freiberuflichen Tätigkeit im Rahmen des Einzelunternehmens zum 31.03.2017 und die Fortführung des Betriebs durch die F-GmbH führt zu einer Betriebsaufgabe im Ganzen des Einzelunternehmens i.S. von § 2 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 Abs 3 i.V.m. § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 16 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Wirtschaftsgüter

einschließlich des Geschäftswerts werden teilweise entgeltlich und teilweise unentgeltlich auf die F-GmbH übertragen.

Nach der Rechtsprechung des BFH (BStBl 1991 II S. 512; BFH/NV 1993 S. 525; BFH/NV 1997 S. 214; BFH/NV 1999 S. 20) geht der Übertragung [Anmerkung: Urteil bezogen auf verdeckte Einlage, gilt aber generell für Übertragungen, sofern die Anteile an der aufnehmenden Gesellschaft nicht im BV gehalten werden.] eine Entnahme aus dem Einzelunternehmen zwangsläufig voraus. [1,0]

Die F-GmbH hat dafür lediglich Gegenleistungen im Gesamtwert von 300.000 € übernommen:

- Übernahme der betrieblichen Verbindlichkeiten in Höhe von 238.000 €
- Verpflichtung zur Zahlung in Höhe von 62.000 €

In der Differenz von 200.000 € (gem. Wert inkl. Erlös für die entnommenen/ veräußerten WG i.H.v. 500.000 € abzgl. Gegenleistung i.H.v. 300.000 € = 200.000 €) liegt eine verdeckte Einlage des Fritz in die F-GmbH vor, die zu einer Gewinnrealisierung führt (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG). [1,0]

Die Wertsteigerung der Geschäftsanteile an der F-GmbH aufgrund der verbilligten Übertragung der Wirtschaftsgüter stellt ertragsteuerlich kein Entgelt dar (BFH-Beschluss vom 24.03.1987, BStBl II S. 705). [1,0]

Fritz hat einen Aufgabegewinn i.S. von § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern. Dabei sind alle stillen Reserven aufzudecken. § 6 Abs. 3 EStG steht dem nicht entgegen, da die Regelung für verdeckte Einlagen in Kapitalgesellschaften nicht anwendbar ist (und außerdem hier keine voll unentgeltliche Übertragung vorliegt); vgl. BMF-Schreiben vom 03.03.2005, BStBl I S. 458, Beck, StErl, 1/§6/18, Rz. 2. [1,0]

Die weitere Tätigkeit als Arbeitnehmer für die GmbH ist nicht schädlich für die Anwendung von §§ 16, 34 EStG (H 18.3 „Veräußerung“ EStH). Es liegt dennoch eine Aufgabe der Tätigkeit im bisherigen örtlichen Wirkungskreis vor. [1 SP]

Auch der Geschäftswert/ Firmenwert wird aus dem Einzelunternehmen entnommen und unmittelbar nachfolgend in die F-GmbH verdeckt eingelegt. Er ist damit in die Berechnung des Aufgabegewinns einzubeziehen.

Dem steht nicht entgegen, dass es sich um ein selbst geschaffenes immaterielles Wirtschaftsgut handelt, das bei Fritz nicht aktiviert werden durfte (§ 5 Abs. 2 EStG).

Die Regelungen über die verdeckte Einlage betrachten nicht die konkrete, sondern die allgemeine Bilanzierungsfähigkeit als Wirtschaftsgut. Damit kann auch ein selbst geschaffener Geschäftswert/ Firmenwert Gegenstand einer verdeckten Einlage sein (BFH-Beschluss vom 24.03.1987, BStBl II S. 705; H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ zweiter Spiegelstrich KStH). [1,0]

Ermittlung des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 S. 6 und Abs. 7 EStG):

Gemeiner Wert inkl. Erlös für die veräußerten/entnommenen aktiven WG	500.000 €
+ entnommenes Bankkonto	+ 16.800 €
./. Gemeiner Wert der entnommenen Verbindlichkeiten	./. 238.000 €
<hr/>	
Saldo der gemeinen Werte	278.800 €
./. Kapitalkonto am 31.03.2017 (s.o.)	./. 18.800 €
Aufgabegewinn	260.000 €

Andere Berechnungsmethode (Betrachtung nur der Wirtschaftsgüter mit stillen Reserven):

Wirtschaftsgut	Gemeiner Wert	Buchwert	Differenz
Fahrzeuge	40.000 €	30.000 €	10.000 €
Geschäftsausstattung	170.000 €	150.000 €	20.000 €
Halbfertige Arbeiten	54.000 €	24.000 €	30.000 €
Geschäftswert	200.000 €	0 €	200.000 €
Aufgabegewinn			260.000 €

[1,0]

Hinweis:

Siehe auch BFH vom 22.10.2013 bzw. H 16 Abs. 7 EStH: Bei teilentgeltlicher Betriebsaufgabe ist die Einheitstheorie nicht anwendbar.

Auf den Kaufpreis ist keine USt abzuführen, weil alle wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen auf die F-GmbH übergegangen sind (§ 1 Abs. 1a UStG; nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen). [1 SP]

Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG steht Fritz nicht zu. Er hat zwar zum Aufgabezeitpunkt das 55. Lebensjahr bereits vollendet; der Aufgabegewinn übersteigt jedoch den Grenzbetrag i.H.v. 136.000 € um mehr als 45.000 €, sodass der Freibetrag entfällt. [1,0]

Der Aufgabegewinn ist nach § 34 Abs. 2 Nr.1 EStG als außerordentliche Einkunft begünstigt. Da Fritz das 55. Lebensjahr vollendet hat, kommt neben der Fünftel-Methode nach § 34 Absatz 1 EStG auf Antrag auch der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG in Betracht. [1,0]

3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Als Geschäftsführer der F-GmbH erzielt Fritz ab dem 01.04.2017 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Einnahmen i. S. v. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 1 S.4 i.V.m. § 38a Abs. 1 EStG sind die von April bis Dezember 2017 zugeflossenen Lohnzahlungen in Höhe von 9 x 4.000 € = 36.000 €. [1,0]

Kein Arbeitslohn i. S. v. § 19 EStG i.V.m. § 1 LStDV sind bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer Vermögenszuflüsse, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind (= vGA i. S. v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Eine vGA ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (R 8.5 Abs. 1 KStR; BFH-Urteil vom 19.06.2007 – VIII R 54/05, BStBl II S. 830).

Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender Gesellschafter, kann eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (sog. Rückwirkungsverbot; vgl. H 8.5 III „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ Spiegelstrich „Klare und eindeutige Vereinbarung“ KStH).

Kein Arbeitslohn sind somit die sog. Lohnzahlungen an Fritz für die Monate Januar bis März 2017. Fritz wurde erst ab dem 01.04.2017 als Geschäftsführer für die GmbH tätig. Auch wurde der Anstellungsvertrag erst am 31.03.2017 zwischen Fritz und der GmbH abgeschlossen (= Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot). [1,0]

Kein Arbeitslohn sind auch die gezahlten Überstundenvergütungen. Nach der Rechtsprechung des BFH sind solche Vergütungen bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (Urteil vom 19.03.1997, BStBl II S. 577; Begründung: ein Geschäftsführer muss seine Arbeit wann auch immer erledigen; außerdem gibt es praktisch keine Person, die das Einhalten seiner Arbeitszeit kontrollieren kann; vgl. auch H 8.5 IV. „Vergütungen der Gesellschafter-Geschäftsführer“ und „Überstundenvergütung“ KStH). [1,0]

Hinweis:

Darin ändert sich auch nichts durch das BFH-Urteil vom 14.07.2004, BStBl 2005 II S. 307, mit dem der BFH ausnahmsweise keine vGA für solche Zuschläge angenommen hatte. In dem entschiedenen Fall konnte der innerbetriebliche Fremdvergleich erbracht werden (identische Zuschläge bei auch ansonsten identischem Gehalt). Dies ist hier nicht der Fall.

Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören aber auch die Zahlungen der Haftpflichtversicherung, soweit damit künftige berufsbedingte Mindereinnahmen ausgeglichen werden sollen (§§ 19 i.V.m. 24 Nr. 1 Buchst. a EStG).

Berechnung:

4 x 350 € =	1.400 €
+ Arbeitslohn aus F-GmbH (9 x 4.000 €)	+ 36.000 €
Summe	37.400 €
./. AN-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 EStG)	./. 1.000 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	36.400 €

Brand bei der F-GmbH

Die Zahlungen der Haftpflichtversicherung sind nicht nach § 34 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2 als außerordentliche Einkunft EStG tarifbegünstigt, da sie über mehrere Jahre zufließen (keine Zusammenballung von Einkünften). [1,0]

4. Einkünfte aus Kapitalvermögen

4.1 X-Aktien

a) Ausschüttung:

Die erhaltene Dividende aus den Aktien der X-AG führt zu Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 der Überschuss der Einnahmen über den Sparer-Pauschbetrag i. S. v. § 20 Abs. 9 EStG. Anzusetzen ist gem. §§ 8 Abs. 1 i.V.m. 11 Abs. 1 i.V.m. § 12 Nr. 3 EStG die Brutto-Dividende von 3.500 €. Die einbehaltene KapESt verringert weder die Einnahmen, noch das Einkommen.

Kontrollrechnung:

500 x 7 € =	3.500 €
./ 25 % KapSt	875 €
./ 5,5 % SolZ	48,13 €
<hr/>	
= Netto	2.576,87 €

$$3.500 \text{ € } ./ (0,25 \times 1,055 \{=0,73625\}) = 2.576,87 \text{ €}$$

$$2.576,87 \text{ € } / 0,73625 = 3.500 \text{ €}$$

[1,0]

Die Refinanzierung des Kaufpreises der Anteile durch den Bankkredit kann nicht zu abzugsfähigen Werbungskosten führen. Nach § 2 Abs.2 Satz 2 i.V.m. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ist nur der Sparer-Pauschbetrag abzuziehen; der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist ausgeschlossen. Somit sind die Zinsen i.H.v. 5.700 € nicht abzugsfähig.

Für eine Rückausnahme i. S. v. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG und die Anwendung des tariflichen Steuersatzes auf die Kapitalerträge liegen die Voraussetzungen nicht vor. Die Einkünfteerzielungsabsicht ist bei Kapitalerträgen im Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer grundsätzlich nicht (mehr) zu prüfen (Rz. 125 des BMF-Schreibens vom 22.12.2009, BStBl 2010 I S. 94, Beck, StErl, 1/§43/1). Für die Zeit nach der Veräußerung der Aktien käme ein Werbungskostenabzug unabhängig von § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG sowieso nicht in Betracht.

Die Einkommensteuer auf die erhaltene Dividende ist nach § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem Steuerabzug in Höhe von 25 % (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 1) abgegolten. [1,0]

b) Veräußerung der Aktien:

Mit dem Verkauf der Aktien an der X-AG am 30.09.2017 verwirklichte Fritz den Tatbestand des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Auf die Haltedauer der Aktien kommt es für nach dem 31.12.2008 erworbene Wertpapiere nicht mehr an, vgl. § 52 Abs. 28 S.11 EStG. [1,0]

Der Veräußerungsgewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen den Einnahmen aus der Veräußerung (nach Abzug der Aufwendungen, die im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen) und den Anschaffungskosten (§ 20 Abs. 4 Satz 1 EStG). In die Anschaffungskosten gehen dabei auch die Anschaffungskosten für das Optionsrecht ein (BMF-Schreiben vom 22.12.2009, BStBl 2010 I S. 94, Beck, StErl, 1/§43/1, Rz. 86).

Die beim Erwerb der Kaufoptionen angefallenen Spesen von 40 € sind Anschaffungsnebenkosten dieses Optionsrechts (AK der Optionen für 500 Aktien damit 3.000 € + 40 € = 3.040 €).

Die AK der Aktien betragen daher insgesamt 103.040 €. [1,0]

Die Schuldzinsen stellen keine im unmittelbaren Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Aufwendungen dar und können daher auch bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht abgezogen werden; auch insoweit gilt § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG.

[1,0]

Berechnung des Veräußerungsgewinns:

Veräußerungspreis = 500 x 195 €	97.500 €
./. Anschaffungskosten (Berechnung s.o.)	./. 103.040 €
./. Veräußerungsspesen	./. 1.300 €
<hr/>	<hr/>
= Veräußerungsverlust	./. 6.840 €

Da ein Verlust entstanden ist, hat die Bank zurecht keinen Steuerabzug vorgenommen. [1,0]

Nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG kann der Verlust aus einer Aktienveräußerung nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden. Auch ein Ausgleich mit den laufenden Dividendenerträgen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist nicht zulässig. [1,0]

4.2 Beteiligung an der F-GmbH

Die Überstundenvergütungen (400 € x 6 Monate = 2.400 €) und die nachgezahlten Geschäftsführergehälter (Januar bis März 2017 = 4.000 € x 3 Monate = 12.000 €) stellen verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) dar. [1,0]

Es ist allerdings zu prüfen, ob die vGA's aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S. von § 27 KStG geleistet wurden, da diese sodann nicht steuerbar wären (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Das steuerliche Einlagenkonto weist schon im Jahr 2017 erhebliche Zugänge aus:

Bestand bei Gründung	0 €
+ Agio (s.o.) bei Gründung	+ 20.000 €
+ verdeckte Einlage aus verschleierter Sachgründung	+ 200.000 €
<hr/>	<hr/>
Bestand am 31.12.2017	220.000 €

Zwar können Zugänge des laufenden Jahres nach Verwaltungsauffassung nicht mehr für im selben Jahr abgeflossene Ausschüttungen verwendet werden (BMF-Schreiben vom 04.06.2003, BStBl I S. 366, Beck, StErl, 100/§27/2, Rz. 10). [1,0]

Allerdings ist die Sonderregelung in § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG zu beachten. Danach ist der zum Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht vorhandene Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen gesondert festzustellen. Der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs. Somit können Einlagen bei Gründung – abweichend vom allgemeinen

Grundsatz – bereits im Erstjahr wieder für Leistungen an die Gesellschafter verwendet werden (vgl. auch Dötsch/Jost/ Pung/Witt, Die KSt, § 27 KStG Rz. 121 ff.). [1,0]

Der gesamte Bestand des Einlagekontos ist der F-GmbH bereits bei Gründung zugegangen; er ist also in vollem Umfang für die vGA's im Jahr 2017 verwendbar. [1,0]

Der ausschüttbare Gewinn beträgt bei Gründung 0 € und berechnet sich wie folgt:

EK	270.000 €
./. Stammkapital	50.000 €
./. Bestand im Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG)	220.000 €
<hr/>	
= ausschüttbarer Gewinn	0 €

Die vGA's i.H. von 14.400 € werden also in vollem Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert; sie sind bei Fritz nicht zu versteuern (und unterliegen auch nicht der KapSt), § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG. Die Einlagenrückgewähr mindert allerdings die AK seiner Anteile (s.o.). [1,0]

Hinweis:

Eine Einlagenrückwähr käme allerdings dann nicht in Betracht, wenn bereits eine Verwendungsfestschreibung eingetreten wäre. Dies wäre nach § 27 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStG dann der Fall, wenn noch vor der Erteilung der Steuerbescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG bereits ein Feststellungsbescheid über das Einlagekonto zum 31.12.2017 ergangen wäre. Hierfür bietet der Sachverhalt aber keine Anhaltspunkte.

4.3 Zusammenfassung:

Damit hat Fritz Kapitaleinnahmen nur aus den Dividenden erzielt. Ein Sparer-Pauschbetrag wurde beim Steuerabzug offensichtlich nicht berücksichtigt (keine Freistellung vorgenommen). Fritz kann deshalb einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinbehalts aufgrund eines nicht ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrages nach § 32d Abs. 4 EStG stellen. Die Kapitalerträge unterliegen dennoch unverändert dem besonderen Einkommensteuersatz nach § 32d Abs. 3 S.2 i. V. m. Abs. 1 EStG in Höhe von 25 %. Sie werden nach § 2 Abs. 5b EStG also nicht in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens einbezogen. [1,0]

Berechnung:

Kapitalerträge	3.500 €
./. Sparer-Pauschbetrag	./. 801 €
<hr/>	
verbleibende steuerpflichtige Kapitalerträge	2.699 €
x 25 % ESt =	674,75 €
./. bisher einbehaltene KapSt	./. 875,00 €
<hr/>	
Differenz	./. 200,25 €

Diese Differenz in Höhe von 200,25 € wird im Rahmen des Einkommensteuerbescheids an Fritz berücksichtigt (vgl. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Entsprechendes gilt für den SolZ.

Hinweis:

Ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG macht für Fritz bei seinen Einkommensverhältnissen im Jahr 2017 keinen Sinn.

5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Mit der Vermietung der Ferienwohnung auf Sylt erzielt Fritz Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Das Zufluss-/Abflussprinzip des § 11 EStG ist zu beachten.

Die Mieteinnahmen für 2017 (§ 8 Abs. 1 Satz 1 EStG) betragen lt. SV 30.000 €

Hiervon sind abzuziehen Werbungskosten gem. § 9 Abs. 1 EStG.

Die Aufwendungen für die Wohnung sind jedoch nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als sie durch die Vermietung und nicht durch die Eigennutzung veranlasst sind. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG gilt insoweit nicht, vgl. BMF vom 06.07.2010, Beck, StErl 1/§12/2.

Für die Abgrenzung ist eine zeitliche Zuordnung im Verhältnis der jeweiligen Nutzungsanteile vorzunehmen, soweit die Aufwendungen nicht direkt einer Nutzungsart zugerechnet werden können. Die Leerstandzeiten sind dabei im Verhältnis der übrigen Nutzungen zuzuordnen (BFH-Urteil vom 06.11.2001, BStBl 2002 II S. 726; vgl. auch BMF-Schreiben vom 08.10.2004, BStBl I S. 933, Beck, StErl, 1/§21/5, Rz. 22).

Die Überschusserzielungsabsicht ist hier nicht problematisch, da bereits im Erstjahr tatsächlich ein Überschuss erzielt wurde. Die nach Tz. 2 des o.g. BMF-Schreibens abzugebende Prognoseentscheidung geht damit eindeutig zugunsten des Vorliegens der Überschusserzielungsabsicht aus. [1,0]

Bei der Einkunftsermittlung sind die direkt der Vermietung zuordnungsfähigen Kosten (Reparaturen nach Beschädigungen durch Mieter) voll zu berücksichtigen. Die übrigen Aufwendungen sind zeitanteilig zuzuordnen ($180/230 =$ Verhältnis der Vermietungstage zu den Gesamtnutzungstagen; damit sind die Leerstandzeiten automatisch anteilig zugeordnet). [1,0]

Dies gilt nach dem BFH-Urteil vom 15.10.2002, BStBl 2003 II S. 287, auch für die gezahlte Zweitwohnungssteuer (vgl. auch H 21.2 „Zweitwohnungssteuer“ EStH). Nach Auffassung des BFH steht einer anteiligen Berücksichtigung nicht entgegen, dass die Steuer nur bei teilweise selbst genutzten Wohnungen erhoben wird; sie steht trotzdem teilweise mit der Einkünfteerzielung im Zusammenhang. Diese Steuer stellt auch keine Personensteuer i.S. von § 12 Nr. 3 EStG, sondern eine sog. örtliche Aufwandsteuer dar. [1,0]

AfA gem. § 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr.2 a) EStG für das Gebäude (2%). Die Einrichtung ist nach § 7 Abs. 1 EStG linear auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. [1,0]

Einnahmen

Miete 30.000 €

Werbungskosten

Der Vermietung konkret zuordnungsfähige Aufwendungen ./. 400 €

Anteilig zuzuordnende Werbungskosten

Zinsen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG) 12.000 €

AfA (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a) EStG; 2 % von 320.000 €) 6.400 €

AfA Einrichtung (§ 7 Abs. 1 EStG; 10 % von 40.000 €) 4.000 €

Zweitwohnungssteuer (s.o.) 300 €

Sonstige Aufwendungen (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) 700 €

Summe 23.400 €

davon anteilig abzugsfähig 180/230 (78,3 %) ./. 18.313 €

Einkünfte aus V+V 11.287 €

[1,0]

6. Sonstige Einkünfte / Zahlungen der Haftpflichtversicherung

Fritz erzielt aus den von der Haftpflichtversicherung nach seinem Unfall erbrachten Zahlungen keine Einkünfte aus sonstigen wiederkehrenden Bezügen i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr.7 i.V.m. § 22 Nr. 1 EStG.

Schadensersatzrenten zum Ausgleich vermehrter Bedürfnisse (sog. Mehrbedarfsrenten i.S. von § 843 Abs. 1, Alt. 2 BGB) sind keine sonstigen wiederkehrenden Bezüge, weil sie ein Ausgleich für verletzungsbedingt entstandene zusätzliche Bedürfnisse sind (H 22.1 „Wiederkehrende Bezüge“ EStH). Zeitlich gestreckte Auszahlungen einer Schadensersatzrente sind deshalb nicht anders zu behandeln als Einmalzahlungen (BFH-Urteil vom 25.10.1994, BStBl 1995 II S. 121).

[1,0]

Nach dem BMF-Schreiben vom 08.11.1995, BStBl I S. 705, Beck 1 § 22/4, sind auch Schmerzensgeldrenten nicht nach § 22 Nr. 1 EStG steuerbar, weil der Geschädigte dadurch in die Lage versetzt wird, sich Erleichterungen und Annehmlichkeiten an Stelle derer zu verschaffen, deren Genuss ihm durch die Verletzung unmöglich gemacht wird (vgl. auch hierzu H 22.1 „Wiederkehrende Bezüge“ EStH).

[1,0]

7. Gesamtbetrag der Einkünfte

Einkünfte aus Gewerbebetrieb ./. 3.268 €

Einkünfte aus selbständiger Arbeit Laufender Gewinn 38.000 €

Aufgabegewinn 260.000 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 36.400 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen § 43 Abs. 5 S. 1 EStG i. V. m. § 2 Abs. 5b EStG 0 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 11.287 €

Sonstige Einkünfte 0 €

Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte 342.419 €

[1,0]

Fritz hat nicht vor 2017 das 64. Lebensjahr vollendet, also findet § 24a EStG keine Anwendung.

III. Ermittlung des Einkommens

Sonderausgaben laut Sachverhalt 6.000 €

Die verletzungsbedingten Mehraufwendungen in Höhe von 700 € stellen dem Grunde nach keine außergewöhnlichen Belastungen i.S. von § 33 EStG dar, weil es bei Fritz insoweit aufgrund der Leistungen der Haftpflichtversicherung an einer (endgültigen) Belastung fehlt.

Fritz kann nach § 33a Abs. 1 Satz 3 EStG Aufwendungen für die Unterhaltszahlungen an Lea für die Monate Januar bis Juni 2017 als außergewöhnliche Belastungen abziehen. Die Agentur für Arbeit verweigert Lara öffentliche Mittel unter Berufung auf § 193 Abs. 2 SGB III (vgl. auch BMF-Schreiben vom 07.06.2010, BStBl I S. 582, Beck, StErl, 1/§ 33a/5, Rz. 2 ff.). [1,0]

Die Unterhaltsleistungen werden bei gemeinsamer Haushaltsführung mit dem Höchstbetrag von 8.820 € unterstellt (vgl. BMF-Schreiben vom 07.06.2010, a.a.O., Rz. 8 und R 33a.1 Abs. 1 Satz 5 EStR). Auf den fehlenden Zahlungsnachweis kommt es somit nicht an.

[1,0]

Hinweis:

Die sog. Opfergrenze ist bei Unterhaltsleistungen eines Steuerpflichtigen an seine mit ihm in einer Haushaltsgemeinschaft lebende, mittellose Lebenspartnerin nicht zu prüfen; vgl. BFH-Urteil vom 29.05.2008, BStBl 2009 II S. 363. Bei den Einkunftsverhältnissen des Fritz wäre dies im vorliegenden Fall aber sowieso kein Problem (vgl. BMF-Schreiben vom 07.06.2010, BStBl I S. 582, Rz. 12; die dort genannte Begrenzung aus der Verteilung des verfügbaren Nettoeinkommens ist ebenfalls unproblematisch).

Der Höchstbetrag von 8.820 € im Kalenderjahr ermäßigt sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die o.g. Voraussetzungen nicht vorgelegen haben (hier: Juli bis Dezember 2017), um je ein Zwölftel (§ 33a Abs. 3 S.1 EStG). Also kann F von den bei ihm entstandenen Aufwendungen (insgesamt 5.400 €) nur 4.410 € abziehen.

Bei einem Grad der Behinderung unter 25 % wird kein Behinderten-Pauschbetrag nach § 33b EStG gewährt. [1,0]

IV. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Gesamtbetrag der Einkünfte (s.o.)	342.419 €
./. Sonderausgaben (lt. Sachverhalt)	./. 6.000 €
./. außergewöhnliche Belastungen	./. 4.410 €
= Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	332.009 €

[1,0]

[Punktsumme Teil I: 52]

Teil II – Körperschaftsteuer

I. Allgemeines

Die Z-GmbH ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, da sie ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat. Da die Z-GmbH unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG fällt (hier: Nr. 1), sind sämtliche Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln (§ 8 Abs. 2 KStG). [1,0]

II. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Bemessungsgrundlage ist das zvE gem. § 7 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 KStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG, das nach Vorschriften des EStG und KStG zu ermitteln ist. Ausgangspunkt ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss i.S.v. § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. GoB.

Jahresüberschuss lt. Bilanz 396.000 €

1. Korrekturen aufgrund der G+V

1.1 Investitionszulage

Investitionszulage nach dem InvZulG für die Betriebsstätte in Riesa; nach § 13 InvZulG 2010 gehört die InvZul nicht zu den Einkünften i.S. des EStG (siehe auch BMF v. 08.05.2008, Beck StErl 740/1, Einleitung vor Rz.1) ./. 170.000 € [1,0]

1.2 Bewirtungskosten

Die Bewirtungskosten dürfen nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG i.H. von 30 % (30 % v. 10.000 € = 3.000 €) den Gewinn nicht mindern. Sie sind nur zu 70 % der Aufwendungen abzugsfähig. [Keine Auswirkung auf USt § 15 Abs. 1a UStG] Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben damit: + 3.000 € [1,0]

1.3 KSt-Vorauszahlungen/Rückstellungen

Nach § 10 Nr. 2 KStG sind Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern nicht abziehbar. Deshalb sind hinzuzurechnen:
KSt-Vorauszahlung 2017 + 30.000 €
Zuführung zur KSt-Rückstellung 2017 + 4.260 € [1,0]

1.4 GewSt 2017

Nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 5b EStG ist die GewSt 2017 eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe + 32.000 € [1,0]

1.5 GewSt 2007

Der Säumniszuschlag zur GewSt 2007 bleibt jedoch eine abzugsfähige Betriebsausgabe, da § 4 Abs. 5b EStG erst für GewSt-Aufwand anwendbar ist, der für Erhebungszeiträume ab 2008 entsteht (§ 52 Abs. 12 Satz 7 EStG a. F.). Dies gilt für die Nebenleistungen zur GewSt entsprechend.

[1,0]

2. Korrekturen aufgrund der weiteren Textziffern im Sachverhalt

Tz. 1 Sondervergütungen

Es ist zu prüfen, ob die Sondervergütungen an die Geschäftsführer A, B und C zu verdeckten Gewinnausschüttungen i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG führen.

Eine vGA ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht (R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (sog. „Vorteilsgeneigntheit“).

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (H 8.5 III. „Allgemeines“ KStH).

Diese Voraussetzung ist hier nicht gegeben, da auch die Fremdarbeitnehmer eine entsprechende Vergütung erhalten haben (innerbetrieblicher Fremdvergleich). [1,0]

Bei beherrschenden Gesellschaftern gelten jedoch strengere Regelungen, sodass eine vGA auch dann anzunehmen ist, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn erbringt, für die es an einer klaren und im Voraus getroffenen Vereinbarung fehlt (R 8.5 Abs. 2 KStR).

A, B und C sind für sich betrachtet zwar keine beherrschenden Gesellschafter, da keinem von ihnen die Mehrheit der Stimmrechte zusteht (H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter“ KStH). Allerdings wirken die Gesellschafter A, B und C mit gleich gerichteten Interessen zusammen, da alle drei als Geschäftsführer angestellt sind und eine nachträgliche Sondervergütung für das abgelaufene Jahr erhalten (H 8.5 III. Beherrschender Gesellschafter / Gleichgerichtete Interessen“ KStH).

Es liegt deshalb ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor (vgl. H 8.5 III. „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“, Spiegelstrich „Klare und eindeutige Vereinbarung“ KStH). [1,0]

Der innerbetriebliche Fremdvergleich schließt den Ansatz einer solchen vGA nicht aus.

Die Vermögensminderung ist durch Gutschrift auf den Verrechnungskonten der Gesellschafter eingetreten.

Es ist deshalb im Jahr 2017 sowohl eine Einkommenskorrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG durchzuführen (+ 9.000 €) als auch zu prüfen, welche Folgen sich aus der vGA im Rahmen des § 27 KStG im Jahr 2017 ergeben (vgl. H 27 „Abflusszeitpunkt“ KStH).

Außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG: + 9.000 €

Keine Auswirkung auf das steuerliche Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG [1,0]

Tz. 2 Grundstücksvermächtnis

Die GmbH ist nach § 2147 ff. BGB Vermächtnisnehmerin geworden. Gehen in einem solchen Fall Vermögensgegenstände auf eine Kapitalgesellschaft unentgeltlich über, so sind sie in deren Steuerbilanz nach Einlagegrundsätzen auszuweisen. Allerdings führt die Übernahme der auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten zu einem teilentgeltlichen Erwerb der Z-GmbH. Anders als bei einer Erbeinsetzung hat ein Vermächtnisnehmer eines mit einem Grundpfandrecht belasteten Grundstücks mit der Übernahme der Belastung Anschaffungskosten (BMF, BStBl 2006 I S. 253, Beck, StErl 1/§7/2, Rz 71, Tz 63 a.E.). [1,0]

Damit hat die GmbH das Grundstück zu 1/10 (50.000 € Verbindlichkeiten zu 500.000 € Verkehrswert des Grundstücks) entgeltlich und zu 9/10 unentgeltlich erworben.

Die Einlage von Nachlassvermögen als Folge der Erbschaft vollzieht sich bei der GmbH grds. unentgeltlich.

Es liegt eine verdeckte Einlage vor, da die eintretende Vermögensmehrung nicht auf der unternehmerischen Tätigkeit der GmbH beruht. D wendet der GmbH außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zu (vgl. R 8.9 Abs. 1 KStR). Sie ist wirtschaftlich eine Zuwendung des Gesellschafters (der Erblasserin D), auf die die steuerlichen Grundsätze einer Einlage entsprechende Anwendung finden (vgl. BFH, BStBl 1993 II S. 799, zu einem ähnlichen Fall, in dem die GmbH als Erbin eingesetzt war). [1,0]

Das Grundstück war sowohl bei der Erblasserin als auch bei der Erbin Privatvermögen, sodass es in der Steuerbilanz mit dem Teilwert anzusetzen ist (§ 8 Abs. 1 KStG i.V. mit § 4 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; vgl. R 8.9 Abs. 4 Satz 1 KStR). [1,0]

Das Grundstück ist mit 500.000 € zu aktivieren (davon 50.000 € Anschaffungskosten und 450.000 € Einlagewert); die übernommenen Schulden sind mit 50.000 € zu passivieren. Da eine verdeckte Einlage vorliegt, darf sich der Vorgang jedoch im Ergebnis nicht auf die Höhe des Einkommens der GmbH auswirken (außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).

Zutreffend hätte gebucht werden müssen:

Grundstücke	500.000 €	an	Verbindlichkeiten (Grundschuld Heilbronn)	50.000 €
			a.o. Ertrag	450.000 €

Bisher hat die GmbH per Saldo eine Gewinnerhöhung von 150.000 € verbucht (200.000 € Ertrag / 50.000 € Aufwand). Es ist damit eine bilanzielle Gewinnerhöhung um 300.000 € vorzunehmen (450.000 € ./ 150.000 €).

Gewinnkorrektur damit: + 300.000 €

Allerdings wird der Gesamtgewinn aus dem Vorgang von 450.000 € außerbilanziell als verdeckte Einlage wieder korrigiert (= Zugang im steuerlichen Einlagekonto).

Außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG: ./ 450.000 €

[1,0]

Tz. 3 Grundstück Heilbronn

Die GmbH hätte das Grundstück von ihren Gesellschaftern A und B (A&B-GbR) nur zu einem angemessenen Kaufpreis von 400.000 € erwerben dürfen (= Verkehrswert). Soweit sie mehr gezahlt hat (500.000 € ./ 400.000 € = 100.000 €), liegt eine vGA vor (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Gewinnkorrektur: ./ 100.000 €

Außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG: + 100.000 €

[1,0]

Damit führt der Ansatz des Grundstücks mit 400.000 € zu einer bilanziellen Gewinnminderung („durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Aufwand“ i. H. v. 100.000); vgl. BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I S. 603, Beck, StErl, 100/§8/13, Tz. 42, R 8.5 Abs. 1 KStR). Da andererseits die vGA außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Einkommen zuzurechnen ist, wirkt sich der Vorgang im Ergebnis aber nicht auf das Einkommen aus. [1,0]

Auswirkung auf steuerliches Einlagekonto:

Eine Leistung i.S. von § 27 KStG liegt im Jahr 2017 noch nicht vor. Nach dem BFH-Urteil vom 20.01.1999, BStBl II S. 369 (noch ergangen zum Anrechnungsverfahren, das Problem ist aber identisch), ist bei ratenweiser Zahlung eines überhöhten Kaufpreises ein Abfluss einer vGA erst dann anzunehmen, wenn die Ratenzahlungen den angemessenen Kaufpreis übersteigen. Dies ist hier erst im Jahr 2018 der Fall. [0,5]

Tz. 4 Darlehen C

Nach dem BMF-Schreiben vom 02.12.2003 (BStBl I S. 648) führt der auflösend bedingte Forderungsverzicht des Gesellschafters für die Dauer der Krise zur Bildung von Eigenkapital bei der Gesellschaft.

Prüfung der Konsequenzen des Vorgangs im Jahr 2013:

Der Forderungsverzicht des C führte zu einer verdeckten Einlage, die nach BFH, GrS vom 09.06.1997, BStBl 1998 II S. 307, mit dem Teilwert im Zeitpunkt des Verzichts zu bewerten ist.

[1,0]

Da C seinerzeit nicht mit einer Rückzahlung rechnen konnte, beträgt der Teilwert 0 €. Der (bedingte) Forderungsverzicht war deshalb im Jahr 2013 bilanziell als Ertrag zu behandeln, der

nicht außerbilanziell korrigiert werden konnte. Ein Zugang im steuerlichen Einlagekonto ergab sich nicht (bzw. nur i.H. von 0 €). [1,0]

Wiederaufleben der Forderung im Jahr 2017:

Im Zeitpunkt des Bedingungseintritts wandelt sich das Eigenkapital wieder in Fremdkapital um, ohne dass deshalb eine Ausschüttung anzunehmen ist. Auch eine vGA liegt nicht vor (vgl. H 8.9 „Forderungsverzicht gegen Besserungsschein“ KStH). Zivilrechtlich ist der Forderungsverzicht so zu behandeln, als sei er von Anfang an nicht erklärt worden (§ 158 Abs. 2 BGB). Bilanzrechtlich und steuerlich ist allerdings für die Zeit der Krise Eigenkapital anzunehmen.

[1,0]

Die Z-GmbH hatte laut Sachverhaltsdarstellung den Vorgang im Jahr 2013 steuerlich zutreffend behandelt und damit eine verdeckte Einlage von 0 € angenommen (wie oben dargestellt).

Die (Wieder-)Einbuchung der Darlehensverpflichtung ist bei der GmbH erfolgswirksam vorzunehmen (als Aufwand). Damit wird die im Jahr 2013 vorgenommene Ertragsbuchung im Ergebnis wieder rückgängig gemacht. Die Aufwandsbuchung ist deshalb auch nicht außerbilanziell zu korrigieren; das Einlagekonto wird nicht berührt. Der Gewinnminderung steht auch nicht § 3c EStG entgegen; diese Vorschrift könnte nur eingreifen, wenn die Ausbuchung im Jahr 2013 als steuerfreier Vermögenszugang behandelt worden wäre. Dies ist jedoch – wie oben dargestellt – nicht der Fall.

Die GmbH hat das Wiederaufleben der Verbindlichkeit nicht zutreffend behandelt, sondern erfolgsneutral gebucht. Der Gewinn der GmbH ist deshalb um 200.000 € zu vermindern.

Gewinnkorrektur: ./ 200.000 €

[1,0]

Die Behandlung der Zinszahlung durch die GmbH war allerdings richtig. Zwar löst der Forderungsverzicht zivil- und bilanzrechtlich für die Dauer der Krise Eigenkapital aus. An den in die Zeit der Krise fallenden Bilanzstichtagen bestanden deshalb keine Zinsverbindlichkeiten für die Dauer der Krise. Mit Bedingungseintritt entstand jedoch schuldrechtlich (§ 159 BGB) die Verpflichtung der Klägerin, Zinsen auf die Darlehensforderungen auch für die Dauer der Krise zu zahlen (vgl. BFH vom 30.05.1990, BStBl 1991 II S. 588). Ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot liegt insoweit nicht vor. [1,0]

Tz. 5 Pensionsrückstellungen

a) Pensionsrückstellung für A und C

Die Pensionszusagen wurden den Gesellschafter-Geschäftsführern unmittelbar nach Gründung der GmbH erteilt. Die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach Gründung bzw. Anstellung des Geschäftsführers ohne die unter Fremden übliche Probezeit ist in aller Regel nicht betrieblich, sondern durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (H 8.7 „Warte-/Probezeit“ KStH). Nach der BFH-Rechtsprechung würde ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht unmittelbar nach Gründung und Anstellung eine Pensionszusage erteilen (Begründung: Abwarten bzgl. der Leistungen der Geschäftsführer und der Ertragsentwicklung der Gesellschaft).

Vorliegend greift diese Argumentation aber nicht durch, da das von der GmbH betriebene Unternehmen zuvor bereits von einer OHG betrieben wurde. Es waren bei GmbH-Gründung somit sowohl die Ertragssituation der Firma als auch die Leistungsfähigkeit der Geschäftsführer (= frühere OHG-Gesellschafter) bekannt. Aus dem Zeitpunkt der Erteilung der Pensionszusagen kurz nach GmbH-Gründung im Rahmen der Umwandlung kann damit nicht auf eine vGA geschlossen werden (BFH vom 15.10.1997, BStBl 1999 II S. 316; BMF vom 14.12.2012, Beck, StErl 100/§ 8/16).

Die Pensionszusagen sind auch finanzierbar, da sie bei einem Versicherungsunternehmen rückgedeckt sind. [1,0]

Allerdings sind – unabhängig vom Zeitpunkt der Erteilung der Zusage – die Erdienbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt (vgl. H 8.7 „Erdienbarkeit“ KStH). A und C sind als beherrschende Gesellschafter anzusehen, da sie bezüglich der Pensionszusage gleichgerichtete Interessen haben (H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter“ KStH). Damit gilt eine Erdienbarkeitsfrist von 10 Jahren, die aufgrund des Rückwirkungsverbot es erst ab dem Zeitpunkt der Erteilung der Zusagen für die Zukunft berechnet werden kann. Dienstzeiten in der Vergangenheit können nicht einbezogen werden. A und C waren im Zeitpunkt der Erteilung der Zusagen bereits 59 Jahre alt. Bei einer Pensionszusage auf das 65. Lebensjahr kann die Erdienbarkeitsfrist von 10 Jahren damit keinesfalls erfüllt werden. [1,0]

Es liegen deshalb vGA's i.H. von 240.000 € vor; diese sind grundsätzlich außerbilanziell zu korrigieren (BFH, BB 1994 S. 2319: § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Einkommensermittlungs- und keine Bilanzierungsvorschrift; vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.05.2002, BStBl I S. 603, Beck, StErl, 100/§8/13, Tz. 3).

Aber: Bilanzsteuerlich war die bisherige Behandlung der Pensionsverpflichtung nicht zutreffend. Die GmbH war nach § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB schon in den Vorjahren verpflichtet, entsprechende Pensionsrückstellungen zu bilden (die Voraussetzungen des § 6a EStG waren gegeben). Allerdings ist im Jahr 2017 (trotzdem) das sog. Nachholverbot des § 6a Abs. 4 EStG zu beachten (BMF-Schreiben vom 11.12.2003, BStBl I S. 746, Beck, StErl, 1/6a/15, mittlerweile ausgeheftet). Der BFH hat mit Urteil vom 14.01.2009 – I R 5/08, BStBl II S. 457, ausdrücklich bestätigt, dass das Nachholverbot auch für in der Vergangenheit zu Unrecht nicht passivierte Pensionsrückstellungen gilt. [1,0]

Somit kann im Jahr 2017 nur der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert der Pensionsverpflichtung zum 31.12.2017 und zum 31.12.2016 passiviert werden (= 30.000 €). Nur dieser Betrag kann dann auch Ansatzpunkt für die außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein. [1,0]

Der Rückdeckungsanspruch muss in der Bilanz zum 31.12.2017 mit dem anteiligen Deckungskapital (nach-)aktiviert werden (220.000 €; als Ertrag; H 6a Abs. 23 „Rückdeckungsanspruch“ EStH; Bilanzberichtigung im ersten offenen Jahr).

Der bisher gebuchte vollständige Betriebsausgabenabzug war nicht zutreffend. Das Nachholverbot in § 6a Abs. 4 EStG steht der Nachaktivierung nicht entgegen; es gilt nur für die Pensionsrückstellung, nicht aber für den Rückdeckungsanspruch (BFH-Urteil vom 13.02.2008 – I R 44/07, BStBl II S. 673).

Dass die Pensionszusagen an A und C als vGA's zu behandeln sind, hat auf die (Nach-)Aktivierung der Rückdeckungsansprüche keine Auswirkung. Insbesondere werden die Rückdeckungen selbst nicht zu vGA. Die Rückdeckungsansprüche sind von den

Pensionszusagen unabhängige Wirtschaftsgüter (vgl. H 8.7 „Rückdeckungsversicherung“ KStH).

Gewinnkorrektur: Herabsetzung Pensionsrückstellung (Nachholverbot) + 210.000 €
Nachaktivierung Rückdeckungsanspruch + 220.000 €
Außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG: + 30.000 €
[1,0]

Auswirkung auf steuerliches Einlagekonto:

Die vGA's aus den Pensionszusagen an A und C führen aber noch nicht zu Leistungen i.S. von § 27 KStG, da noch kein Abfluss bei der Gesellschaft eingetreten ist (H 27 „Abflusszeitpunkt“ KStH).
[0,5]

Hinweis:

Von der Verpflichtung in R 6a Abs. 8 EStR, die Pensionsrückstellungen erst auf ein Pensionsalter von 66 oder 67 Jahren zu berechnen, sind die Pensionszusagen an A und C noch nicht betroffen (Geburtsjahrgang bis 1952).

b) Pensionsrückstellung B

Der Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführer B auf die ihm von der Z-GmbH zugesagte Pension (die für B erdienbar ist, also keine vGA darstellt) führt nach der Rechtsprechung des BFH zu einer verdeckten Einlage in die GmbH i.H. des Teilwerts seiner Pensionsansprüche (H 8.9 „Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte“ KStH), d.h. hier i.H. von 120.000 € (zugleich Zugang auf dem Einlagekonto nach § 27 KStG). Der Pensionsanspruch ist in Anbetracht der Gewinnsituation der GmbH und der Rückdeckung voll werthaltig. [1,0]

Da die Pensionsverpflichtung am 31.12.2017 nicht mehr bestand, ist die gebildete Pensionsrückstellung (über Ertrag) auszubuchen. Nach dem BFH-Urteil vom 15.10.1997 – I R 58/93, BStBl 1998 II S. 305, ist dabei aber der Differenzbetrag zwischen dem Teilwert der Pensionsanwartschaft (= „echter“ Wert, hier: 120.000 €) und dem Buchwert der Pensionsrückstellung (= Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG; hier: 100.000 €) gleichzeitig als Aufwand der Kapitalgesellschaft und als Einlage zu behandeln. Dies führt zu einem (Lohn-)Aufwand i.H. von 20.000 € und zu einer bilanziellen Gewinnerhöhung von 120.000 € (Buchungssatz: Pensionsrückstellung 100.000 € / Lohnaufwand 20.000 € an Ertrag 120.000 €).

Gewinnkorrekturen:

Lohnaufwand ./. 20.000 €
s.b. Ertrag + 120.000 €
[1,0]

Der gebuchte bilanzielle Ertrag von 120.000 € ist allerdings nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG außerbilanziell um den Teilwert der verdeckten Einlage zu verringern. Der Anspruch ist bei der dargestellten Gewinnsituation der GmbH eindeutig werthaltig. Gleichzeitig ergibt sich ein Zugang im steuerlichen Einlagekonto i.H. von 120.000 €.

Außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG: ./. 120.000 €

Hinweis:

Auf die bestehende Rückdeckungsversicherung hat der Pensionsverzicht des B keine Auswirkung; der Rückdeckungsanspruch ist ein eigenständiges Wirtschaftsgut und kann unabhängig von der weggefallenen Pensionsverpflichtung weiter bestehen.

Auf der Seite des Gesellschafters B führt der Pensionsverzicht nach dem o.g. BFH-Beschluss zu einem Zufluss von Arbeitslohn i.H. von 120.000 € (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S. von § 19 EStG; gleichzeitig hat B in dieser Höhe nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung an der Z-GmbH). Die Fünftelregelung nach § 34 EStG ist anwendbar (Vergütung für mehrjährige Tätigkeit i. S. von § 34 Abs. 2 Nr. 4 EStG); der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG ist nicht zu gewähren.

Tz. 6 Tantiemevereinbarung

Da B und C zusammen 95 % der Anteile an der Z-GmbH halten und hinsichtlich der Tantiemevereinbarung gleichgerichtete Interessen verfolgen, sind sie nach H 8.5 III. „Beherrschender Gesellschafter“ KStH als beherrschende Gesellschafter anzusehen. [1,0]

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter nach R 8.5 Abs. 2 KStR auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Es muss im Voraus klar und eindeutig vereinbart sein, ob der Gesellschafter für eine Leistung an seine Gesellschaft einen gesellschaftsrechtlichen oder einen schuldrechtlichen Ausgleich sucht.

Der in der abgeschlossenen Tantiemevereinbarung enthaltene Vorbehalt einer ggf. abweichenden Tantiemefestsetzung durch die Gesellschafterversammlung führt dazu, dass der im Übrigen klar vereinbarte Tantiemeanspruch unter einer auflösenden Bedingung steht. Die Gesellschafterversammlung kann den Eintritt der Bedingung einseitig herbeiführen.

Dies führt dazu, dass bezüglich der Bildung der Tantiemerückstellungen vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vorliegen (H 8.9 „Zustimmungsvorbehalt“ KStH).

Außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG: + 50.000 €
[1,0]

Auswirkung auf steuerliches Einlagekonto:

Eine Leistung i.S. von § 27 KStG liegt allerdings im Jahr 2017 noch nicht vor, da die Tantiemen erst im Jahr 2018 ausbezahlt wurden (H 27 „Abflusszeitpunkt“ KStH). [0,5]

Tz. 7 Verspätungszuschlag zur Kapitalertragsteuer

Der Verspätungszuschlag zur KapSt stellt weder eine nicht abziehbare Ausgabe i.S. von § 10 Nr. 2 KStG dar (keine Nebenleistung zu einer Personensteuer der GmbH) noch führt der Vorgang zu einer vGA i.S. von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (BFH, BStBl 1997 II S. 577). Eine Einkommenskorrektur hat demnach nicht zu erfolgen; der Verspätungszuschlag wurde zu Recht als Betriebsausgabe verbucht. [1,0]

Tz. 8 Antrag auf InvZul

Die Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften i.S. des EStG (s.o. Tz. 1.2 Buchstabe a). Es stellt sich die Frage, ob die Beratungskosten für den InvZul-Antrag nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3c EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Laut BMF v. 08.05.2008, Beck, StErl 740/1 (Einleitung vor Rz. 1) sind Aufwendungen im Zusammenhang mit InvZul als Betriebsausgaben anzuerkennen (keine Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG, da es sich rein formal nicht um eine steuerfreie Einnahme, sondern um eine außerhalb der Besteuerung angesiedelte Vermögensmehrung handelt).

Folge: keine Einkommenskorrektur [1,0]

Tz. 9 Kaufpreisausfall aus Anteilsverkauf K-GmbH

Der Forderungsverlust ist nach dem BMF-Schreiben vom 24.07.2015 (Beck, StErl, 100/§8b/6) zu beurteilen. Der von der Z-GmbH gebuchte Aufwand i.H. von 100.000 € ist also im Jahr 2017 nicht abzugsfähig (außerbilanzielle Hinzurechnung).

Außerbilanzielle Korrektur: + 100.000 €

[1,0]

Die nachträgliche Kaufpreisänderung wie z.B. ein Forderungsausfall wirkt auf das Jahr der Veräußerung (hier: 2013) zurück. Der damalige Vorgang ist neu aufzurollen und der unter § 8b KStG fallende Veräußerungsgewinn/-verlust neu zu ermitteln. [1,0]

Berechnung:

Veräußerungspreis (neu nach Forderungsausfall)	0 €
./. Buchwert der Beteiligung	./. 100.000 €
<hr/>	
Veräußerungsverlust	./. 100.000 €

Das bisherige 0-Ergebnis im Jahr 2013 wird nun also nachträglich zu einem Veräußerungsverlust, der gem. § 8b Abs. 3 Satz3 KStG im Jahr 2013 (nachträglich) i. H. v. 100.000 € außerbilanziell bei der Einkommensermittlung hinzuzurechnen und gleichzeitig wieder abzuziehen ist. Trotz Bestandskraft können der KSt-Bescheid und der GewSt-Messbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden. Der Forderungsausfall stellt ein rückwirkendes Ereignis in diesem Sinne dar. [2,5]

Hinweise:

Diese neue Verwaltungsauffassung korrigiert die bisherige Verwaltungsauffassung des Schreibens vom 13.03.2008. Das neue BMF-Schreiben bezieht sich auf die BFH Entscheidungen vom 22.12.2010 und vom 12.03.2014.

Tz. 10 Erwerb Anteile / Verschmelzung BM-GmbH

Zu prüfen ist insbesondere, ob und ggf. in welchem Umfang die Verluste der BM-GmbH steuerlich nutzbar sind:

Durch den Erwerb von 100 % der Anteile wären die Verluste der BM-GmbH nach § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG grds. in vollem Umfang nicht mehr nutzbar. Dies gilt sowohl für den zum 31.12.2016 bestehenden Verlustvortrag (= Verlustabzug) als auch für den Verlustausgleich im laufenden Jahr 2017. [1,0]

Hinweis:

§ 8c Abs. 1 Satz 2 KStG liegt derzeit dem BVerfG vor, nachdem dieses bereits § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG i.d.F. bis einschl. 31.12.2015 für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt hat. Aktuell ist jedoch § 8c KStG nach Verwaltungsauffassung für Erwerbe ab dem 01. Januar 2016 uneingeschränkt weiter anzuwenden (BMF v. 28.11.2017, Rz. 65f.).

Die Abziehbarkeit der Verluste könnte auch nicht über die „Stille-Reserven-Klausel“ des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG erhalten werden. Bei vorhandenem Negativkapital (was hier lt. Sachverhalt der Fall ist) dürfen die stillen Reserven nämlich nach § 8c Abs. 1 Satz 8 KStG auch nicht durch Gegenüberstellung des Kaufpreises der Anteile (hier: 1 €) mit dem bilanziellen Kapital der Gesellschaft beim Anteilserwerb (hier: 1.500.000 €) ermittelt werden (BMF Schreiben vom 28.11.2017 Rz. 56). Es wäre also notwendig, einen Nachweis über tatsächliche stille Reserven zu erbringen. Dies ist hier aber nicht möglich, wenn lt. Sachverhalt die letzten stillen Reserven bereits im Jahr 2016 durch den Grundstücksverkauf realisiert wurden (und somit bei Beteiligungserwerb keine stillen Reserven mehr vorhanden sein können). [1,0]

Zur Anwendung von § 8c KStG im Wirtschaftsjahr des schädlichen Anteilserwerbs (2017) kommt es aber im Ergebnis durch die rückwirkende Verschmelzung nicht mehr. [1,0]

Hinweis:

Die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG ist derzeit nicht anwendbar (vgl. § 34 Abs. 6 KStG).

Anmerkung: Auch eine Prüfung des Antrags nach § 8d KStG entfällt, da zum 01.07.2017 aufgrund der rückwirkenden Verschmelzung kein Verlustvortrag mehr bestand.

Die Umwandlung kann nach § 2 Abs. 1 UmwStG mit 8-monatiger Rückwirkung erfolgen; steuerlicher Übertragungstichtag ist der 31.12.2016 = Stichtag der Bilanz, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wurde (Randnr. 02.01 f. UmwStErl).

Die Verschmelzung der BM-GmbH auf ihre neue Muttergesellschaft, die Z-GmbH, kann nach § 11 Abs. 2 UmwStG zum Buchwert erfolgen. Dies ist hier allerdings nicht von größerer Bedeutung, da die BM-GmbH lt. Sachverhalt nicht über stille Reserven verfügt. [1,0]

Der zum 31.12.2016 bei der BM-GmbH bestehende Verlustvortrag kann bei der übernehmenden Z-GmbH nicht genutzt werden (§ 12 Abs. 3 i. V. m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Der Verlustvortrag i.H. von 2.400.000 € ist somit steuerlich verloren. [1,0]

Fraglich ist jedoch, ob die übernehmende Z-GmbH zumindest den laufenden Verlust der BM-GmbH im Rückwirkungszeitraum (300.000 €) für sich zum Verlustausgleich nutzen kann. Dies ist nach § 2 Abs. 4 Satz 2 UmwStG jedoch nicht der Fall. Danach gilt Satz 1 (= kein Ausgleich / keine Verrechnung eines Übertragungsgewinns mit einem Verlustvortrag) für negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum entsprechend (vgl. auch Randnr. 02.40 UmwStErl). [1,0]

Hinweis:

Auch ein Rücktrag dieses (Teil-)Verlustes aus den ersten Monaten des Jahres 2017 in das Jahr 2016 bei der BM-GmbH kommt nicht in Betracht. Einen solchen Rücktrag hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl I S. 736, Beck, StErl, 100/§8c/1, Rz. 30 Satz 2, für nicht zulässig erklärt (im Hinblick auf das zum umgekehrten Fall ergangene BFH-Urteil vom 30.11.2011 – I R 14/11, BStBl 2012 II S. 360, ist dies sehr streitig; im vorliegenden Fall dürfte die Versagung des Verlustrücktrags allerdings zutreffend sein, da es durch die rückwirkende Verschmelzung kein eigener Verlust der BM-GmbH mehr ist; der Verlust ist bereits der Z-GmbH zuzurechnen).

Durch die Verschmelzung entsteht bei der übernehmenden Z-GmbH am steuerlichen Übertragungstichtag (also am 31.12.2016) ein Übernahmeverlust (Randnr. 12.05 UmwStErl). Der Buchwert der Anteile an der BM-GmbH fällt weg (1 €); dafür wird das Negativkapital der BM-GmbH übernommen (1.200.000 €); somit ergibt sich ein Übernahmeverlust i.H. von 1.199.999 €. Dieser bleibt nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG außer Ansatz; er ist also nicht abzugsfähig. [1,0]

Neben einem Übernahmeverlust entsteht allerdings auch noch ein Übernahmefolgegewinn i. S. v. § 12 Abs. 4 i.V. mit § 6 UmwStG. Gleichzeitig mit dem Anteilserwerb hat die Z-GmbH nämlich auch die Forderungen aus den Gesellschafterdarlehen der Altgesellschafter für 1 € erworben. Durch die Verschmelzung kommt es zu einer Konfusion von Forderung und Verbindlichkeit, durch die sich ein bilanzieller Gewinn i.H. von 1.399.999 € ergibt. Dieser Gewinn ist steuerpflichtig; er kann nicht mit dem o.g. Übernahmeverlust saldiert werden (analog Randnr. 06.02 UmwStErl). Er entstand zwar grundsätzlich am steuerlichen Übertragungstichtag (31.12.2016, also noch im Jahr 2016). [1,0]

Nach § 6 Abs. 1 UmwStG, auf den § 12 Abs. 4 UmwStG verweist, kann für diesen Gewinn allerdings eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden. Diese Rücklage ist in den folgenden drei Jahren mit mindestens je einem Drittel gewinnerhöhend aufzulösen. Lt. Sachverhalt gilt ein solcher Verteilungsantrag als gestellt; auf das Jahr 2017 entfällt aus dem Übernahmefolgegewinn ein Verteilungsbetrag i.H. von (1/3 von 1.399.999 € =) 466.666 €. Dieser muss noch erhöhend bei der Gewinnermittlung 2017 der Z-GmbH angesetzt werden.

Gewinnkorrektur: + 466.666 €
[1,0]

2.2 Zusammenfassung

Bisheriger Jahresüberschuss lt. G+V	396.000 €
a) bilanzielle Änderungen	
zusätzlicher Ertrag aus Grundstücksvermächtnis (Tz. 2)	+ 300.000 €
Minderung Grundstückswert (Tz. 2)	./ 100.000 €
Aufwand aus Wiedereinbuchung Verbindlichkeit (Tz. 4)	./ 200.000 €
Teilauflösung Pensionsrückstellung A und C (Tz. 5 a)	+ 210.000 €
Ertrag aus Einbuchung Rückdeckungsanspruch (Tz. 5 a)	+ 220.000 €
Zusätzlicher Lohnaufwand aus Pension B (Tz. 5 b)	./ 20.000 €
Auflösung Pensionsrückstellung B (Tz. 5 b)	+ 120.000 €
Auflösung Rücklage aus Übernahmefolgegewinn (Tz. 10)	+ 466.666 €
<hr/> geänderter Jahresüberschuss (ohne Änderung KSt-/GewSt-RSt)	<hr/> 1.392.666 €

[1,0]

b) außerbilanzielle Korrekturen

Investitionszulage für Ost-Betriebsstätte	./. 170.000 €
30 % der Bewirtungskosten	+ 3.000 €
KSt-Vorauszahlungen 2015	+ 30.000 €
Zuführung zur KSt-Rückstellung 2015	+ 4.260 €
GewSt-Aufwand 2015	+ 32.000 €
vGA Sondervergütungen (Tz. 1)	+ 9.000 €
verdeckte Einlage Grundstücksvermächtnis (Tz. 2)	./. 450.000 €
vGA Grundstück (Tz. 3)	+ 100.000 €
vGA Pensionsrückstellungen A und C (Tz. 5 a)	+ 30.000 €
Verdeckte Einlage wegen Auflösung Pensionsrückstellung B (Tz. 5 b)	./. 120.000 €
vGA Tantiemen (Tz. 6)	+ 50.000 €
Aufwandskorrektur bzgl. Forderungsausfall (Tz. 9)	+ 100.000 €
zu versteuerndes Einkommen Z-GmbH 2015	1.010.926 €

[1,0]

[Punktsumme Teil II: 48]

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

Notenspiegel / Bewertungsschema

<i>Punkte</i>	<i>Note</i>
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

Note

Soll	Ist

Auspunkung Teil I Ertragsteuern

Teil I - Einkommensteuer			
I. Steuerpflicht/Veranlagungsform/Tarif			
- unbeschr. Steuerpflicht/Einzelveranlagung/Grundtarif/Begründung		1,0	
II. Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte			
1. Veräußerung des GmbH-Anteils an C			
- Gewinn fällt unter § 17 EStG; Teileinkünfteverfahren		1,0	
- Ermittlung Veräußerungsverlust mit 3.268 €		2,0	
- Verlust nicht nach § 17 Abs. 2 S. 6 vom Ausgleich ausgeschl.; Begr.		1,0	
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit			
- F erzielt bis 31.03.2017 Eink. aus selbständiger Arbeit (Katalogb.)		1,0	
- Übertragung auf F-GmbH kein Fall des § 20 UmwStG; Begründung		1,0	
- verschleierte Sachgründung		1,0	
- Rückwirkungsregelung § 20 Abs. 5 UmwStG nicht anwendbar		1,0	
- Einkünfte sind daher bis 31.03.2017 F zuzurechnen		1,0	
- Einkünfte sind weiterhin durch BV-Vergleich zu ermitteln		1,0	
- Aufstellung Schlussbilanz zum 31.03.2017		1,0	
- Überweisung von 70.000 € ist Entnahme; Begründung		1,0	
- laufender Gewinn beträgt 38.000 €		1,0	
- Beendigung führt zu Betriebsaufgabe		1,0	
- verdeckte Einlage iHv. 200.000 € Begründung		1,0	
- Wertsteigerung stellt kein Entgelt dar		1,0	
- § 16 Vorrang vor § 6 Abs.3: Aufdeckung stiller Reserven		1,0	
- Erörterung eines möglichen Buchwertübergangs (1 SP)			
- verdeckte Einl. Geschäftswert; Ansatz beim Aufgabegewinn; Begr.		1,0	
- Ermittlung des Aufgabegewinns mit 260.000 €		1,0	
- USt ist nicht abzuführen; Begründung (1 SP)			
- F steht FB nach § 16 Abs. 4 nicht zu; Begründung		1,0	
- Aufgabegewinn ist nach § 34 begünstigt; Begründung		1,0	
3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit			
- Einnahmen; Pauschbetrag; Einkünfte 36.000 €		1,0	
- verdeckte Gewinnausschüttung; Begründung		1,0	
- Überstundenvergütung kein ArL; vGA; Begründung		1,0	
- Zahlung der Haftpflichtversicherung ist Arbeitslohn; Begründung		1,0	
4. Einkünfte aus Kapitalvermögen			
4.1. Die X-Aktien			
a) Ausschüttung			
- X-AG; Dividende; Ansatz Bruttodividende mit 3.500 €		1,0	
- Abgeltung nach § 43 Abs. 5 EStG		1,0	
b) Veräußerung der Aktien			
- Verkauf erfüllt Tatbestand des § 20 Abs.2 S.1 Nr. 1 EStG		1,0	
- Definition Gewinn; Spesen sind Anschaffungsnebenkosten		1,0	
- Kein Abzug der Schuldzinsen nach § 20 Abs. 9 EStG		1,0	
- Verlust; zurecht kein Steuerabzug		1,0	
- Aussage zum Verlustausgleich		1,0	
4.2 Beteiligung an der F-GmbH			
- Überstundenvergütung/Nachzahlung Gehälter sind Eink. Gem. § 20		1,0	
- Einlagekonto § 27 KStG geprüft		1,0	
- Regelung des § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG ist zu beachten; Begründung		1,0	
- Bestand ist für vGAs in vollem Umfang verwendbar; Begründung		1,0	

- Keine Versteuerung bei F	1,0	
4.3 Zusammenfassung		
- Ansatz Sparer-Pauschbetrag geprüft	1,0	
5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		
- Abzug von WK; Abgrenzung; Leerstandszeiten	1,0	
- WK direkt bzw. zeitanteilig abzugsfähig; Begründung	1,0	
- Behandlung der Zweitwohnungssteuer	1,0	
- degressive AfA nicht möglich; Begründung	1,0	
- Ermittlung der Einkünfte mit 11.287 €	1,0	
6. Sonstige Einkünfte/Zahlungen der Haftpflichtversicherung		
- Behandlung der Schadenersatzrente	1,0	
- Beurteilung der Schmerzensgeldrente	1,0	
7. Gesamtbetrag der Einkünfte		
- Ermittlung des GdE mit 342.419 €	1,0	
III. Ermittlungen des Einkommens		
- verletzungbed. Mehraufwendungen keine agB; Begründung	1,0	
- Abzug der Unterhaltszahlungen möglich; Begründung	1,0	
- Zahlungen werden mit 8.820 € unterstellt; Begründung	1,0	
- Kein Behindertenpauschbetrag bei einem GdB von 25 %	1,0	
IV. Zu versteuerndes Einkommen		
- Ermittlung mit 332.009 €	1,0	

Auspunkung Teil II Körperschaftsteuer

Teil II - Körperschaftsteuer		
I. Allgemeines		
- Steuerpflicht; sämtliche Einkünfte sind Eink. aus Gewerbebetrieb	1,0	
II. Ermittlung des zVE		
1. Korrekturen aufgrund der G+V		
1.1 Investitionszulage gehört nicht zu den Einkünften	1,0	
1.2 Bewirtungskosten	1,0	
1.3 KSt-Vorauszahlungen/ Rückstellungen; § 10 Nr. 2 KStG	1,0	
1.4 GewSt 2017; nicht abziehbar	1,0	
1.5 GewSt 2007; SZ bleiben abziehbar; Begründung	1,0	
2. Korrekturen		
Tz.1 Sondervergütungen		
- Prüfung und begründete Verneinung von vGA	1,0	
- aber Verstoß gegen Rückwirkungsverbot; Begründung	1,0	
- Vermögensmind. durch Gutschrift auf Verrechnungskonto; Folgen	1,0	
Tz.2 Grundstücksvermächtnis		
- teilentgeltlicher Erwerb; Begründung	1,0	
- verdeckte Einlage; Begründung	1,0	
- Ansatz mit Teilwert	1,0	
- Gewinnerhöhung 300.000 €, Begründung; außerbil. Korrektur	1,0	
Tz.3 Grundstück Heilbronn		
- überhöhte Kaufpreiszahlung ist vGA	1,0	
- außerbil. Hinzurechnung	1,0	
- Auswirkung auf steuerliches Einlagekonto	0,5	
Tz.4 Darlehen C		
- Forderungsverzicht führt zu verdeckter Einlage; Ansatz mit TW	1,0	
- Teilwert beträgt 0 €, Begründung	1,0	
- bei Bedingungseintritt wird aus Eigenkapital Fremdkapital	1,0	
- Wiedereinbuchung Darlehensverpfl.; Gewinnmind. 200.000 €	1,0	
- Behandlung der Zinszahlungen korrekt	1,0	
Tz.5 Pensionsrückstellungen		
a) A und C		

- Pensionszusage an A und C zunächst keine vGA; Begründung	1,0	
- Erdienbarkeitsvoraussetzungen nicht erfüllt; Begründung	1,0	
- Nachholverbot § 6a Abs. 4 EStG ist zu beachten	1,0	
- Differenz zw. TW und Pensionsverpfl. kann passiviert werden	1,0	
- Aktivierung Rückdeckungsanspruch	1,0	
- Auswirkung auf steuerliches Einlagekonto; keine Lstg. i.S. § 27 KSt	0,5	
b) Pensionsrückstellung B		
- Verzicht führt zu verdeckter Einlage mit dem TW	1,0	
- Ausbuchung; Darstellung der betragsmäßigen Folgen	1,0	
Tz.6 Tantiemevereinbarung		
- A und B sind beherrschende Gesellschafter; Begründung	1,0	
- Vorbehalt führt zu vGA; Begründung	1,0	
- Auswirkung aus steuerliches Einlagekonto	0,5	
Tz.7 Verspätungszuschlag zur Kapitalertragsteuer		
- VerspZ wurde korrekt verbucht; Begründung	1,0	
Tz.8 Antrag auf InvZul		
- keine Einkommenskorrektur; Begründung	1,0	
Tz.9 Kaufpreisausfall aus Anteilsverkauf K-GmbH		
- Aufwand nicht abzugsfähig in 2017	1,0	
- Neuermittlung Veräußerungsgewinn/ -verlust; § 8b KStG	1,0	
- Verlustermittlung mit 100.000 €, außerbil. Hinzurechnung 100.000 €, § 175 Abs.1 Nr.2 AO	2,5	
Tz.10 Erwerb Anteile/ Verschmelzung BM-GmbH		
- steuerliche Nutzung der Verluste ist zu prüfen	1,0	
- "Stille-Reserven-Klausel" § 8c Abs. 1 S. 6 greift nicht	1,0	
- Nachweis über tatsächliche stille Reserven notwendig	1,0	
- Verschmelzung kann nach § 11 Abs. 2 UmwStG zu BW erfolgen	1,0	
- Verlustvortrag kann nicht genutzt werden	1,0	
- auch nicht der lfd. Verlust; § 2 Abs. 4 UmwStG	1,0	
- Übernahmeverlust 1.199.999 € nicht abzugsfähig; Begründung	1,0	
- Übernahmefolgegewinn ist steuerpfl.	1,0	
- Verteilung auf 3 Jahre	1,0	
2.2 Zusammenfassung		
a) Ermittlung Jahresüberschuss; bilanzielle Änderungen	1,0	
b) außerbilanzielle Korrekturen; zu versteuerndes Einkommen	1,0	
Teil I	52,0	0,0
Teil II	48,0	0,0
Gesamt	100,0	0,0

Klausursachverhalt

Bilanzsteuerrecht

	Berufsbegleitende Lehrgänge (ASLG, KOP, SLG)
Klausur:	6-STD 2018 C-2
Datum:	06.05.2018
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	<i>siehe nächste Seite</i>
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl , Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), Vor- und Nachname , Ihrem Kursort sowie der oben eingetragenen Klausur bezeichnung. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten , schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm.

Sollte Ihre Klausurlösung unzureichend gekennzeichnet werden, ist eine Korrektur nicht möglich!

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

Bilanzsteuerrecht

Vorbemerkungen:

- Diese Klausur besteht aus 2 selbstständigen Teilen. Der erste Teil macht aus didaktischen Gründen 75% der Klausur aus; der zweite 25%
- Runden Sie Centbeträge auf volle Euro auf oder ab.
- Alle Personen legen Wert auf einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz und eine möglichst geringe Steuerbelastung. Von der Vereinfachungsregelung nach § 6 Abs. 2 EStG soll in Handels- und Steuerbilanz dennoch Gebrauch gemacht werden
- Planmäßige Abschreibungen sollen möglichst linear berechnet werden.
- Es ist in der Lösung die Ansicht der Finanzverwaltung zu vertreten.

Teil I

Sachverhalt

Am Gewinn und Vermögen der ABC OHG, die einen Elektrohandel in Frankfurt betreibt, sind Gerhard Asch (A), Bernd Brot (B) und Claus Celis (C) zu je einem Drittel beteiligt. Das Wirtschaftsjahr der OHG stimmt mit dem Kalenderjahr überein.

Gesellschafter C ist mit Wirkung vom 01.01.2017 durch Kündigung aus der OHG ausgeschieden. Er erhielt eine Abfindung von 516.000 €, die ihm am 30.01.2017 vom Bankkonto der OHG überwiesen wurde. 30.000 € wurden von A und B über dem tatsächlichen Wert des Anteils des C gezahlt, damit C so schnell als möglich die Gesellschaft verlässt. Gerade im Jahr 2016 hat er ständig auf den Gesellschafterversammlungen Streit vom Zaun gebrochen und war im Begriff der Gesellschaft ernsthaften Schaden zuzufügen.

Zum 31.12.2016 liegt folgende Schlussbilanz (Handels – und Steuerbilanz) vor (Angaben zu den Wirtschaftsgütern ergeben sich aus der zutreffenden Entwicklung):

Aktiva	Schlussbilanz OHG 31.12.2016 (in €)		Passiva
Grund und Boden	500.000	Kapital A	290.000
Gebäude	560.000	Kapital B	310.000
Einrichtung	220.000	Kapital C	280.000
Geringwertige WG (GWG)	0	Verbindlichkeiten	500.000
Waren	97.000		
Finanzkonten	3.000		
	<hr/>		<hr/>
	1.380.000		1.380.000

Das Gebäude wurde am 15.01.2006 für 1.000.000 € fertiggestellt (Bauantrag 15.10.2000). Es hat einen Teilwert in Höhe von 920.000 €. Der Grund und Boden wurde am 01.02.2000 für 500.000 € angeschafft und hat einen Teilwert in Höhe von 640.000 €. Die Einrichtung hat einen Teilwert von 280.000 €. Die Anschaffungskosten betragen am 17.07.2012 400.000 € und diese wurde zutreffend linear mit 10 % abgeschrieben. Die GWG haben einen Teilwert von 13.000 € (Einzelwerte bis 150 €). Die Wahlmöglichkeit

eine Sammelpostens i.S.d. § 6 (2a) EStG wurde 2016 nicht beansprucht und soll auch 2017 nicht in Anspruch genommen werden. Das Gebäude hat zum derzeitigen Zeitpunkt noch eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren und wurde bisher aufgrund der Rechtslage vor BilMoG in der Handelsbilanz entsprechend der Steuerbilanz abgeschrieben.

Aufgabenstellung:

1. Nehmen Sie zu den bilanziellen Folgen in Handels- und Steuerbilanz Stellung und stellen Sie die handelsrechtliche und steuerliche Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.01.2017 mit Begründung und nachvollziehbaren Berechnungen auf.
2. Entwickeln Sie unter den gleichen Anforderungen die handels- und steuerliche Schlussbilanz zum 31.12.2017. Die Bilanzen selbst sind nicht darzustellen. Gehen Sie dabei lediglich von den Folgewirkungen des Ausscheidens von C aus und unterstellen Sie, dass sich in 2017 keine weiteren Geschäftsvorfälle ereignen.
3. Die jeweiligen Buchungssätze sind anzugeben. Es ist ein eigener Buchungskreis für die Handelsbilanz und die Steuerbilanz zu führen. Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Im Falle vom Handelsrecht abweichender steuerrechtlicher Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsbilanz“ oder „Nur Gesamthands-Steuerbilanz“ zu buchen.
4. Nehmen Sie auch zu ertragsteuerlichen Folgen bei C (59 Jahre) Stellung. Evtl. anfallende Grunderwerbsteuer übernehmen der oder die Erwerber. Gehen Sie dabei von einem Grunderwerbssteuersatz von 3,5% aus.

Anmerkung

- Im Zweifel ist der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen.
- Die Voraussetzungen des § 7g EStG waren weder in 2016 noch in 2017 erfüllt.
- Der Steuerpflichtige möchte von dem Wahlrecht des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG keinen Gebrauch machen.
- In der Handelsbilanz ist der bisherige Abschreibungssatz unverändert fortzuführen.
- Die Buchung der Abfindungszahlung kann unterbleiben.

Alternative 1

Es ist vom gleichen Sachverhalt wie vorher auszugehen. Es ergeben sich aber folgende Abweichungen:

C hat sich stets korrekt verhalten. C erhält als Abfindung jedoch das Grundstück mit Gebäude, welches er dann privat nutzt. Da der Wert des Grundstücks den Wert seines Anteils in Höhe von 486.000 € übersteigt, muss C an die OHG noch eine den Werten entsprechende Geldzahlung leisten.

Aufgabenstellung:

1. Es ist auf alle steuerlichen Konsequenzen in der Anfangsbilanz der OHG zum 01.01.2017 und bei dem ausscheidenden Gesellschafter C einzugehen; Ausführungen zum Handelsrecht sind nicht erforderlich.

2. Die Eröffnungsbilanz zum 01.01.2017 ist aufzustellen.
3. C möchte zusätzlich von Ihnen wissen, ob und welchen Unterschied es macht, wenn er ein Einzelunternehmen hätte und die Immobilie im Rahmen einer Sachwertabfindung vor seinem Ausscheiden in dessen Betriebsvermögen überführen würde. Er trägt sich mit dem Gedanken, das Grundstück in einiger Zeit zu veräußern. Diesbezüglich ist nur auf die steuerlichen Auswirkungen einzugehen. Bilanzen sind nicht zu erstellen und auch eine Fortentwicklung der Ansätze ist nicht notwendig. Es ist im Zweifel der Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen.

Alternative 2

Sachverhalt wie Ausgangsfall, jedoch veräußert C mit Wirkung vom 01.01.2017 seinen Anteil an D für 486.000 €. A und B haben dem Gesellschafterwechsel unter der Bedingung zugestimmt, dass D das Kapitalkonto des C unverändert übernimmt. D hat den Kaufpreis von 486.000 € am 02.01.2017 an C gezahlt.

Aufgabenstellung:

1. Nehmen Sie zu den bilanziellen Folgen in Handels- und Steuerbilanz Stellung und stellen Sie die handelsrechtliche und steuerlichen Eröffnungsbilanzen der OHG zum 01.01.2017 mit Begründung und nachvollziehbaren Berechnungen auf.
2. Entwickeln Sie unter den gleichen Anforderungen die handels- und steuerliche Schlussbilanz zum 31.12.2017. Die Bilanzen selbst sind nicht darzustellen. Gehen Sie dabei lediglich von den Folgewirkungen des Ausscheidens von C aus und unterstellen Sie, dass sich in 2017 keine weiteren Geschäftsvorfälle ereignen.
3. Die jeweiligen Buchungssätze sind anzugeben. Es ist ein eigener Buchungskreis für die Handelsbilanz und die Steuerbilanz zu führen. Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Im Falle vom Handelsrecht abweichender steuerrechtlicher Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsbilanz“ oder „Nur Gesamthands-Steuerbilanz“ zu buchen.
4. Nehmen Sie auch zu ertragsteuerlichen Folgen bei C (59 Jahre) Stellung. Evtl. anfallende Grunderwerbsteuer übernehmen der oder die Erwerber. Gehen Sie dabei von einem Grunderwerbssteuersatz von 3,5% aus.

Alternative 3

Sachverhalt wie Alternative 1, jedoch sind sich die Gesellschafter einig, dass kein Firmenwert vorhanden ist und der Grund und Boden einen Teilwert von 410.000 €, das Gebäude einen Teilwert von 470.000 €, die Einrichtung einen Teilwert von 160.000 € und die GWG´s einen Teilwert von 30.000 € haben.

Die Minderwerte beruhen auf voraussichtlich nicht dauerhaften Wertminderungen. A und B sind nicht bereit eine Abfindung über den anteiligen Teilwerten zu zahlen und abweichend von Alternative 1 ist keine Sachwertabfindung vereinbart.

Aufgabenstellung:

Entwickeln Sie mit Begründung die steuerliche Eröffnungsbilanz der OHG (einschließlich der Buchung des Ausscheidensvorgangs) und entwickeln Sie diese fort. Auf das Handelsrecht ist nicht einzugehen.

Teil II

Sachverhalt

Klaus Kerner (K) ist seit dem 01.01.2015 mit einem Anteil von 96 % als Kommanditist an der Firma Kerner & Co. KG (KG) in Hildesheim beteiligt. Die KG stellt Landmaschinen her. Weiterer Kommanditist ist mit 4% Harry Hartmann (H).

a) Komplementär ist die Kerner GmbH (GmbH), an der K seit der Gründung zu 100% beteiligt ist und die, seit Gründung am 01.01.2015 über ein Stammkapital von 50.000 € verfügt. Das Stammkapital ist zu 50% eingezahlt. K hält die Anteile an der GmbH im Privatvermögen.

Die GmbH führt ausschließlich die Geschäfte der KG und bekommt hierfür eine angemessene Vergütung.

b) Seit Jahren hat die KG den ihr gehörenden Abstellplatz in Hildesheim, Lagerstr. 6, mit den Anschaffungskosten von 120.000 € zutreffend in ihrer Bilanz aktiviert.

Am 10.01.2016 erfuhr K bei der Eröffnung des Testamentes seines am 20.12.2015 verstorbenen Vaters (V), dass er von ihm das 1.500 m² große unbebaute Grundstück Hildesheim, Lagerstr. 7, geerbt hat. V hatte das Grundstück am 01.02.2011 (Übergang von Nutzen und Lasten) für 140.000 € erworben.

K überließ das Grundstück, nachdem er am 20.02.2016 als neuer Eigentümer in das Grundbuch eingetragen worden war, ab dem 01.03.2016 unentgeltlich der KG als Fahrzeugabstellplatz.

In der Nachbarschaft wurden vergleichbare Grundstücke im Dezember 2015 für 125 €/m² und ab März 2016 für 128 €/m² gehandelt.

c) Im Mai 2016 erwarb K zusätzlich von dem Beamten Leonhardt (L) das angrenzende unbebaute Grundstück Lagerstr. 8 mit einer Fläche von 500 m² zum Preis von 150 €/m², obwohl der ortsübliche Preis lediglich 128 € je m² betrug. Dadurch wurde jedoch die verfügbare Fläche so groß, dass K wie geplant Anfang 2017 mit dem Bau einer neuen Werkhalle begann (Bauantrag vom 01.06.2016). K hat diese Halle, für die mit dem Bauunternehmer ein Festpreis von 500.000 € zzgl. 19 % USt vereinbart ist, seit der Fertigstellung am 01.10.2017 für 5.000 € mtl. zzgl. – korrekt ausgewiesen: - 950 € USt an die KG vermietet. Die Miete wird auf das Privatkonto des K überwiesen.

Aufgabenstellung

1. Welche Folgerungen für Handels- und Steuerbilanz ergeben sich aus den geschilderten Sachverhalten an den Bilanzstichtagen vom 31.12.2015 bis 31.12.2017?

Anmerkung

- Buchungssätze sind nicht zu fertigen.
- Bilanzen sind nicht aufzustellen.
- Auf grunderwerbsteuerpflichtige Aspekte ist nicht einzugehen.

2. Abwandlung

Klaus Kerner (K) ist seit dem 01.01.2015 mit einem Anteil von 50 % als Kommanditist an der Firma Kerner & Co. KG (KG) in Hildesheim beteiligt. Die KG stellt Landmaschinen her. Weiterer Kommanditist ist mit 50 % Harry Hartmann (H). Komplementär ist die Kerner GmbH (GmbH), an der K seit der Gründung zu 100% beteiligt ist.

K möchte sich zum 01.07.2018 aus der KG zurückziehen und seinem Sohn Konrad (K) – wenn möglich - die gesamten Anteile an der KG, also 50 % schenken. K besteht darauf die Anteile an der Kerner GmbH zurückzubehalten, da er zukünftig über die GmbH den Vertrieb der von der KG produzierten Landmaschinen organisieren will. Weitere Vorgaben macht K nicht.

K bittet Sie gutachterlich aufzuzeigen

- a) welche Möglichkeiten es gibt, die Anteile ohne Aufdeckung stiller Reserven zu übertragen.
- b) ob es bei den einzelnen Möglichkeiten für die Zukunft Verhaltensregeln gibt, um die Aufdeckung stiller Reserven auch in Zukunft zu verhindern.

Anmerkung:

- Berechnungen der steuerlichen Folgen oder Risiken sind nicht erforderlich.
- Auf die Schenkungs- oder Erbschaftsteuer ist nicht einzugehen.

Klausurlösung

Bilanzsteuerrecht

	Klausurenfernkurs	Berufsbegleitende Lehrgänge
Klausur:	6-STD 2018 C-2	
Dauer:	6 Stunden	

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

Lösungshinweise zur Übungsklausur Bilanzsteuerrecht C-2

Klausurthemen:

Teil I

Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft:

- gegen Barabfindung
- gegen Sachabfindung
- mit Gesellschafterwechsel

Teil II

- Bilanzierung von Grundstücken
- Sonderbetriebsvermögen I und II
- Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG
- Grunderwerbsteuer

Teil I

Grundfall

1. Zivilrecht/Gesellschaftsrecht

C hat zwar den Gesellschaftsvertrag gekündigt, aber gem. § 131 Abs. 3 Nr. 3 HGB wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt. Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB). [1,0]

Der ausscheidende Gesellschafter C hat Anspruch auf eine Abfindung, die dem wirklichen Wert seines Anteils am Gesellschaftsvermögen entspricht (§ 105 Abs. 3 i.V.m. § 738 Abs. 1 Satz 2 BGB und § 155 HGB). Der Abfindungsanspruch ist in der Handelsbilanz der OHG zu passivieren.¹ [1,0]

Das Ausscheiden des C aus der OHG mit Wirkung vom 1. Januar 2017 ist entsprechend der vertraglichen Vereinbarung dem Jahr 2017 zuzurechnen (§ 131 Abs. 3 Satz 2 HGB). Es ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass C wirtschaftlich bereits im Jahr 2016 ausgeschieden ist. [0,5]

Da der Abfindungsanspruch zu passivieren ist, erfolgt ein Ansatz der aufgedeckten stillen Reserven. Es handelt sich bei der Abfindung des C um die Anschaffung der anteiligen Vermögensgegenstände und Schulden. Es liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor.² [1,0]

Ein angeschaffter (anteiliger) Geschäfts- und Firmenwert ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB zu aktivieren und mangels anderweitiger Angabe im Sachverhalt auf 10 Jahre abzuschreiben (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB).

Der über den tatsächlichen Wert des Anteils hinaus gezahlte Anteil der Abfindung in Höhe von 30.000 € wird gezahlt, um den lästigen Gesellschafter C loszuwerden. Er ist daher sofort als Betriebsausgabe abziehbar. [1,0]

Die stillen Reserven ermitteln sich wie folgt:

	<u>Buchwert</u>	<u>Teilwert</u>	<u>stille Reserven</u>	
Grund und Boden	500.000	640.000	140.000	
Gebäude	560.000	920.000	360.000	
Einrichtung	220.000	280.000	60.000	
GWG	0	13.000	<u>13.000</u>	
			573.000	
Firmenwert	0	45.000	<u>45.000</u>	
			618.000	[1,0]

¹ Vgl. Volb, Gründungen von Personengesellschaften und Wechsel im Gesellschafterbestand, S. 277; Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 854.

² Vgl. Künkele/Zwirner, Bilanzierung bei Personengesellschaften, S. 188.

--Der Firmenwert ermittelt sich wie folgt:

Abfindung (ohne Mehrbetrag für den lästigen Gesellschafter)	486.000 €	
abzüglich Kapitalkonto C	280.000 €	
abzüglich stille Reserven des C (1/3 von 573.000 €)	191.000 €	
Firmenwert (anteilig auf C entfallend)	15.000 €	[1,0]

Im Einzelnen ergeben sich folgende Aufstockungen, die von der OHG zum 01.01.2017 vorzunehmen sind:

	<u>BW</u>	<u>stille Reserven gesamt</u>	<u>Aufstockung 1/3</u>	<u>neuer Wert</u>
Grund u. Boden	500.000	140.000	46.667	546.667
Gebäude	560.000	360.000	120.000	680.000
Einrichtung	220.000	60.000	20.000	240.000
GWG	0	13.000	4.333	4.333
Firmenwert	0	45.000	15.000	15.000

[1,0]

Außerdem ist das Kapitalkonto des C aufzulösen und dafür eine Abfindungsverpflichtung gegenüber C zu passivieren. Am 01.01.2017 wird somit folgende Buchung erforderlich:

Grund und Boden	46.667 €	
Gebäude	120.000 €	
Einrichtung	20.000 €	
GWG	4.333 €	
Firmenwert	15.000 €	
Kapital C	280.000 €	
Aufwand	30.000 €	an Abfindungsverpflichtung C 516.000 €

[1,0]

2. Steuerrecht

2.1 Steuerliche Würdigung des Ausscheidens

Das Gesellschaftsvermögen stellt Gesamthandsvermögen der Gesellschafter dar, das den Beteiligten ertragsteuerlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wie Bruchteilsvermögen zugerechnet wird. Deshalb stellt die handelsrechtliche Anwachsung steuerlich einen entgeltlichen Übertragungsvorgang dar.

[0,5]

Der Abfindungsbetrag ist für den Ausscheidenden Erlös, für die zurückbleibenden Gesellschafter Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) für die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft. In der Steuerbilanz der Gesellschaft ist er bei den entsprechenden Wirtschaftsgütern zu aktivieren.

[0,5]

C hat seinen Mitunternehmeranteil veräußert (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG ist somit für C in 2017 realisiert und zu versteuern. Für A und B bedeutet dies, dass sich für sie zusätzliche Anschaffungskosten zu Beginn des Jahres 2017 ergeben.

[1,0]

Es fällt keine Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 GrEStG an, da die OHG Eigentümerin bleibt und auch nicht nach § 1 Abs. 2a oder Abs. 3 GrEStG, da keine neuen Gesellschafter hinzutreten. [1,0]

Umsatzsteuerlich liegt in der Aufgabe des Mitunternehmeranteils schon deshalb kein steuerbarer Umsatz vor, weil der Gesellschafter allein in dieser Eigenschaft nicht Unternehmer gem. § 2 UStG ist. [0,5]

steuerliche Anpassungsbuchung:
 keine

2.2 Bilanzen zum 01.01.2017

Handels-/Steuerbilanz nach Ausscheiden 01.01.2017
 in EUR

Firmenwert	15.000	Kapital A	290.000
Grund und Boden	546.667		<u>./ 15.000</u>
			275.000
		Kapital B	310.000
			<u>./ 15.000</u>
Gebäude	680.000		295.000
		Verbindlichkeiten	500.000
Einrichtung	240.000	Vbdl. gg. C	516.000
GWG	4.333		
Waren	97.000		
Finanzkonten	3.000		
	<u>1.586.000</u>		<u>1.586.000</u>

[1,0]

2.3 Fortentwicklung der Bilanzposten

Firmenwert

Der Firmenwertanteil ist anteilig entgeltlich erworben. Dieser ist in der Handelsbilanz gem. § 246 Abs. 1 Sätze 1 und 4 HGB und in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren. [0,5]

Die Bewertung in der Handelsbilanz erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) abzüglich der linearen Abschreibung. Die Nutzungsdauer wird hierbei mit 10 Jahren (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB) unterstellt.

Anschaffungskosten Anfang 2017	15.000 €
<u>./ Abschreibung 1/10</u>	<u>1.500 €</u>
= Bilanzansatz HB zum 31.12.2017	13.500 €

[1,0]

Buchungssatz "nur Handelsbilanz":
Abschreibung an Firmenwert 1.500 €

[0,5]

Die Bewertung in der Steuerbilanz erfolgt gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG) abzüglich der linearen AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG. Die steuerliche Restnutzungsdauer beträgt 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG):

Anschaffungskosten Anfang 2017	15.000 €
<u>./. AfA 1/15</u>	<u>1.000 €</u>
= Bilanzansatz StB zum 31.12.2017	14.000 €

[0,5]

Buchungskreis "nur Gesamthands-Steuerbilanz":
Afa an Firmenwert 1.000 €

[0,5]

Grund und Boden

Die Bewertung erfolgt in der Handels- und Steuerbilanz mit 546.667 € (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Gebäude

In der Handelsbilanz ist das Gebäude mit den Anschaffungskosten (bisheriger Buchwert zzgl. aufgedeckte stille Reserven = 680.000 €) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB). Die aufgedeckten stillen Reserven sind dabei nachträgliche Anschaffungskosten. Da vorliegend von einer Nutzungsdauer von 25 Jahren auszugehen ist, ist in der Handelsbilanz weiterhin mit 4 % abzuschreiben. Es ergibt sich damit eine Abschreibung von 4 v. 680.000 € = 27.200 € in der Handelsbilanz. Der Bilanzansatz in der Handelsbilanz zum 31.12.2017 beträgt 652.800 €.

Buchungskreis "nur Handelsbilanz":
Abschreibung an Gebäude 27.200 €

[1,0]

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Nach Auffassung der Finanzverwaltung steht jedem Beteiligten die AfA nach seinen personenbezogenen Merkmalen zu (H 7.2 „Zeitliche Anwendung“ EStH). Deshalb beträgt die AfA für A und B für ihre bisher vorhandenen Anteile nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG wie bisher 4%. [1,0]

Die Herstellungskosten des Gebäudes haben 1.000.000 € betragen. Davon entfallen auf A und B 2/3 = 666.667; die AfA von 4 % beträgt 26.667 [0,5]

Der von C erworbene Anteil darf nur mit 3% abgeschrieben werden, da bezüglich des von C erworbenen Anteils ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten betragen 1/3 des Teilwerts von 920.000 = 306.667 €. Die AfA beträgt 3% v. 306.667 € = 9.200 €. [1,0]

Insgesamt beträgt die AfA 35.867 € (26.667 € + 9.200 €). Der Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2017 beträgt 680.000 ./. 35.867 = 644.133. [0,5]

Buchungskreis "nur Gesamthands-Steuerbilanz":

AfA an Gebäude 35.867 € [0,5]

Einrichtung

In der Handelsbilanz ist die Einrichtung mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB). Die aufgedeckten stillen Reserven sind dabei nachträgliche Anschaffungskosten. Die Abschreibungs-Bemessungsgrundlage beträgt 240.000. Die Anschaffung fand im Juli 2012 statt, also beträgt die Restnutzungsdauer ab 01.01.2017 noch 5,5 Jahre. Es ergibt sich eine Abschreibung von $1/5,5 \times 240.000 \text{ €} = 43.636 \text{ €}$ und ein Bilanzansatz zum 31.12.2017 i. H. v. 196.364 €.

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die bisherige AfA-Bemessungsgrundlage für A und B beträgt 2/3 von 400.000 €, die AfA Höhe 10 %. Die AfA beträgt 26.666 €. [0,5]

Der von C erworbene Anteil darf nur noch über eine Restnutzungsdauer von 5,5 Jahren abgeschrieben werden, da bezüglich des Anteils des C ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die AfA hierfür beträgt 16.970 € (1/3 des Teilwerts: $1/5,5 \times 1/3 \text{ v. } 280.000 \text{ €}$). Insgesamt beträgt die AfA 43.636 € (26.666 € + 16.970 €). Der Bilanzansatz zum 31.12.2017 beträgt 196.364 € (240.000 € ./. 43.636 €). [0,5]

Buchungskreis "alle Bereiche":

Abschreibung an Einrichtung 43.636 € [1,0]

GWG

In der Steuerbilanz ist nach dem Wortlaut § 6 Abs. 2 EStG nicht anwendbar, da A und B von C nur Anteile von Wirtschaftsgütern erworben haben. Nach dem Sinn der Vorschrift (vereinfachte AfA-Berechnung) wird allgemein für zulässig gehalten, die Anschaffungskosten der stillen Reserven sofort als Betriebsausgabe zu behandeln. [0,5]

Die Regelung des § 6 Abs. 2 EStG kann unter Bezug auf das Wesentlichkeitsprinzip auch in der Handelsbilanz angewandt werden (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 HGB, Rz. 434). [0,5]

Buchungskreis "alle Bereiche":

Abschreibung an GWG 4.333 € [0,5]

2.3 Ertragssteuerliche Beurteilung des C

Der ausgeschiedene Gesellschafter C erzielt in 2017 einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, auf den §§ 16 IV sowie 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG anwendbar sind. [1,0]

Der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG beträgt 236.000 € (516.000 € ./. 280.000 €). [0,5]

Der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG kann aufgrund der Höhe des Gewinns nicht berücksichtigt werden (45.000 € ./. [236.000 - 136.000] = 0 €). [0,5]

Da das Grundstück seit mind. sechs Jahren zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört (§ 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG) kann C in Höhe des Teils des Veräußerungsgewinns, der auf das Grundstück entfällt, auch eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG bilden. Für den Grund und Boden ist eine Rücklage in Höhe von 46.667 € zu bilden; für das Gebäude in Höhe von 120.000 €. [1,0]

Die Rücklage kann entweder auf ein betriebliches Wirtschaftsgut des C übertragen werden oder im Sonderbetriebsvermögen der OHG bis zum Ablauf der Übertragungsfristen (§ 6b Abs. 3 Satz 2 ff. EStG) stehen bleiben (R 6b.2 Abs. 10 Sätze 1 und 2 i. V. m. Abs. 7 EStR). [1,0]

Sollte von der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG Gebrauch gemacht werden ist eine Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG nicht mehr möglich (§ 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6 EStG). [0,5]

Alternative 1

1. Beurteilung bei der OHG

Es handelt sich um ein Ausscheiden gegen eine Sachwertabfindung. Der Wert des Grundstücks beträgt (640.000 + 920.000 =) 1.560.000 €. Da der Anteil des C einen Wert von 486.000 € hat, muss er als Geldausgleich an die OHG 1.074.000 € zahlen. [0,5]

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 24.05.1973, IV R 64/70, BStBl. 1973 II 655) wird bei einer Sachwertabfindung in das Privatvermögen des Gesellschafters der einheitliche Vorgang nach der Zweistufentheorie aufgeteilt (vgl. H 16 IX „Sachwertabfindung“ EStH). [0,5]

Die Aufteilung erfolgt in

1. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Gesellschafter gegen Entstehung eines Abfindungsanspruchs; gegenüber den Ausführungen im Grundfall ändert sich in der 1. Alternative nichts

und

2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts an den ausscheidenden Gesellschafter zur Tilgung dieses Abfindungsanspruchs. [1,0]

zu Schritt 1:

Durch den Erwerb des Gesellschaftsanteils in Höhe von 280.000 € des Gesellschafters C für 486.000 € durch die Gesellschafter A und B werden die bisher auf C entfallenden stillen Reserven angeschafft. Die stillen Reserven sind in Höhe von 206.000 € aufzustocken.

[0,5]

StB-Bilanz A B-OHG nach Ausscheiden von C (1. Stufe)

Bilanz A B-OHG nach Ausscheiden

Firmenwert	15.000	Kapital A	290.000
Grund und Boden	546.667	Kapital B	310.000
Gebäude	680.000	Verbindlichkeiten	500.000
Einrichtung	240.000	Abf.-Vbdl. C	486.000
GWG	4.333		
Waren	97.000		
Finanzkonten	3.000		
	<hr/>		<hr/>
	1.586.000		1.586.000

[0,5]

zu Schritt 2:

Für den Erwerb des Grundstücks durch C wurde gezahlt:

Verrechnung mit Abfindungsanspruch	486.000 €
Ausgleichszahlung	+ 1.074.000 €
Veräußerungspreis = Wert des Grundstücks	1.560.000 €
Buchwerte des Grundstücks nach Aufstockung (680.000 + 546.667)	- 1.226.667 €
Veräußerungsgewinn (= 2/3 der stillen Reserven)	333.333 €

[1,0]

A und B können für die durch den Verkauf auf der zweiten Stufe aufgedeckten stillen Reserven des Grundstücks unabhängig von einer Reinvestitionsabsicht in der Steuerbilanz Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG bilden, da die Voraussetzungen des § 6 b Abs. 4 Nr. 2 EStG gegeben sind. [0,5]

Der Vorgang unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung i. H. v. 1.560.000 €. Nach § 6 Abs. 2 GrEStG ist der Erwerb in Höhe von 1/3 steuerfrei, da C in der Gesellschaft bereits zu 1/3 an dem Grundstück beteiligt war. Grunderwerbsteuer somit 3,5 % von 1.560.000 € x 2/3 = 36.400 €. [1,0]

Der Verkauf des Grundstücks ist zwar steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, aber da der Vorgang unter das GrEStG fällt gem. § 4 Nr. 9 lit. a UStG steuerfrei. [1,0]

StB-Bilanz A B-OHG nach Ausscheiden von C (2. Stufe)

Bilanz A B-OHG nach Ausscheiden			
Firmenwert	15.000	Kapital A	290.000
Grund und Boden	-	Kapital B	310.000
Gebäude	-	Rücklage § 6 b EStG	333.333
Einrichtung	240.000	Verbindlichkeiten	500.000
GWG	4.333	Abf.-Vbdl. C	-
Forderung an C	1.074.000		
Waren	97.000		
Finanzkonten	3.000		
	<hr/>		<hr/>
	1.433.333		1.433.333

[2,0]

2. Beurteilung bei C

C hat einen Veräußerungsgewinn und Vergünstigungen wie zuvor. Die Grunderwerbsteuer ist als Veräußerungskosten zu berücksichtigen. Der Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 EStG beträgt 199.600 € (236.000 € ./. 36.400 €). Eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG ist möglich. Die Rücklage kann entweder auf ein betriebliches Wirtschaftsgut des C übertragen werden oder im Sonderbetriebsvermögen der OHG bis zum Ablauf der Übertragungsfristen (§ 6b Abs. 3 Satz 2 ff. EStG) stehen bleiben (R 6b.2 Abs. 10 Sätze 1 und 2 i. V. m. Abs. 7 EStR). Sollte von der Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG Gebrauch gemacht werden ist eine Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 1 oder 3 EStG nicht mehr möglich (§ 34 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 3 Satz 6 EStG).

[1,0]

3. Übertragung der Immobilie in das Einzelunternehmen

Zwar ist mit dem Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage (H 15.7 V „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH und H 16 V „wesentliche Betriebsgrundlagen“ EStH) Betriebsvermögen des C geworden, da aber der gesamte Betrieb durch A und B weiter geführt wird und die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils besteht, liegt keine Realteilung i. S. d. § 16 Abs. 3 EStG vor.

[1,0]

Anmerkung: BFH-Urteil vom 30.03.2017, IV R 11/15

In dem Urteilsfall hatte ein Gesellschafter seinen Anteil an einer KG zunächst in eine neu gegründete Ein-Mann-GmbH & Co. KG eingebracht, die dann sogleich unter demselben Datum aus der KG ausschied. Zur Abfindung erhielt die ausscheidende Gesellschaft alle Wirtschaftsgüter eines nicht als Teilbetrieb organisierten Geschäftsbereichs der KG, den

sie anschließend fortführte. Die Finanzverwaltung nahm ein gewinnrealisierendes Tauschgeschäft an.

Der BFH erließ folgenden Leitsatz (Auszug):

Auf das Ausscheiden eines Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft gegen Sachwertabfindung aus dem mitunternehmerischen Vermögen finden die Grundsätze der Realteilung auch dann Anwendung, wenn die Abfindung nicht in der Übertragung eines Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, sondern in der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter besteht.

Der BFH beurteilte die Vorgehensweise als Aufgabe eines ganzen Mitunternehmeranteils und subsumierte daher aufgrund der Grundsätze seines Urteils vom 16.03.2017 eine sog. unechte Realteilung. Die Aufgabe eines ganzen Mitunternehmeranteils wurde mit den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 17.09.2015 hergeleitet.

Damit widerspricht der BFH ausdrücklich dem zuvor neu ergangenen Realteilungserlass vom 20.12.2016, Tz. 36.

Das BFH Urteil ist bisher nicht im Bundessteuerblatt II veröffentlicht. Im Examen ist es daher nicht anzuwenden, wenn nach der Ansicht der Finanzverwaltung zu lösen ist.

Die Zweistufentheorie findet für Sachwertabfindungen in das Betriebsvermögen keine Anwendung. Es handelt sich insoweit um die Übertragung gegen Minderung der Gesellschaftsrechte (wie ein unentgeltlicher Vorgang) und gegen „Normalentgelt“ (vgl. Beck-Erlasse, 1, §6/15, Rz. 15). [1,0]

Nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG muss der Vorgang in eine unentgeltliche und normalentgeltliche Übertragung im Verhältnis des Kaufpreises zum Verkehrswert aufgeteilt werden:
 $1.074.000 : 1.560.000 = 68,8 \%$ normalentgeltlich. In diesem Umfang ergibt sich bei der OHG ein Veräußerungs-, bei C ein Anschaffungsvorgang. Zu 31,2 % sind die Buchwerte weiterzuführen. [1,0]

A und B können für die durch den Verkauf aufgedeckten stillen Reserven (68,8 % v. 333.333 € = 229.333 €) des Grundstücks unabhängig von einer Reinvestitionsabsicht in der Steuerbilanz Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG bilden, da die Voraussetzungen des § 6 b Abs. 4 Nr. 2 EStG gegeben sind. [1,0]

Soweit C zu 31,2 % die Buchwerte weiterzuführen hat, erfolgt die Aus- bzw. Einbuchung erfolgsneutral mit den Buchwerten über Kapitalkonto des C. [0,5]

Zu beachten ist, dass bei Nichteinhaltung der dreijährigen Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG rückwirkend ein gewinnrealisierender Ansatz der Teilwerte des Grundstücks erfolgt. [0,5]

Soweit C den Buchwert des Gebäudes weiterführen muss, hat er die bisher von der OHG berücksichtigte AfA i. H. v. 4% weiterzuführen (31,2 %); vgl. Schmidt, ESt-Kommentar, § 6 EStG, Rz. 705. Im Übrigen (68,8%) ergibt sich die Gebäude-AfA aus seinen

Anschaffungskosten mit 3% (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG). Es ergeben sich beim Gebäude zwei AfA-Reihen. [1,0]

Anmerkung:

Im Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12 hat der BFH entschieden dass die teilentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen derselben Personengesellschaft nicht zur Realisierung eines Gewinns führe, wenn das Entgelt den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts nicht übersteigt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Beck´sche Steuererlasse 1 zu § 6 /32, dort II Nr. 1 a)) ist in einschlägigen Fällen weiterhin uneingeschränkt Tz 15 (Beck´sche Steuererlasse 1 zu § 6 /15) anzuwenden. Im vorliegenden Fall würde sich auch nach der Ansicht des BFH ein teilentgeltlicher Vorgang ergeben, da der Verkehrswert den Buchwert übersteigt.

Der X. Senat des BFH hat mittlerweile den Großen Senat angerufen. Der X. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 19. 3. 2014 - X R 28/12 (a. a. O.) das BMF zum Beitritt aufgefordert und in diesem Beschluss zum Ausdruck gebracht, dass er die Argumente, die für die strenge Trennungstheorie sprechen, für gewichtiger halte. Das BMF ist dem Verfahren beigetreten. Der IV. Senat des BFH hat auf eine Divergenzanfrage mitgeteilt, dass er an seiner Rechtsauffassung festhalte.

Der X. Senat des BFH hält in seinem Vorlagebeschluss an der Auffassung fest, dass die Argumente, die für die strenge Trennungstheorie sprechen, höher zu gewichten seien: Aus dem Gesetzeswortlaut ergäben sich keine Gründe, warum der Buchwert allein dem entgeltlichen Teil des Geschäfts zuzuordnen sei; vielmehr sei entsprechend dem Veranlassungsprinzip eine Aufteilung vorzunehmen.

Alternative 2

1. Handelsbilanz

Bei einem Gesellschafterwechsel ändert sich in der Handelsbilanz lediglich die Bezeichnung des Kapitalkontos des Gesellschafters. Der eintretende Gesellschafter übernimmt die Rechtsstellung des ausscheidenden Gesellschafters. [1,0]

2. Steuerbilanz

Bei einem Gesellschafterwechsel kommt es zu einer Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der Gesellschafterwechsel ist kein Fall des § 24 UmwStG (Tz. 01.47 c) aa) UmwSt-Erlass). C hat einen Veräußerungsgewinn, Vergünstigungen und Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG wie zuvor. [1,0]

Der von D gezahlte Kaufpreis kann nicht in der Bilanz der OHG ausgewiesen werden, da D die Rechtsposition des C übernimmt und im Übrigen die getroffenen Vereinbarungen mit A und B dem entgegenstehen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalkonto und dem Kaufpreis stellt steuerlich zusätzliche Anschaffungskosten für die von D übernommenen Anteile an den Wirtschaftsgütern dar und ist in einer Ergänzungsbilanz für D auszuweisen (siehe hierzu BMF-Schreiben v. 19.12.2016, BStBl. 2017 I, S. 34).

[1,0]

Die stillen Reserven ermitteln sich wie folgt:

	<u>Buchwert</u>	<u>Teilwert</u>	<u>stille Reserven</u>	
Grund und Boden	500.000	640.000	140.000	
Gebäude	560.000	920.000	360.000	
Einrichtung	220.000	280.000	60.000	
GWG	0	13.000	<u>13.000</u>	
			573.000	
Firmenwert	0	45.000	<u>45.000</u>	
			618.000	[1,0]

Der Firmenwert ermittelt sich wie folgt:

Zahlung an C		486.000 €	
abzüglich Kapitalkonto C		280.000 €	
abzüglich stille Reserven (1/3 von 573.000 €)		191.000 €	
Firmenwert		15.000 €	[1,0]

Im Einzelnen ergeben sich folgende Ansätze des D in der Ergänzungsbilanz:

	<u>stille Reserven gesamt</u>	<u>Aufstockung 1/3</u>	
Grund u. Boden	140.000	46.667	
Gebäude	360.000	120.000	
Einrichtung	60.000	20.000	
GWG	13.000	4.333	
Firmenwert	45.000	15.000	[1,0]

Buchungssatz in der Gesamthandsbilanz:

Kapital C an Kapital D 280.000 €

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D

Grund und Boden	46.667 €	
Gebäude	120.000 €	
Einrichtung	20.000 €	
GWG	4.333 €	
Firmenwert	15.000 €	an Mehrkapital D 206.000 €

[1,0]

Handelsbilanz und steuerliche Gesamthandsbilanz der A B D OHG:

Aktiva	OHG 01.01.2017 (in €)	Passiva
Grund und Boden	500.000	Kapital A
Gebäude	560.000	
		290.000
Einrichtung	220.000	Kapital B
		310.000
Geringwertige WG (GWG)	0	Kapital D
Waren	97.000	280.000
Finanzkonten	3.000	
		500.000
		Verbindlichkeiten
		500.000
	<u>1.380.000</u>	<u>1.380.000</u>

[1,0]

Eröffnungs-Ergänzungsbilanz D 01.01.2017

Firmenwert	15.000	Mehrkapital D	206.000
Grund und Boden	46.667		
Gebäude	120.000		
Einrichtung	20.000		
GWG	4.333		
	<u>206.000</u>		<u>206.000</u>

[0,5]

Die Ergänzungsbilanz ist fortzuführen. Die weitere Entwicklung richtet sich nach den Bewertungsvorschriften, die für das einzelne Wirtschaftsgut anzuwenden sind, für das jeweils mehr gezahlt wurde.

[0,5]

Die einzelnen Bilanzposten entwickeln sich wie folgt:

Firmenwert

In der Handelsbilanz ist kein Firmenwert anzusetzen, da D in die Rechtsstellung des C eintritt und damit kein entgeltlich erworbener Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB gegeben ist. Ein selbstgeschaffener Firmenwert darf nicht ausgewiesen werden, da schon kein Vermögensgegenstand vorliegt gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB Umkehrschluss. [1,0]

Buchungssatz in der HB/GHB:

keiner

In der Ergänzungsbilanz des D ist der Firmenwert gem. § 5 Abs. 2 EStG als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens anzusetzen und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich zeitanteiliger AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG (15 Jahre) zu bewerten.

Anschaffungskosten für D Anfang 2017	15.000 €	
./.. AfA 1/15	<u>1.000 €</u>	
31.12.2017	14.000 €	[1,0]

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D

AfA an Firmenwert 1.000 € [0,5]

Grund und Boden

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz mit 500.000 € (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB) und in der Steuerbilanz mit 546.667 € (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Der Mehrwert von 46.667 € ist in der Ergänzungsbilanz des D auszuweisen. [1,0]

Gebäude

Die Bewertung des Gebäudes erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich der planmäßigen Abschreibungen und ebenso in der Steuerbilanz mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1, § 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz ist aufgrund der Fortführung der Buchwerte in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz wie bisher mit 4 % von 1.000.000 € vorzunehmen. In der OHG-Gesamthandsbilanz wird weiter mit 40.000 € abgeschrieben. [1,0]

Buchungssatz in der HB/GHB:

Abschreibung an Gebäude 20.000 € [0,5]

Ergänzungsbilanz des D

D muss den erworbenen Anteil nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 v.H. abschreiben (H 7.2 „Zeitliche Anwendung“ EStH). Die AfA-Bemessungsgrundlage für D ergibt sich wie folgt: [0,5]

1/3 bisheriger Buchwertanteil C ($560.000 \times 1/3 =$)	186.667		
zusätzliche Anschaffungskosten (stille Reserven)	<u>120.000</u>		
AfA für D 3 % von	306.667	=	9.200 [0,5]

In der OHG-Bilanz wird weiter mit 40.000 abgeschrieben,
davon auf D entfallend $1/3 =$ 13.333
Die zu hoch berücksichtigte AfA in Höhe von 4.133
wird in der Ergänzungsbilanz ausgeglichen durch eine Minder-AfA. [0,5]

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D:

Gebäude an AfA 4.133 € [0,5]

Einrichtung

Die Bewertung der Einrichtung erfolgt in der Handelsbilanz und in der steuerlichen Gesamthandsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB bzw. lineare AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG. Es ergibt sich eine Abschreibung von 40.000 €. Bei einer jährlichen Abschreibung von 40.000 € muss die Abschreibungs-Bemessungsgrundlage 400.000 € und die Nutzungsdauer 10 Jahre betragen haben.

Buchungssatz in der HB/GHB:

Abschreibung an Einrichtung 40.000 € [0,5]

Ergänzungsbilanz des D

Der von C erworbene Anteil darf nur noch über eine Restnutzungsdauer von 5,5 Jahren abgeschrieben werden, da bei D bezüglich des Anteils des C ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffung fand im Juli 2012 statt, also beträgt die Rest-Nutzungsdauer ab 01.01.2017 noch 5,5 Jahre. Die AfA beträgt 16.970 € ($1/3$ des Buchwerts ($220.000 \text{ €}/3$) zuzüglich $1/3$ der stillen Reserven (20.000 €) / 5,5). Differenzen zwischen anteiliger AfA laut Gesamthandsbilanz ($1/3$ von $40.000 = 13.333$ zu $16.970 = 3.637 \text{ €}$) führen in der Ergänzungsbilanz zu einer Mehr-AfA. [1,0]

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D:

AfA an Einrichtung 3.637 € [0,5]

GWG

In der Handelsbilanz und in der steuerlichen Gesamthandsbilanz sind die GWG bereits vollständig abgeschrieben. Insoweit sind keine Änderungen veranlasst. [0,5]

Buchungssatz in der HB/GHB:

keiner

Es liegt eine Anschaffung von D vor. Nach sinngemäßer Anwendung § 6 Abs. 2 EStG können die Anschaffungskosten sofort als Betriebsausgaben behandelt werden.

Anschaffungskosten 2017	4.333 €	
Aufwand	<u>4.333 €</u>	
31.12.2017	- €	[0,5]

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D:

AfA an GWG 4.333 € [0,5]

Gebäude

Die Bewertung des Gebäudes erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB abzüglich der planmäßigen Abschreibungen und ebenso in der Steuerbilanz mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz ist aufgrund der Fortführung der Buchwerte in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz wie bisher mit 4 % von 1.000.000 € vorzunehmen. In der OHG-Gesamthandsbilanz wird weiter mit 40.000 € abgeschrieben.

Buchungssatz „alle Bereiche“ (Handels- und Steuerbilanz)

Abschreibung	40.000 €	An	Gebäude	40.000 €
--------------	----------	----	---------	----------

Ergänzungsbilanz des D

D muss den erworbenen Anteil nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 v.H. abschreiben (H 7.2 „Zeitliche Anwendung“ EStH). Die AfA-Bemessungsgrundlage des D ist der Mehrwert in der Ergänzungsbilanz des D. Die AfA ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % vorzunehmen und beträgt 3.600 € (120.000 € x 3,0 %).

Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D

AfA	3.600 €	An	Gebäude	3.600 €
-----	---------	----	---------	---------

Alternative 3

Da der ausscheidende Gesellschafter C weniger erhält als den Buchwert seines Kapitalkontos, führt das für die verbleibenden Gesellschafter A und B zu unter den anteiligen Buchwerten liegenden Anschaffungskosten und deshalb zu einer entsprechenden erfolgsneutralen Herabsetzung der Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter (H 6.2 „Mitunternehmeranteil“ EStH). Eine Bewertung über den Anschaffungskosten ist unzulässig (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

Im Einzelnen ergeben sich folgende Ab- bzw. Aufstockungen, die von der OHG am 01.01.2017 vorzunehmen sind:

	BW	stille Reserven bzw. Lasten gesamt	Ab-/ Aufstockung	neuer
Grund u. Boden	500.000	-90.000	-30.000	470.000
Gebäude	560.000	-90.000	-30.000	530.000
Einrichtung	220.000	-60.000	-20.000	200.000
GWG	0	+30.000	+ 10.000	10.000
Firmenwert	0	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
Gesamt		-210.000	- 70.000	

[1,0]

Außerdem ist das Kapitalkonto des C aufzulösen und dafür eine Schuld an C einzubuchen.

Am 01.01.2017 wird somit folgende Buchung erforderlich:

Kapital C	280.000 €		
GWG	10.000 €	an Verbindlichkeiten C	210.000 €
		Grund und Boden	30.000 €
		Gebäude	30.000 €
		Einrichtung	20.000 €

[1,0]

Bilanz nach Ausscheiden			
Grund und Boden	470 000	Kapital A	290.000
Gebäude	530.000		
Einrichtung	200.000	Kapital B	310.000
GWG	10.000		
		Verbindlichkeiten	500.000
Waren	97.000		
Finanzkonten	3.000	Verbindlichkeit C	210.000
	<u>1.310.000</u>		<u>1.310.000</u>

[1,0]

Die einzelnen Bilanzposten entwickeln sich wie folgt:

Grund und Boden

Die Bewertung erfolgt in der Steuerbilanz mit dem bisherigen Buchwert abzüglich der stillen Lasten, d.h. mit 500.000 € ./. 30.000 € = 470.000 € (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG).

[1,0]

Gebäude

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Nach Auffassung der Finanzverwaltung steht jedem Beteiligten die AfA nach seinen personenbezogenen Merkmalen zu (H 7.2 „Zeitliche Anwendung“ EStH). Deshalb beträgt die AfA für A und B für ihre bisher vorhandenen Anteile nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG wie bisher 4%.

[1,0]

Die Herstellungskosten des Gebäudes haben 1.000.000 € (siehe oben) betragen. Davon entfallen auf A und B $2/3 = 666.667$; die AfA von 4 % beträgt $2/3$ von 40.000 € = 26.667

[0,5]

Der von C erworbene Anteil darf nur mit 3% abgeschrieben werden, da bezüglich des von C erworbenen Anteils ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten betragen $1/3$ des Teilwerts von 470.000 € = 156.667 €. Die AfA beträgt 3% v. € = 4.700 €.

[0,5]

Insgesamt beträgt die AfA 31.367 € (26.667 € + 4.700 €). Der Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2017 beträgt $560.000 ./. 30.000 = 530.000 ./. 31.367 = 498.633$.

[0,5]

Hinweis auf Buchungssatz: AfA an Gebäude 31.367 €

Einrichtung

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die bisherige

AfA-Bemessungsgrundlage für A und B beträgt 2/3 von 400.000 €, die AfA Höhe 10 %. Die AfA beträgt 26.666 €. [0,5]

Der von C erworbene Anteil darf nur noch über eine Restnutzungsdauer von 5,5 Jahren abgeschrieben werden, da bezüglich des Anteils des C ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die AfA hierfür beträgt 9.697 € (1/3 des Teilwerts: 1/3 v. 160.000 €).

Insgesamt beträgt die AfA somit 36.363 €.

Der Bilanzansatz zum 31.12.2017 beträgt 163.637 € (200.000 € ./. 36.363 €). [1,0]

Hinweis auf Buchungssatz: AfA an Einrichtung 36.363 €

GWG

In der Steuerbilanz ist nach dem Wortlaut § 6 Abs. 2 EStG nicht anwendbar, da A und B von C nur Anteile von Wirtschaftsgütern erworben haben. Nach dem Sinn der Vorschrift (vereinfachte AfA-Berechnung) wird allgemein für zulässig gehalten, die Anschaffungskosten der stillen Reserven sofort als Betriebsausgabe zu behandeln. [1,0]

Anschaffungskosten 2017	10.000 €	
Aufwand	<u>10.000 €</u>	
31.12.2017	0 €	[0,5]

Hinweis auf Buchungssatz: Afa an GWG 10.000 €

Teil II

zu Frage 1:

1. Handelsbilanz

Zu bilanzieren sind nur die Vermögensgegenstände, die bei wirtschaftlicher Betrachtung Gesellschaftsvermögen sind ungeachtet ihrer betrieblichen Nutzung (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

Vermögensgegenstände, die im Eigentum der Gesellschafter stehen, dürfen bei der Gesellschaft auch dann nicht bilanziert werden, wenn sie betrieblich genutzt werden. (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB; Beck'scher Bilanzkommentar § 246 Rz. 63). Es gibt in der Handelsbilanz kein Sonderbetriebsvermögen. Die Grundstücke Lagerstr. 7, Lagerstr. 8 und die Halle, sowie die Anteile an der Komplementär-GmbH sind daher nicht in der Handelsbilanz der KG zu aktivieren. [1,0]

2. Steuerbilanz

2.1 Anteile an Komplementär GmbH

Die Anteile an der GmbH befinden sich im Sonderbetriebsvermögen II des K. Da K zu 100%, also mehr als 25 %³ an der Komplementärin der KG beteiligt ist und die Komplementär GmbH in 2015 bis 2017 keiner weiteren Aktivität nachgeht und er an der KG, handelt es sich um notwendiges Sonderbetriebsvermögen des K bei der KG (H 4.2 II „Anteile an Kapitalgesellschaft- 7. Spiegelstrich“ EStH). [1,0]

Die Beteiligung ist mit den Anschaffungskosten von 25.000 € in der Sonderbilanz II des K zu bilanzieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH). Das bisher nichteinbezahlte Stammkapital ist erst dann als Verbindlichkeit auszuweisen, wenn es von der GmbH eingefordert wird. [1,0]

2.2 Grundstück Lagerstr. 7

Das geerbte Grundstück wird K ab 20.12.2015 als neuem Eigentümer bereits zugerechnet, da das Eigentum durch den Erbfall im Wege der Gesamtrechtsnachfolge von Gesetzes wegen übergeht (§ 1922 BGB) und nicht erst durch die Grundbucheintragung. Es gehört aber zu seinem Privatvermögen, da es weder betrieblich genutzt wird noch zu diesem Zeitpunkt für eine betriebliche Nutzung vorgesehen ist (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). [1,0]

Ab 01.03.2016 dient das Grundstück betrieblichen Zwecken der KG, an der K als Mitunternehmer beteiligt ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Es dient K damit auch bei unentgeltlicher Überlassung zur Erzielung betrieblicher Einkünfte und ist somit bei ihm notwendiges Sonderbetriebsvermögen I, das in einer für ihn aufzustellenden Sonderbilanz auszuweisen ist (R 4.2 Abs. 2, Abs. 12 EStR). [1,0]

³ Bei Anteilen kleiner 10 % liegt, wenn im Gesellschaftsvertrag nicht Einstimmigkeit geregelt ist, kein notwendiges Betriebsvermögen vor. Zwischen 10 und 25 % entscheiden nach Ansicht des BFH die Umstände des Einzelfalls. Bei Anteilen größer 25 % liegt notwendiges SBV II vor (BFH Urteil vom 16.04.2015 - IV R 1/12, BStBl. II S. 705).

Mit der Überführung in das Betriebsvermögen liegt am 01.03.2016 eine Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS. 1 EStG) vor, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS. 1 EStG grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten ist. K tritt als Erbe in die Rechtsstellung des V ein (§ 45 AO; § 1922 BGB). Die Einlage findet nicht innerhalb von 3 Jahren nach der Anschaffung des Grundstücks durch V statt § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS. 2 lit. a EStG (Anschaffung 01.02.2011, Einlage 01.03.2016), daher ist sie nicht abweichend mit den Anschaffungskosten, sondern mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung zu bewerten. [1,0]

Bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens besteht die Vermutung, dass der Teilwert mindestens dem erzielbaren Einzelveräußerungspreis (H 6.7 „Schätzung“ EStH) des Wirtschaftsgutes, also dem Verkehrswert, entspricht. Das sind hier $128 \text{ €} \times 1.500 \text{ m}^2 = 192.000 \text{ €}$. Mit diesem Wert ist das Grundstück am 31.12.2016 zu bewerten. [1,0]

2.3 Grundstück Lagerstr. 8

Das im Mai 2016 von L erworbene Grundstück „Lagerstraße 8“ ist ebenfalls notwendiges Sonderbetriebsvermögen I (R 4.2 Abs. 2 und Abs. 12 EStR), welches gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. §§ 255 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG von ($500 \text{ m}^2 \times 150 \text{ €} =$) 75.000 € zu bewerten ist. [1,0]

Es besteht kein Teilwertabschreibungswahlrecht (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Am Bilanzstichtag liegt zwar ein niedrigerer Verkehrswert vor, ein geringerer Wertansatz kommt aber nicht in Betracht, da der Teilwert nicht dem Verkehrswert entspricht. K hat gerade durch den höheren Kaufpreis die Bedeutung des Grundstücks für Zwecke der KG zum Ausdruck gebracht. Der gezahlte Kaufpreis war es ihm Wert. Im Zeitpunkt der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes spricht eine Vermutung dafür, dass der Teilwert den Anschaffungskosten entspricht (H 6.7 „Teilwertvermutungen“ EStH). Gründe, die diese Vermutung widerlegen, z. B. das Vorliegen einer Fehlentscheidung (H 6.7 „Fehlmaßnahme“ EStH, H 6.7 „Überpreis“ EStH), sind aus dem Sachverhalt (auch an den folgenden Bilanzstichtagen) nicht erkennbar. Ein gedachter Erwerber hätte an seiner Stelle genauso gehandelt. Damit ist dieses Grundstück jeweils am 31.12.2016 und 31.12.2017 mit 75.000 € zu bewerten. [1,0]

2.4 Werkhalle

Die Halle wird mit Baubeginn ebenfalls zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen I (R 4.2 Abs. 2 EStR) des K, da von Anfang an die Absicht bestand, sie an die KG zu vermieten. Sie ist in seiner Sonderbilanz auszuweisen und die Zugangsbewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten von 500.000 € (§ 255 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG). [1,0]

Die Vorsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten der neuen Halle (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG), da K nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der Baurechnung den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen kann. [1,0]

Mit der Vermietung der neuen Halle ist K Unternehmer (§ 2 UStG, § 19 Abs. 2 UStG). Grundsätzlich ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gem. § 15 Abs. 2 Nr.

1 UStG ausgeschlossen, da die Vermietung der Halle gem. § 4 Nr. 12 a UStG steuerfrei ist. K hat aber durch die Vermietung mit Umsatzsteuer zulässigerweise zur Umsatzsteuer optiert, da er gem. § 9 Abs. 1 UStG an einen Unternehmer vermietet, welcher gem. § 9 Abs. 2 UStG keine Ausschlussumsätze tätigt. [1,0]

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit Anschaffungskosten abzüglich zeitanteiliger AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog in Höhe von 3 %. Die AfA ist Sonderbetriebsausgabe des K gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Die AfA beträgt $\frac{3}{12}$ von 3 % von 500.000 € = 3.750 €. Damit ist die Werkhalle am 31.12.2017 mit 496.250 € zu bewerten. [1,0]

Die von der KG an K gezahlten Mieten in Höhe von 15.000 € stellen Mietaufwand dar, da sie von ihr für die Nutzung eines sich nicht in ihrem Eigentum stehenden Grundstücks gezahlt werden und somit handelsrechtlich Aufwand und steuerrechtlich Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG darstellen. Da sie dem K als Gesellschafter zufließen, sind sie in gleicher Höhe bei ihm als Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen. Die Zahlung auf das Privatkonto ist eine Geldentnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). [1,0]

Die USt-Verbindlichkeiten gehören bis zu ihrer Bezahlung zum Sonderbetriebsvermögen I des K. Diese sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Rückzahlungsbetrag in Höhe von 950 € zu bewerten. [0,5]

zu Frage 2:

1. Ausgangslage

Eine unentgeltliche Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG setzt voraus, dass neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen auch sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die für die Funktion des Betriebes von Bedeutung sind, übertragen werden (funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen; Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6 /18 Tz. 4). [1,0]

Hier befinden sich die Grundstücke Lagerstr. 7, Lagerstr. 8 und die Halle, sowie die Anteile an der GmbH im Sonderbetriebsvermögen des K und stellen wesentliche Betriebsgrundlagen dar (vgl. Ausführungen zur Frage 1).

Da K mit 100 % an der GmbH und mit 50 % an der KG beteiligt ist, handelt es sich um funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen. Wird funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen – die Anteile an der Komplementär GmbH – wie gewünscht zurückbehalten und in das Privatvermögen überführt ist eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 Satz 1 nicht zulässig. Es kommt zu einer tarifbegünstigten Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils. (Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6 /18 Tz. 5). [2,0]

2. Lösungsansatz

In dem Moment in welchem K die gesamte Beteiligung an der KG unentgeltlich an den Sohn übertragen würde, wäre K nicht mehr Mitunternehmer der KG und damit wäre § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG ebenfalls nicht anwendbar, da die GmbH Anteile in das Privatvermögen des K entnommen werden würden (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). [1,0]

Wenn hingegen nicht die gesamten Anteile an der KG auf den Sohn übertragen werden, handelt es sich um eine disquotale, hier unterquotale Übertragung gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG, da die GmbH-Anteile dann im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers K verbleiben. Dieses Vorgehen ist vorzunehmen. Das restliche Sonderbetriebsvermögen kann übertragen werden oder auch nicht. Für die rechtliche Würdigung ist dies nicht weiter relevant. [2,0]

3. Verhaltensregeln

Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist dann, dass der Sohn den Anteil an der KG über einen Zeitraum von 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt. Er darf nicht einmal Teile des Anteils übertragen oder aufgeben. Ansonsten würden rückwirkend auf den Übertragungstichtag die Teilwerte angesetzt gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und damit alle stillen Reserven als laufender Gewinn versteuert gem. § 16 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 16 Abs. 3 EStG. (Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6 /18 Tz. 11) [1,0]

Als Veräußerung gilt auch eine Einbringung nach §§ 20 und 24 UmwStG. Ausgenommen sind die Fälle, in welchen die Buchwertfortführung gewählt wird und der Sohn die Anteile an der Kapitalgesellschaft oder die Mitunternehmeranteile über einen Zeitraum von mindestens 5 Jahren nicht veräußert oder aufgibt und die Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft den eingebrachten Mitunternehmeranteil innerhalb der 5 Jahre nicht veräußert. Die Frist beginnt mit der ursprünglichen Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG. (Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6 /18 Tz. 13) [1,0]

Weiterhin müssen die zurückbehaltenen GmbH Anteile Betriebsvermögen bei der KG bleiben. K darf daher seine Anteile innerhalb der 5 Jahre nicht veräußern (Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6 /18 Tz. 15).⁴ [1]

Die Anteile an der GmbH sind bisher Sonderbetriebsvermögen II des K. Da die GmbH den Vertrieb der KG übernehmen wird, werden die Anteile an der GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des K (H 4.2 I „Beteiligungen- 1. Spiegelstrich“ EStH). Sonderbetriebsvermögen I hat dabei Vorrang vor Sonderbetriebsvermögen II (vgl. u.a. BFH, Urteil v. 10.05.2012, Urteil v. 18.08.2005, BStBl II 2005, S.830; Urteil v. 24.02.2005, BStBl II 2006, S. 361). Der Vorgang ist als unschädlich einzustufen. [1,0]

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

⁴ A. A.: BFH, Urteil v. 12.05.2016, BFH/NV 2016, S. 1376.

Notenspiegel / Bewertungsschema

<i>Punkte</i>	<i>Note</i>
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

Note

	Soll	Ist
Teil I		
Grundfall		
1. Zivilrecht/Gesellschaftsrecht		
Gesellschaft nicht aufgelöst; von den übrigen Gesellschaftern fortgeführt; sein Anteil am Gesellschaftsvermögen wächst den übrigen Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB).	1	
Anspruch auf eine Abfindung (§ 105 III HGB; § 738 I S. 2, 155 BGB)	1	
Ausscheiden; Jahr 2017 (§ 131 III S. 2 HGB)	0,5	
Ansatz der aufgedeckten stillen Reserven	1	
angeschaffte anteilige Geschäfts- und Firmenwert aktivieren (§ 246 I S. 4 HGB); Abfindung wegen Lästigkeit = Aufwand	1	
Ermittlung stille Reserven	1	
Ermittlung anteiliger Firmenwert = 15.000 €	1	
Ermittlung Aufstockungen	1	
Kapitalkonto des C aufzulösen und dafür eine Abfindungsverpflichtung zu passivieren	0,5	
Buchungssatz am 01.01.2017	1	
2. Steuerrecht		
2.1 Steuerliche Würdigung des Ausscheidens		
Gesellschaftsvermögen stellt Gesamthandsvermögen (§ 39 II Nr. 2 AO)	0,5	
Abfindungsbetrag = Anschaffungskosten für die Anteile (§ 255 I HGB)	0,5	
Mitunternehmeranteil veräußert (§ 16 I Nr. 2 EStG); in 2017 realisiert; zusätzliche Anschaffungskosten in 2017	1	
keine stb. Vorgang iSd GrEStG (§ 1 I, IIa GrEStG)	1	
kein steuerbarer Umsatz iSd § 1 I UStG	0,5	
2.2 Bilanzen zum 01.01.2017	1	
2.3 Fortentwicklung der Bilanzposten		
Firmenwert		
Firmenwertanteil ist anteilig entgeltlich erworben, daher Aktivierungsgebot (§ 246 I S. 1+4 HGB); gem. § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren	0,5	
Bewertung in der Handelsbilanz (§ 253 I S. 1, III S.1+2, § 255 I; § 285 Nr. 13 HGB)	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
Bewertung in der Steuerbilanz (§ 5 I S. 1 HS. 1+VI, § 6 I Nr. 1 S. 1 EStG; § 7 I S. 1+3 EStG)	0,5	
steuerliche Anpassungsbuchung	0,5	
Grund und Boden		
Bewertung (§ 253 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 HS. 1+ VI, § 6 I Nr. 2 S. 1 EStG)	0,5	
Gebäude		
Handelsbilanz (§ 253 I S. 1, III S. 1+2 HGB); Anschaffungskosten; Abschreibung=2%; Buchungssatz in HB	1	
Steuerbilanz (§ 6 I Nr. 1 S. 1 EStG; § 7 IV S. 1 Nr. 1, § 52 XV EStG); Anschaffungskosten AfA nach personenbezogenen Merkmalen (H 7.2 "Zeitliche Anwendung" EStH); wie bisher 4%	1	
Herstellungskosten des Gebäudes 1.000.000 €	0,5	
von C erworbene Anteil darf nur mit 3% abgeschrieben	1	
Insgesamt beträgt die AfA 35.867 €	0,5	
steuerliche Anpassungsbuchung	0,5	
Einrichtung		
Bewertung in HB; Buchungssatz in HB	1	
Bewertung StB	0,5	
Berechnung AfA	0,5	
GWG		
stillen Reserven sofort als Betriebsausgabe (§ 6 II EStG)	0,5	
analoge Anwendung in der Handelsbilanz	0,5	
Buchungssatz in HB	0,5	
2.3 Ertragssteuerliche Beurteilung des C		
Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, auf den §§ 16 IV sowie 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG anwendbar	1	
Veräußerungsgewinn (§ 16 II EStG)	0,5	
Freibetrag (§ 16 IV EStG)	0,5	
Rücklage nach § 6b Abs. 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG	1	
Rücklage entweder übertragen oder Sonder BV (R 6b.2 X S. 1+2, VII EStR)	1	
§ 34 Abs. 1 oder 3 EStG nicht mehr möglich	0,5	
Alternative 1		
1. Beurteilung bei der OHG		

Ausscheiden gegen eine Sachwertabfindung	0,5	
Zweistufentheorie (H 16 IX "Sachwertabfindung" EStH)	0,5	
1. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Gesellschafter gegen Entstehung eines Abfindungsanspruchs	0,5	
2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts an den ausscheidenden Gesellschafter zur Tilgung dieses Abfindungsanspruchs	0,5	
Schritt 1: stillen Reserven sind aufzustocken	0,5	
StB nach Ausscheiden von C	0,5	
Schritt 2: Ermittlung VG	1	
Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG	0,5	
Grunderwerbsteuer; Wert der Gegenleistung ; § 6 Abs. 2 GrEStG ist der Erwerb in Höhe von 1/3 steuerfrei	1	
gem. § 4 Nr. 9 lit. a UStG steuerfrei	1	
StB-Bilanz A B-OHG nach Ausscheiden von C (2. Stufe)	2	
2. Beurteilung bei C		
Veräußerungsgewinn und Vergünstigungen wie zuvor; Rücklage nach § 6b III EStG mgl.	1	
3. Alternative: Übertragung in Einzelunternehmen		
keine Realteilung	1	
gegen Minderung der Gesellschaftsrechte und "Normalentgelt"	1	
$1.074.000 : 1.560.000 = 68,8\%$ normalentgeltlich	1	
Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG bilden, da die Voraussetzungen des § 6 b Abs. 4 Nr. 2 EStG gegeben	1	
zu 31,2 % die Buchwerte weiterzuführen; Aus- bzw. Einbuchung erfolgsneutral	0,5	
Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	0,5	
Buchwert des Gebäudes weiterführen; AfA 4%; Im Ubrigen (68,8%) 3%	1	
Alternative 2		
1. Handelsbilanz	1	
2. Steuerbilanz		
kein Fall des § 24 UmwStG	1	
Unterschiedsbetrag zwischen dem Kapitalkonto und dem Kaufpreis; zusätzliche Anschaffungskosten; Ergänzungsbilanz für D	1	
Ermittlung der stillen Reserven	1	
Ermittlung FiWe	1	
Ansätze in ErgBil des D	1	
Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D	1	
HB und stl. GHB	1	
ERgBil des D	0,5	
Fortführung ErgBil des D	0,5	
Firmenwert		
In der Handelsbilanz ist kein Firmenwert anzusetzen	1	
Ergänzungsbilanz des D ist der Firmenwert gem. § 5 Abs. 2 EStG	1	
Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D	0,5	
Grund und Boden		
Mehrwert von 46.667 € ist in der Ergänzungsbilanz des D auszuweisen	1	
Gebäude		
Handelsbilanz und in der Steuerbilanz mit 2 %	1	
Buchungssatz in der HB/GHB	0,5	
ErgBil D: nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 v.H. abschreiben	0,5	
Afa für D 3% von 306.667 € = 9.200 €	0,5	
Ausgleich durch Minder-Afa	0,5	
Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D	0,5	
Einrichtung		
Buchungssatz in der HB/GHB; Abschreibung an Einrichtung 40.000 €	0,5	
ErgBil D: Restnutzungsdauer von 5,5 Jahren; Differenzen zwischen anteiliger AfA laut Gesamthandsbilanz in der Eröffnungsbilanz zu einer Mehr-Afa	1	
Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D	0,5	
GWG		
keine Änderung in HB	0,5	
Anschaffungskosten als Betriebsausgaben (§ 6 Abs. 2 EStG)	0,5	
Buchungssatz in der Ergänzungsbilanz des D	0,5	
Alternative 3		
Herabsetzung der Buchwerte (H 6.2 "Mitunternehmer" EStH)	1	
folgende Ab- bzw. Aufstockungen von der OHG am 1.01.2017	1	
Kapitalkonto des C auflösen und dafür eine Schuld an C einbuchen.	1	
Bilanz nach Ausscheiden	1	

Grund und Boden		
Steuerbilanz mit dem bisherigen Buchwert abzüglich der stillen Lasten	1	
Gebäude		
Steuerbilanz; fortgeführten Anschaffungskosten; AfA nach seinen personenbezogenen Merkmalen; vorhandenen Anteile wie bisher 4%	1	
Herstellungskosten des Gebäudes 1.000.000 €	0,5	
von C erworbene Anteil darf nur mit 3% abschreiben	0,5	
Insgesamt beträgt die AfA 31.367 €	0,5	
Einrichtung		
Steuerbilanz erfolgt die Bewertung mit den fortgeführten Anschaffungskosten; Die AfA beträgt 26.666 €	0,5	
Restnutzungsdauer von 5,5 Jahren; Insgesamt beträgt die AfA somit 36.363 €, Der Bilanzansatz zum 31.12.2017 beträgt 163.637 €	1	
GWG		
stillen Reserven sofort als Betriebsausgabe behandeln	1	
Anschaffungskosten 2017: 10.000 €, Aufwand 10.000 €, 31.12.2017: 0 €	0,5	
Teil II		
Frage 1		
1. Handelsbilanz		
in HB nur VG des GHV	0,5	
kein Sonder-BV in der HB	1	
2. Steuerbilanz		
2.1 Komplementär-GmbH		
GmbH-Anteile = SoBV II; funktional wesentliches SoBV	1	
Bew mit AK; nicht eingezahltes Stammkapital o.B.	1	
2.2 Lagerstr. 7		
Zurechnung Grdst ab 20.12.2015 im Wege GRNF; PV	1	
ab 01.03.2016 notw. SoBV I	1	
Einlage; Bew mit TW; wg. GRNF keine Einlage binnen drei Jahren	1	
TW=Verkehrswert	1	
2.3 Lagerstr. 8		
Grdst=notw. SoBV I; Bew mit AK	1	
keine ZW-AfA, da keine Fehlmaßnahme	1	
2.4 Werkhalle		
Halle = notw. SoBV I; Zugangsbew. mit HK	1	
VoSt keine HK, da VoSt-Abzug	1	
Hallenvermietung grds. stfr, aber Option zur USt	1	
Folgebewertung mit AK ./ AfA	1	
Miete = Aufwand und Sondervergütung	1	
USt-Vbdl = SoBV; Bew. mit Rückzahlungsbetrag	0,5	
Frage 2		
für Anwendung § 6 III S. 1 EStG MU-Anteil und gesamtes funktional wesentliches SoBV	1	
Rückbehalt funktional wesentliches SoBV (= 100% GmbH und 50% KG) ist schädlich	2	
Lagerstr. 7 / Lagerstr. 8 / Halle / GmbH-Anteile = SoBV; nach Übertrag KG-Anteile kein SoBV mehr	1	
disquotale Übertragung gem § 6 III S. 2 EStG möglich;	2	
Behaltenszeitraum von 5 Jahren; sonst rückwirkend Ansatz der TW zum Übertragungstichtag	1	
Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG = schädliche Einbringung; außer BW-Fortführung	1	
zurückbehaltenen GmbH-Anteile bleiben BV der KG	1	
GmbH-Anteile bisher SoBV I nun SoBV II; Vorrang SoBV I	1	
Gesamtpunktzahl	100	0

Klausursachverhalt

Gemischte Klausur

	Berufsbegleitende Lehrgänge (ASLG, KOP, SLG)
Klausur:	6-STD 2018 C-3
Datum:	13.05.2018
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	<i>siehe nächste Seite</i>
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl , Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), Vor- und Nachname , Ihrem Kursort sowie der oben eingetragenen Klausur bezeichnung. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten , schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm.

Sollte Ihre Klausurlösung unzureichend gekennzeichnet werden, ist eine Korrektur nicht möglich!

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

Teil I Abgabenordnung

1. Sachverhalt

Die Steuererklärungen des seit 11 geschiedenen, selbständig tätigen Bernd Boshaft (B) werden bei StB Guido Gründlich (G) von der angestellten Karina Klein (K) bearbeitet.

B hatte der Steuerberaterkanzlei für die ESt- Erklärung 11 u.a. eine Rechnung seines Rechtsanwalts vom 04.12.11 für die Kosten seines Scheidungsverfahrens i.H.v. 15.400 € übergeben. Auf der Rechnung war in kleiner, schwer leserlicher Handschrift des B vermerkt: „Überweisungsauftrag 02.01.12, abgebucht am 05.01.12“. In seinem Anschreiben an G hatte B hierzu bemerkt, der StB solle bitte prüfen, ob bzw. wann diese Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können.

K erfasste den Betrag in der Erklärung 11 als außergewöhnliche Belastung, weil sie nicht auf den handschriftlichen Vermerk auf der Rechnung, sondern nur auf das Rechnungsdatum achtete. Auch G übersah den Vermerk bei Überprüfung der Steuererklärung.

Die Erklärung wurde dann von B unterschrieben und im Oktober 12 beim FA eingereicht. Obwohl der Erklärung die Rechnung des Anwalts nicht beigelegt war, erkannte das FA die Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung an und setzte nach Abzug der zumutbaren Eigenbelastung i.H.v. 9.100 € hierfür 6.300 € an, da es die Angaben für glaubhaft hielt. Die ESt 11 wurde erklärungsgemäß bei einem zu versteuernden Einkommen von 114.650 € auf 37.835 € festgesetzt (33% Steuersatz), und zwar mit endgültigem Bescheid vom 03.02.13; der Bescheid wurde nicht angefochten.

Bei der Bearbeitung der ESt- Erklärung 12 im September 13 fiel K bei Durchsicht der Unterlagen aus dem Jahr 11 nunmehr auf, dass sie das Zahlungsdatum übersehen hatte. Sie informierte hierüber G. Dieser rief noch am gleichen Tage, dem 15.09.13 bei B an und bat ihn um Zustimmung, das Zahlungsdatum der Anwaltsrechnung dem FA mitteilen zu dürfen.

Trotz des Hinweises auf die gesetzliche Pflicht zu Berichtigung lehnte B den Vorschlag ab und wies G an, einerseits die Berichtigung zu unterlassen und andererseits die Anwaltskosten unter Vorlage der Rechnung auch für das Jahr 12 geltend zu machen, um auf diese Weise etwas von den in der Vergangenheit zu viel gezahlten Steuern wieder zu bekommen. Demzufolge setzte K - nach entsprechender Anweisung durch G - die Scheidungskosten auch in der Erklärung 12 als außergewöhnliche Belastung an.

B unterschrieb die Erklärung 12 und gab sie (zusammen mit der Anwaltsrechnung) im Dezember 13 beim FA ab. Die zuständige Sachbearbeiterin StOI Ramona Rödel (R) erkannte die Scheidungskosten i.H.v. 6.300 € erneut als außergewöhnliche Belastung an, da sie den Bescheid aus dem Vorjahr nicht beachtete und deshalb die doppelte Erfassung nicht bemerkte.

Von dem in der Steuererklärung angegebenen Gewinn bei den Einkünften aus § 15 EStG i.H.v. 178.000 € erfasste R nur 158.000 €: Der Sohn von R hatte Anfang 12 bei B nach langem Suchen einen Arbeitsplatz erhalten, der jedoch nunmehr wegen der angespannten wirtschaftlichen Lage wegzufallen drohte. R hoffte, mit ihrem Tun dazu beizutragen, dass der Arbeitsplatz des Sohnes erhalten blieb.

Die ESt 12 wurde bei einem zu versteuernden Einkommen von 149.958 € auf 55.903 € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt, und zwar mit Bescheid vom 15.05.14.

Im Mai 18 bekam K aufgrund der Presseberichterstattung über ein großes Steuerstrafverfahren nun doch ein schlechtes Gewissen und teilte dem FA den Sachverhalt und die Zahlungsdaten hinsichtlich der Scheidungskosten mit.

Bei der dadurch ausgelösten Überprüfung des Vorgangs fiel dem Sachgebietsleiter auch die fehlerhafte Gewinnerfassung im Veranlagungszeitraum 12 auf.

Aufgaben:

1. Beurteilen Sie das Verhalten von B, G und K hinsichtlich der ESt 11 steuerstrafrechtlich. Erörtern Sie ggf. auch den Zeitpunkt der Tatvollendung und die Höhe der hinterzogenen Steuern (gehen Sie von einem linearen Steuersatz von 33% aus).
2. Beurteilen Sie das Verhalten von B, G, K und R hinsichtlich der ESt 12 steuerstrafrechtlich.
3. Prüfen Sie gutachterlich, ob und ggf. wie lange der ESt-Bescheid 11 noch geändert werden kann.
4. Prüfen Sie gutachterlich, ob der ESt-Bescheid für 12 im Mai 18 noch geändert werden kann.

Bearbeiterhinweis:

Auf Steuerordnungswidrigkeiten ist nicht einzugehen!

2. Sachverhalt

Das FA hat im ESt- Bescheid 16 des C u.a. bestimmte Einnahmen i.H.v. 10.000 € in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH der Besteuerung zugrunde gelegt. Diese wirken sich i.H.v. 4.500 € steuererhöhend aus. Die ESt 16 wurde auf 60.000 € festgesetzt, die Abschlusszahlung wurde unter Berücksichtigung der i.H.v. 58.000 € festgesetzten und geleisteten Vorauszahlungen i.H.v. 2.000 € angefordert.

C legt ordnungsgemäß Einspruch ein und beantragt die Herabsetzung der ESt 16 auf 55.500 € sowie die Aussetzung der Vollziehung des ESt- Bescheides in Höhe von 4.500 €. Dieser Antrag wurde vom FA abgelehnt, da die Rechtslage aufgrund der BFH-Rechtsprechung eindeutig sei.

Daraufhin überweist C die Abschlusszahlung von 2.000 € am Fälligkeitstag an das FA, hält aber den Einspruch aufrecht.

3 Monate später - über den Einspruch des C wurde noch nicht entschieden - weicht ein Senat des BFH in einem anderen Verfahren bei gleichem Sachverhalt von der bisherigen Rechtsprechung ab und würdigt die o.g. Einnahmen nunmehr als nicht steuerbar. Wegen der Abwei-

chung wird die Rechtsfrage dem Großen Senat des BFH zur endgültigen Entscheidung vorgelegt.

Es ist nicht abzusehen, ob der Große Senat von der bisherigen Rechtsprechung abweichen wird. Im Schrifttum wird die Frage unterschiedlich beurteilt.

Daraufhin möchte C nunmehr erneut - unter Hinweis auf den Vorlagebeschluss - bei seinem Finanzamt einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung von 4.500 € stellen.

Aufgaben

Beantworten Sie die nachstehenden Fragen:

1. C möchte wissen, ob er erneut einen AdV Antrag stellen bzw. ob er diesen Antrag nunmehr auch gleich direkt beim Finanzgericht einreichen kann.
2. Beurteilen Sie – bei unterstellter Zulässigkeit - die Erfolgsaussichten eines Aussetzungs-antrags von C mit dem Ziel, 4.500 € vorerst nicht zahlen zu müssen.

Teil II Umsatzsteuer

Allgemeine Hinweise:

Erforderliche Buch- und Belegnachweise sowie Aufzeichnungen sind vorhanden. Die formellen Voraussetzungen des § 25b UStG sind gegebenenfalls erfüllt, Liefer- und Erwerbsschwellen gelten als überschritten. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus den Sachverhalten sich nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt

- enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,
- besteht gegebenenfalls Einverständnis über die Abrechnung im Gutschriftenweg,
- versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten,
- finden die §§ 19 und 20 UStG keine Anwendung,
- verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren - und Dienstleistungsverkehr die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlandes,
- werden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,
- liegen alle angegebenen Orte im Inland,
- sind Geschehnisse, die am Tag der Klausurbearbeitung in der Zukunft liegen, so zu behandeln, als seien sie bereits verwirklicht.

Aufgabe

Beurteilen Sie die nachstehend aufgeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf die bei den Einzelsachverhalten jeweils genannten Beteiligten, und zwar grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum 2018. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen. Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Sachverhalte

1. Adalbert Auerhahn (A) aus Hamburg hat Anfang des Jahres 2018 erfolgreich den Schritt in die Selbständigkeit gewagt. Zu diesem Zweck erwarb er am 01.02.2018 bei dem Hamburger Händler Heinrich Hurtig (H) auf der Hamburger Messe "Boot & Freizeit" eine 20 m lange Yacht der Marke Bavaria, die er in der Folgezeit – wie bei Erwerb beabsichtigt und gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht - an fachkundige Segler vermieten konnte.

Der von A mit H vereinbarte Kaufpreis belief sich auf 500.000 € zzgl. USt. Da A sein Schiff so schnell wie möglich haben wollte, bestellte H die Bavaria bei der Bergener Werft (BW) in Norwegen, die gerade ein solches Schiff fertig gestellt hatte, zum Preis von 450.000 € (Im Preis enthalten war der Transport und die Transportversicherung, so dass der Zollwert auch 450.000 € betrug). H vereinbarte mit BW eine unverzollte und unbesteuerter Lieferung. Die Lieferklausel im Vertrag zwischen A und H lautete „verzollt und versteuert“.

Die Yacht wurde am 15.02.2018 von einem Werftarbeiter aus Norwegen vereinbarungsgemäß in den alten Hamburger Yachthafen überführt, wo A für die Yacht einen Liegeplatz angemietet hatte. H übergab dem A seine Rechnung über 500.000 € zzgl. USt am 20.02.2018, nachdem er, H, zuvor am 18.02.2018 eine ordnungsgemäße Rechnung des BW erhalten hatte. Die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer betrug (450.000 € x 19 % =) 85.500 €.

A konnte das Schiff bereits am 01.03.2018 das erste Mal vermieten. Seine Einnahmen aus der Vermietung der Yacht, die jeweils im alten Hamburger Yachthafen übergeben wurde, belaufen sich im Jahr 2018 auf 98.000 €. Alle Vermietungen, darunter eine Überlassung für eine sechswöchige Schiffstour zur französischen Atlantikküste (Umsatz 20.000 €) - erfolgten ohne Besatzung. Aufgrund der günstigen Auftragslage konnte A die Bavaria - anders als bei Erwerb beabsichtigt - im Jahr 2018 nicht ein einziges Mal selbst nutzen.

Aufgabe: Zu beurteilen sind A, BW und H!

2. Die Iwersen KG (KG) betreibt ein Bauunternehmen mit angeschlossenem Baustoffhandel in Hamburg. Die KG ist ein Familienunternehmen. 40 % der Anteile hält der Komplementär Horst Iwersen. Kommanditisten sind seine Ehefrau Anne Iwersen, die ebenfalls 40 % der Anteile innehat, sowie die beiden Kinder Anton und Julia Iwersen, die im Besitz von jeweils 10 % der Anteile sind.

2.1 Zum 1. Februar 2018 konnte die KG 60 % der Anteile der Boysen-GmbH mit Sitz in Bremen zum Preis von 1 Mio. € übernehmen. Die Boysen-GmbH – einer der größten Konkurrenten der KG - war in eine finanzielle Schieflage geraten. Um die Synergieeffekte, die sich aus der Beteiligung ergeben, optimal nutzen zu können, wurde eine intensive Zusammenarbeit bei der Ausführung von Bauaufträgen vereinbart.

Zum alleinigen Geschäftsführer der Boysen-GmbH wurde mit Wirkung zum 1. Februar 2018 Anton Iwersen bestellt. In seinem Arbeitsvertrag sind u. a. der Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall, und die Weisungsgebundenheit geregelt. Der Arbeitsvertrag sieht außerdem auch ausdrücklich vor, dass die KG dem Geschäftsführer Anton Iwersen jederzeit Vorgaben und Weisungen hinsichtlich der laufenden Geschäftsführung erteilen kann. Anton Iwersen erhält ein monatliches Gehalt von 7.000 Euro.

Mit der vertraglichen Gestaltung der Anteilsübernahme und der steuerlichen Beratung hatte die KG den Rechtsanwalt und Steuerberater Dr. Heidrich betraut, der im Januar 2018 alle nötigen Schritte einleitete. Heidrichs Rechnung vom 10. Februar 2018 über 6.000 € zzgl. 1.140 € USt beglich die KG umgehend.

Aufgabe: Zu beurteilen ist nur die KG!

2.2 Anton Iwersen darf laut Arbeitsvertrag den ihm von der GmbH zur Verfügung gestellten Firmenwagen auch für Fahrten und erster Tätigkeitsstätte sowie zu Privatfahrten nutzen. Der Firmenwagen war von der Boysen-GmbH am 1. August 2017 für 40.000 Euro zzgl. 7.600 € USt (Bruttolistenpreis seinerzeit: 51.000 €) erworben und seither ausschließlich für betriebliche Fahrten verwendet worden. Der Pkw wird von der GmbH auf 6 Jahre linear abgeschrieben. Seit 1. Februar 2018 wird der Pkw ausschließlich von Anton Iwersen genutzt.

Laut ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch beläuft sich die Gesamtfahrleistung des Pkw in der Zeit vom 1. Februar 2018 bis zum 31. Dezember 2018 auf 30.000 km. Davon entfallen auf reine Privatfahrten 5.000 km. Für Fahrten zwischen seiner in Oyten belegenen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte in Bremen (Entfernung 25 km) wurde der Pkw von Anton Iwersen an 200 Tagen benutzt.

Insgesamt entstehen der Boysen-GmbH durch die Pkw-Nutzung im Jahr 2018 neben der AfA noch folgende Kosten:

Kfz-Steuer und -Versicherung	2.000 € (Jahresbetrag)
Treibstoff (seit 1. Februar 2018)	3.500 € zuzüglich 665 € USt
Inspektion (15. August 2018)	1.500 € zuzüglich 285 € USt.

Aufgabe: Zu beurteilen sind die KG und die GmbH! Besonderer Bearbeitungshinweis: Bestehen unterschiedliche Möglichkeiten, die außerunternehmerische Nutzung durch Anton Iwersen umsatzsteuerrechtlich zu erfassen, führen Sie bitte Alternativberechnungen durch!

2.3 Im März 2018 gelang es der KG nach längeren Bemühungen endlich, das unbebaute Nachbargrundstück von dem Fleischfabrikanten F für 900.000 € zu erwerben. Das Grundstück hatte bei F als betriebliches Vorratsgelände gedient. In dem notariell beurkundeten Kaufvertrag mit F heißt es, dass auf Steuerbefreiungen soweit wie möglich verzichtet werden soll und die KG die anfallende Grunderwerbsteuer alleine tragen soll. Termin für den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten ist der 1. April 2018. Wie bereits bei Erwerb des Grundstücks beabsichtigt, begann die KG unmittelbar danach mit den Bauarbeiten für ein neues Bürogebäude. Das neue Bürogebäude soll laut Plan aus drei Etagen mit jeweils 200 qm Nutzfläche bestehen. Im 2. Obergeschoss ist eine Hausmeisterwohnung mit 100 qm Nutzfläche vorgesehen, die einem Hausmeister im Rahmen des Arbeitsverhältnisses als Vergütung für geleistete Dienste überlassen werden soll.

Die Bauarbeiten führte die KG mit eigenen Arbeitnehmern aus. Das erforderliche Baumaterial hatte die KG eigens für das Bauvorhaben erworben. Dafür waren ihr von anderen Unternehmern in ordnungsgemäßen Rechnungen der ersten Jahreshälfte 2018 insgesamt 220.000 € zzgl. 41.800 € in Rechnung gestellt worden. Davon entfielen auf besondere Materialien für die Sanitärausstattung des Badezimmers der Hausmeisterwohnung 5.000 € zzgl. 950 €.

Nach Fertigstellung des Gebäudes Mitte Juli 2018 werden die Räume ab 1. August 2018 wie vorgesehen genutzt.

Wegen eines Wasserschadens in der Hausmeisterwohnung ist die KG im September 2018 genötigt, die Firma "Aqua-Stop" hinzuzuziehen, die mit Spezialmaschinen eine Trocknung der Wände und des Bodens vornimmt und zugleich verschiedene Rohrleitungen in der Wohnung austauscht. Die Rechnung vom 22.9.2018 lautet über 3.000 € zzgl. 570 € USt und wird von der KG umgehend beglichen.

Aufgabe: Zu beurteilen ist nur die KG!

Teil III Bewertungsrecht / Erbschaftsteuer

Sachverhalt

Der verwitwete und kinderlose ehemalige Unternehmer Robert Rundlich (RR geb. 08.02.1947) aus Augsburg ist am Abend des 25.05.2017 völlig unerwartet im Alter von 70 Jahren beim Anschluss des Fernsehers um 20:45 Uhr in seinem gemieteten Einfamilienhaus in der Fuggerstraße 44 an einem Stromschlag verstorben. Robert Rundlich war schweizerischer Staatsbürger und lebte bereits seit über 40 Jahren in der Fuggerstadt Augsburg. Aufgrund eines wirksamen Testaments vom 15.08.2014 hat er seinen Neffen Hans Rundlich, der Sohn seines Bruders Roland Rundlich zu seinem Alleinerben eingesetzt. RR hinterlässt folgende Vermögensgegenstände:

Tz. 1 Nießbrauch Grundstück in Nürnberg, Luitpold Str. 3

Robert Rundlich war Inhaber eines Nießbrauches an einem Gebäude in der Luitpold Str. 3 in Nürnberg. Das Grundstück hat eine Größe von 3.800 qm und ist mit einem zweigeschossigen Gebäude aus dem Jahr 1924, welches laufend renoviert wurde, bebaut. Pro Stockwerk (300 qm) sind je zwei (Wohnungs-)Einheiten enthalten.

Im Erdgeschoss ist eine Fläche von 210 qm an einen Kinderarzt für monatlich 2.000 €, zuzüglich 315 € Nebenkostenvorauszahlung und 439,85 € Umsatzsteuer und eine Fläche von 90 qm an ein Übersetzungsbüro für monatlich 700 €, 135 € Nebenkostenvorauszahlung und 158,65 € Umsatzsteuer vermietet.

Eine Wohnung im Obergeschoss mit einer Fläche von 125 qm ist an den langjährigen Mieter Manfred Alt (84 Jahre) vermietet. Manfred Alt hat eine monatliche Miete in Höhe von 580 € und 180 € Nebenkostenvorauszahlung zu zahlen. Die restliche Wohnfläche von 175 qm ist für monatlich 1.300 € Miete und 260 € Nebenkostenvorauszahlung an Carola Jung vermietet. Die Mietverhältnisse bestehen bereits seit mehreren Jahren und die letzte Mieterhöhung wurde im Jahr 2012 durchgeführt. Die Mieten werden jeweils zum Monatsersten entrichtet.

Die übliche Kaltmiete für dieses Objekt kann aufgrund des örtlichen Mietspiegels wie folgt angenommen werden:

	2014	2017
Wohnraum	6,00 € / qm	8,00 € / qm
Freiberufliche / gewerbliche Räume	8,00 € / qm	11,50 € / qm

ür eine angemessene Nutzung des Gebäudes genügt eine Fläche von 1.200 qm. Die verbleibende Teilfläche von 2.600 qm wäre baurechtlich und anhand des örtlichen Bebauungsplanes abteilbar und seitens des Elsterweges (Parallelstraße zur Luitpold Str.) zugänglich.

Das Grundstück wurde am 15.03.2014 von Robert Rundlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Neffen Hans Rundlich unentgeltlich übertragen. Lediglich den Nießbrauch hat sich Robert seinerseits zurückbehalten.

Der Bodenrichtwert des Referenzgrundstücks liegt im Jahr 2014 bei 150 € pro qm und im Jahr 2017 bei 160 € pro qm bei einer Geschossflächenzahl von jeweils 0,6. Das gesamte Grundstück in der Luitpold Str. hat eine Geschossflächenzahl (GFZ) von 0,8. Nach den Erfahrungswerten aus dem Jahr 2014 des Robert Rundlich fallen laufende (nicht umlagefähige) Unterhaltskosten in Höhe von 20.000 € pro Jahr an, die sich auch in den folgenden Jahren (unverändert) bestätigten und je zur Hälfte auf das Erd- und das Obergeschoss belaufen.

Der Gutachterausschuss hat seit 2013 eigene örtliche Liegenschaftszinssätze ermittelt. Diese belaufen sich in allen Jahren auf folgende Werte:

1. 5,25 Prozent für Mietwohngrundstücke,
2. 5,75 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von bis zu 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche,
3. 6,25 Prozent für gemischt genutzte Grundstücke mit einem gewerblichen Anteil von mehr als 50 Prozent, berechnet nach der Wohn- und Nutzfläche, und
4. 6,75 Prozent für Geschäftsgrundstücke.

Örtliche Bewirtschaftungskosten hat der Gutachterausschuss hingegen nicht ermittelt.

Im Jahr der Vermögensübertragung in 2014 wurden der Wert des Grundstücks sowie der Wert des vorbehaltenen Nießbrauchs auf Basis der zu erwartenden Dauer des Nießbrauchs zutreffend ermittelt und die Schenkungsteuer durch das zuständige Finanzamt dementsprechend festgesetzt. Für das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück wurde kein niedrigerer gemeiner Wert nach § 198 BewG festgestellt. Der ermittelte Grundbesitzwert entfällt je zur Hälfte auf das Erd- und das Obergeschoss.

Tz. 2 Beteiligung an dem Einzelunternehmen Thomas Linux, Fürth

Der Erblasser war mit einer Einlage in Höhe von 850.000 € als typisch stiller Gesellschafter an dem Einzelunternehmen des Thomas Linux aus Fürth (bei Nürnberg) beteiligt. Der Gewinnanspruch wurde mit 15 % des jährlichen Gewinns i. S. d § 4 EStG des Einzelunternehmens Thomas Linux vor Berücksichtigung des Gewinnanteils vereinbart. Die Beteiligung ist frühestens zum 25.09.2027 kündbar. Die maßgeblichen Gewinnanteile für die letzten vier Jahre belaufen sich auf folgende Beträge:

Für das Jahr 2013:	169.000 €
Für das Jahr 2014:	120.000 €
Für das Jahr 2015:	150.000 €
Für das Jahr 2016:	189.000 €

Der Gewinnanteil für das Jahr 2016 wurde bereits am 14.04.2017 auf das Konto des Erblassers überwiesen. Der anteilige Gewinnanteil für das laufende Jahr 2017 beläuft sich auf 23.500 €.

Tz. 3 Mietwohngrundstück in Genf, Schweiz

Der Erblasser hatte sich im Jahre 2011 eine Wohnung in Genf (Schweiz) für umgerechnet 1.750.000 € gekauft. Der Wert der Wohnung beträgt im Zeitpunkt der Besteuerung 2.000.000 €. Der Erbe musste diesbezüglich in der Schweiz eine Erbschaftsteuer in Höhe von 118.000 € entrichten, die keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt.

Tz. 4 Sonstiges

Darüber hinaus war der Erblasser Inhaber eines Wertpapierdepots (Aktien und börsennotierte festverzinsliche Wertpapiere) bei der Bayerischen Landesbank mit Sitz in München, welches er mit Wirkung vom 23.09.2013 von seinem Großonkel Gustav Block übertragen erhalten hat. Das Depot hatte damals einen Wert in Höhe von 560.000 € und die Schenkungsteuer wurde in der damaligen gesetzlichen Höhe festgesetzt und durch den Erblasser bezahlt. Zum Besteuerungszeitpunkt hat das Depot einen Wert in Höhe von 650.000 €.

Das Bankguthaben des Erblassers beläuft sich auf 1.670.800 €, die Goldmünzsammlung auf 35.000 €, die Briefmarkensammlung auf 7.500 € (es handelt sich dabei um ausschließlich abgestempelte Briefmarken) und der Hausrat hat, da sämtliche Holzmöbel mit Holzwurm befallen sind, lediglich einen Wert in Höhe von 2.500 €. Die Steuerschulden des Robert Rundlich belaufen sich auf 25.000 €.

Aufgabe

Ermitteln Sie die bisherige und endgültige Schenkungssteuer (bzw. die Steuernachzahlung) für den Vorerwerb und die Erbschaftsteuer für den Erben unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen und – falls erforderlich – der einschlägigen Verwaltungsanweisungen.

Gehen Sie jeweils auch kurz auf die sachliche und persönliche Steuerpflicht, die Steuerentstehung, den Bewertungsstichtag und die Steuerschuldnerschaft ein.

Anlage

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit der Schweiz auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer.

Originaltext

Abkommen

zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlass- und Erbschaftssteuern

Abgeschlossen am 30. November 1978
Von der Bundesversammlung genehmigt am 27. September 1979¹
Ratifikationsurkunden ausgetauscht am 29. August 1980
In Kraft getreten am 28. September 1980
(Stand am 28. September 1980)

*Die Schweizerische Eidgenossenschaft
und
die Bundesrepublik Deutschland,*

von dem Wunsch geleitet, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftssteuern abzuschliessen,
haben folgendes vereinbart:

Art. 1

Dieses Abkommen gilt für Nachlässe von Erblassern, die im Zeitpunkt ihres Todes einen Wohnsitz in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten hatten.

Art. 2

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Nachlass- und Erbschaftssteuern, die für Rechnung eines der beiden Vertragsstaaten, der Länder, Kantone, Bezirke, Kreise, Gemeinden oder Gemeindeverbände (auch in Form von Zuschlägen) erhoben werden.

(2) Als Nachlass- und Erbschaftssteuern gelten alle Steuern, die von Todes wegen als Nachlasssteuern, Erbanfallsteuern, Abgaben vom Vermögensübergang oder Steuern von Schenkungen auf den Todesfall erhoben werden.

(3) Zu den bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören

- a) in der Bundesrepublik Deutschland:
die Erbschaftsteuer;
- b) in der Schweiz:

AS 1980 1417; BBl 1979 I 477

¹ AS 1980 1416

die von den Kantonen, Bezirken, Kreisen und Gemeinden erhobenen Erbschaftssteuern (Erbfall- und Nachlasssteuern).

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Nachlass- und Erbschaftssteuern, die nach der Unterzeichnung dieses Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden.

Art. 3

(1) Im Sinne dieses Abkommens

- a) bedeutet der Ausdruck «Bundesrepublik Deutschland», im geographischen Sinne verwendet, das Gebiet des Geltungsbereichs des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland sowie das an die Hoheitsgewässer der Bundesrepublik angrenzende und steuerrechtlich als Inland bezeichnete Gebiet, in dem die Bundesrepublik Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht ihre Rechte hinsichtlich des Meeresgrundes und des Meeresuntergrundes sowie ihrer Naturschätze ausüben darf;
- b) bedeutet der Ausdruck «Schweiz» die Schweizerische Eidgenossenschaft;
- c) bedeuten die Ausdrücke «ein Vertragsstaat» und «der andere Vertragsstaat», je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder die Schweiz;
- d) bedeutet der Ausdruck «Staatsangehörige»
 - aa) in bezug auf die Bundesrepublik Deutschland:
Deutsche im Sinne des Artikels 116 Absatz 1 des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland und juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;
 - bb) in bezug auf die Schweiz:
natürliche Personen, die die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzen, und juristische Personen, Personengesellschaften und andere Personenvereinigungen, die nach dem in der Schweiz geltenden Recht errichtet worden sind;
- e) bedeutet der Ausdruck «zuständige Behörde»
 - aa) in der Bundesrepublik Deutschland:
der Bundesminister der Finanzen;
 - bb) in der Schweiz:
der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder sein bevollmächtigter Vertreter.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt.

Art. 4

- (1) Einen Wohnsitz im Sinne dieses Abkommens hatte der Erblasser
- a) in der Bundesrepublik Deutschland, wenn er Inländer im Sinne des Erbschaftsteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland war;
 - b) in der Schweiz, wenn er dort im Sinne des schweizerischen Erbschaftsteuerrechts Wohnsitz oder ständigen Aufenthalt hatte oder wenn dort der Erbgang zu eröffnen ist.
- (2) Hatte nach Absatz 1 ein Erblasser in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz, so gilt folgendes:
- a) Der Wohnsitz des Erblassers gilt als in dem Staat gelegen, in dem er über eine ständige Wohnstätte verfügte. Verfügte er in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, zu dem er die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hatte (Mittelpunkt der Lebensinteressen).
 - b) Kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat der Erblasser den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hatte, oder verfügte er in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, in dem er seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte.
 - c) Hatte der Erblasser seinen gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sein Wohnsitz als in dem Staat gelegen, dessen Staatsangehöriger er war.
 - d) War der Erblasser Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.
- (3) Hatte ein Erblasser nach den Absätzen 1 und 2 seinen Wohnsitz in der Schweiz, verfügte er aber im Zeitpunkt seines Todes seit mindestens fünf Jahren in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte, so kann das Nachlassvermögen ungeachtet der Artikel 5-8 Absatz 1 nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden. Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.
- (4) Hatte ein Erblasser im Zeitpunkt seines Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz und hatte er vorher über eine ständige Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland verfügt, so kann das Nachlassvermögen ungeachtet der Artikel 5-8 Absatz 1 nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn der Erblasser in den letzten zehn Jahren vor der Aufgabe seiner letzten Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland mindestens fünf Jahre über eine solche Wohnstätte verfügt hatte und sein Tod in dem Jahr, in dem er zuletzt über eine solche Wohnstätte verfügt hatte, oder in den folgenden fünf Jahren eingetreten ist.

Dies gilt nicht, wenn der Erblasser

- a) in der Schweiz einen Wohnsitz begründet hatte
 - aa) wegen Aufnahme einer echten unselbständigen Tätigkeit in der Schweiz für einen Arbeitgeber, an dem er über das Arbeitsverhältnis hinaus weder unmittelbar noch mittelbar durch Beteiligung oder in anderer Weise wirtschaftlich interessiert war, oder
 - bb) wegen Eheschliessung mit einem schweizerischen Staatsangehörigen oder
- b) in dem Zeitpunkt, in dem er zuletzt über eine ständige Wohnstätte in der Bundesrepublik Deutschland verfügt hatte, schweizerischer Staatsangehöriger war.

Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Artikel 10 Absatz 1 ist entsprechend anzuwenden.

(5) Als ständige Wohnstätte im Sinne dieses Artikels gelten nicht eine Wohnung oder Räumlichkeiten, die Erholungs-, Kur-, Studien- oder Sportzwecken dienen und nachweislich nur gelegentlich verwendet werden.

Art. 5

(1) Unbewegliches Vermögen, das ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat besass, kann im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck «unbewegliches Vermögen» hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichen Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Die Absätze 1 und 2 gelten auch für unbewegliches Vermögen eines Unternehmens und für unbewegliches Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufs oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art dient.

Art. 6

(1) Vermögen (ausgenommen das nach den Artikeln 5 und 7 zu behandelnde Vermögen), das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte eines Unternehmens ist, die ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat hatte, kann im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck «Betriebsstätte» bedeutet eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

- (3) Der Ausdruck «Betriebsstätte» umfasst insbesondere:
- a) einen Ort der Leitung,
 - b) eine Zweigniederlassung,
 - c) eine Geschäftsstelle,
 - d) eine Fabrikationsstätte,
 - e) eine Werkstätte und
 - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.
- (4) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.
- (5) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
- a) Einrichtungen, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
 - b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
 - c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
 - d) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
 - e) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
 - f) Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschliesslich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a-e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.
- (6) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 7 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschliessen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 2 und 3 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränkten sich auf die in Absatz 5 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(7) Ein Unternehmen eines Vertragsstaats wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in dem anderen Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(8) Vermögen (ausgenommen das nach Artikel 5 zu behandelnde Vermögen), das zu einer der Ausübung eines freien Berufs oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit ähnlicher Art dienenden festen Einrichtung gehört, die ein Erblasser, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, im anderen Vertragsstaat hatte, kann im anderen Staat besteuert werden.

(9) Dieser Artikel gilt auch für Beteiligungen an Personengesellschaften. Er erstreckt sich auch auf Darlehensforderungen, die dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft zustehen, und auf Wirtschaftsgüter, die der Gesellschaft von dem Gesellschafter überlassen worden sind, sofern diese Gegenstände nach dem Recht des Vertragsstaats, in dem sich die Betriebsstätte befindet, dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte zugerechnet werden.

Art. 7

Seeschiffe und Luftfahrzeuge im internationalen Verkehr und der Binnenschifffahrt dienende Schiffe, die von einem Unternehmen betrieben werden, das einem Erblasser gehörte, der im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in einem Vertragsstaat hatte, und bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens im anderen Staat befindet.

Art. 8

(1) Das nicht nach den Artikeln 5–7 zu behandelnde Vermögen kann nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz hatte.

(2) Ungeachtet der Artikel 5–7 und Absatz 1 dieses Artikels kann das Nachlassvermögen nach dem Recht der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn der Erwerber im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in der Bundesrepublik Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügte oder dort seinen gewöhnlichen Aufenthalt hatte. Die nach dem Abkommen in der Schweiz zulässige Besteuerung bleibt unberührt. Die Artikel 4 Absatz 5 und 10 Absatz 1 sind entsprechend anzuwenden. Die vorstehenden Bestimmungen gelten nicht, wenn im Zeitpunkt des Todes des Erblassers dieser und der Erwerber schweizerische Staatsangehörige waren.

Art. 9

(1) Schulden, die mit einem bestimmten Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, werden vom Wert dieses Vermögens abgezogen.

- (2) Die anderen Schulden werden vom Wert des Vermögens abgezogen, das nur in dem Vertragsstaat besteuert werden kann, in dem der Erblasser seinen Wohnsitz hatte. Diese Schulden werden bei der Anwendung des Artikels 4 Absätze 3 und 4 und des Artikels 8 Absatz 2 auch in der Bundesrepublik Deutschland abgezogen, wenn der Erblasser bzw. der Erwerber Inländer im Sinne des Erbschaftssteuerrechts der Bundesrepublik Deutschland waren. War der Erblasser nicht Inländer und besteuert die Bundesrepublik Deutschland nach Artikel 4 Absatz 4 Vermögen, das nach Artikel 8 Absatz 1 nur in der Schweiz besteuert werden kann, so wird vom Wert dieses Vermögens der Teil der nach diesem Absatz von der Schweiz zu berücksichtigenden Schulden abgezogen, der dem Verhältnis dieses Vermögens nach Berücksichtigung eines Schuldenausgleichs nach Absatz 3 zum gesamten Rohvermögen nach Abzug der unter Absatz 1 fallenden Schulden entspricht.
- (3) Übersteigt eine Schuld den Wert des Vermögens, von dem sie in einem Vertragsstaat nach den Absätzen 1 und 2 abzuziehen ist, so wird der übersteigende Betrag vom Wert des übrigen Vermögens, das in diesem Staat besteuert werden kann, abgezogen.
- (4) Verbleibt nach den Abzügen, die auf Grund der vorstehenden Absätze vorzunehmen sind, ein Schuldenrest, so wird dieser vom Wert des Vermögens, das im anderen Vertragsstaat besteuert werden kann, abgezogen.
- (5) Die vorstehenden Bestimmungen über den Schuldenabzug gelten sinngemäss auch für den Abzug der Vermächtnisse.

Art. 10

- (1) Hatte der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik Deutschland, so wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:
- a) Die Bundesrepublik Deutschland nimmt in der Schweiz gelegenes unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 5 Absatz 2 von der Besteuerung aus, wenn der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes schweizerischer Staatsangehöriger war. Sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das sie das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das unbewegliche Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.
 - b) Soweit Buchstabe a nicht anzuwenden ist, rechnet die Bundesrepublik Deutschland nach Massgabe der Vorschriften des deutschen Rechts über die Anrechnung ausländischer Steuern auf die nach ihrem Recht festgesetzte Steuer die Steuer an, die in der Schweiz für das Vermögen gezahlt wird, das nach dem Abkommen in der Schweiz besteuert werden kann. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf das Vermögen entfällt, das in der Schweiz besteuert werden kann.
- (2) Hatte der Erblasser im Zeitpunkt des Todes seinen Wohnsitz in der Schweiz, so wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

Die Schweiz nimmt das Vermögen, das nach den Artikeln 5, 6 und 7 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann, von der Besteuerung aus. Sie kann aber bei der Festsetzung der Steuer für das Vermögen, für das sie das Besteuerungsrecht behält, den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wäre.

Art. 11

(1) Die Staatsangehörigen eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen die Staatsangehörigen des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(2) Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, darf im anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den im anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermässigungen auf Grund des Personenbestandes oder der Familienlasten zu gewähren, die er den in seinem Gebiet ansässigen Personen gewährt.

(3) Die Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar, einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen im erstgenannten Vertragsstaat weder einer Besteuerung noch einer damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender sind als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(4) In diesem Artikel bedeutet der Ausdruck «Besteuerung» Steuern jeder Art und Bezeichnung.

Art. 12

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Massnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde eines der beiden Staaten unterbreiten.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, wo wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind. Dies gilt auch für die Besteuerung von Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Absätze unmittelbar miteinander verkehren. Erscheint ein mündlicher Meinungsaustausch für die Herbeiführung der Einigung zweckmässig, so kann ein solcher Meinungsaustausch in einer Kommission durchgeführt werden, die aus Vertretern der zuständigen Behörden der Vertragsstaaten besteht.

Art. 13

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können auf Verlangen diejenigen (gemäss den Steuergesetzgebungen der beiden Staaten im Rahmen der normalen Verwaltungspraxis erhältlichen) Auskünfte austauschen, die notwendig sind für eine richtige Durchführung dieses Abkommens. Jede auf diese Weise ausgetauschte Auskunft soll geheimgehalten und niemandem zugänglich gemacht werden, der sich nicht mit der Veranlagung, der Erhebung, der Rechtsprechung oder der Strafverfolgung hinsichtlich der unter dieses Abkommen fallenden Steuern befasst. Auskünfte, die irgendein Handels- oder Bank-, gewerbliches oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren offenbaren würden, dürfen nicht ausgetauscht werden.

(2) Die Bestimmungen dieses Artikels dürfen auf keinen Fall dahin ausgelegt werden, dass sie einem der Vertragsstaaten die Verpflichtung auferlegen, Verwaltungsmassnahmen durchzuführen, die von seinen eigenen Vorschriften oder von seiner Verwaltungspraxis abweichen oder die seiner Souveränität, seiner Sicherheit, seinen allgemeinen Interessen oder dem Ordre public widersprechen, oder Angaben zu vermitteln, die nicht auf Grund seiner eigenen und auf Grund der Gesetzgebung des ersuchenden Staates beschafft werden können.

Art. 14

Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern einer diplomatischen Mission oder konsularischen Vertretung oder ihren Familienangehörigen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder auf Grund besonderer Vereinbarungen zustehen. Soweit eine Nachlass- oder Erbschaftsteuer wegen dieser Vorrechte im Empfangsstaat nicht erhoben werden kann, steht das Besteuerungsrecht dem Entsendestaat zu.

Art. 15

Mit dem Inkrafttreten dieses Abkommens tritt das Abkommen vom 15. Juli 1931² zwischen dem Deutschen Reich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und der Erbschaftssteuern in der zur Zeit gültigen Fassung ausser Kraft. Es findet nicht mehr Anwendung auf Nachlässe, auf die dieses Abkommen nach Artikel 17 Absatz 2 anzuwenden ist.

Art. 16

Dieses Abkommen gilt auch für das Land Berlin, sofern nicht die Regierung der Bundesrepublik Deutschland dem Schweizerischen Bundesrat innerhalb von drei Monaten nach Inkrafttreten des Abkommens eine gegenteilige Erklärung abgibt.

Art. 17

(1) Dieses Abkommen bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Bern ausgetauscht.

(2) Das Abkommen tritt am 30. Tag nach dem Tag in Kraft, an dem die Ratifikationsurkunden ausgetauscht werden. Seine Bestimmungen finden auf Nachlässe von Personen Anwendung, die an oder nach diesem Tag sterben.

Art. 18

Dieses Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt worden ist. Jeder Vertragsstaat kann das Abkommen auf diplomatischem Weg unter Einhaltung einer Frist von mindestens sechs Monaten zum Ende eines Kalenderjahres, frühestens zum Ende des Jahres 1983, kündigen. In diesem Fall findet das Abkommen nicht mehr auf Nachlässe von Personen Anwendung, die nach Ablauf des Kalenderjahres verstorben sind, zu dessen Ende das Abkommen gekündigt worden ist.

Geschehen zu Bonn am 30. November 1978 in zwei Urschriften in deutscher Sprache.

² [BS 12 601; AS 1959 322 Ziff. I, II 331 793 Ziff. I, II, IV; SR 0.672.913.62 Art. 30 Ziff. 1]

Klausurlösung

Gemischte Klausur

	Klausurenfernkurs	Berufsbegleitende Lehrgänge
Klausur:	6-STD 2018 C-3	
Dauer:	6 Stunden	

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

Lösungshinweise zur Übungsklausur Gemischte Klausur C-3

Klausurthemen

Teil I AO

Steuerhinterziehung, Beteiligung des Steuerberaters an einer Steuerhinterziehung,
Steuerhinterziehung durch Amtsträger,
Berichtigungspflicht nach § 153 AO,
Festsetzungsverjährung, §§ 169 ff. AO,
Änderung nach § 173 AO,
Widerstreitende Steuerfestsetzungen nach § 174 AO,
Korrektur wegen unlauterer Mittel gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO,
Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO

Teil II USt

Vermietung von Beförderungsmitteln, Reihengeschäft mit Warenbewegung Drittland/ Inland,
Einfuhr und Vorsteuerabzug für EUSt, Organschaft - Voraussetzungen und Wirkung, Firmen-
wagenüberlassung mit alternativer Ermittlung der BMG, § 13b UStG bei Grundstücksgeschäf-
ten, Zuordnung von Leistungsbezügen bei Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie bei
Erhaltungsaufwand, Vorsteueraufteilung, § 13b UStG bei Bauleistungen

Teil III BewR/ ErbSt

Steuerpflicht, Steuerentstehung, Bewertung und Steuerschuldnerschaft; Schenkung eines
Nießbrauch belasteten Grundstücks; Grundstücksbewertung im Ertragswertverfahren und
Bewertung des Nießbrauchs; Erwerb einer Stillen Beteiligung, eines schweizerischen Miet-
wohngrundstücks und sonstiger Vermögensgegenstände von Todes wegen; Abzug von Nach-
lassverbindlichkeiten; Ermittlung der Bemessungsgrundlage und der Steuer; Einbezug des
Vorerwerbs; Progressionsvorbehalt und Härteregelung

Zum Teil I AO

1. Sachverhalt

Aufgabe 1 - Steuerstrafrechtliche Beurteilung bezüglich der ESt 11

I. Erklärungsabgabe im Oktober 12

1. Steuerhinterziehung durch B

Das Einreichen der Steuererklärung 11 könnte eine Steuerhinterziehung durch aktives Tun, also eine Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellen. Dann müsste zunächst der objektive Tatbestand erfüllt sein. [1,0]

B hat mit der von ihm unterschriebenen ESt-Erklärung objektiv dem Finanzamt über eine steuerlich erhebliche Tatsache, dem nach § 11 Abs. 2 EStG maßgeblichen Abflusszeitpunkt der Scheidungskosten, eine falsche Angabe gemacht, da mit der Geltendmachung dieser Aufwendungen zugleich vorgetragen wird, sie seien im Jahr 11 abgeflossen.

Hierdurch ist es auch zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung und mithin zum Taterfolg i.S.v. § 370 Abs. 4 Satz 1 AO gekommen, nämlich durch die zu Unrecht erfolgte Anerkennung der außergewöhnlichen Belastung. [1,0]

B hat jedoch nicht vorsätzlich i.S.v. § 15 StGB gehandelt. Vorsatz erfordert das Vorliegen von „Wissen und Wollen“; B hat die Steuererheblichkeit des Abflusszeitpunktes aber nicht gewusst. Dies ergibt sich daraus, dass er den StB aufforderte, die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen zu prüfen. Wenn dieser bzw. seine Angestellte nun die Aufwendungen in die Steuererklärung eintrugen, durfte er davon ausgehen, dass die Erklärung richtig sei. Mithin scheidet eine Steuerhinterziehung des B insoweit am fehlenden subjektiven Tatbestand. [1,0]

2. Steuerhinterziehung durch G oder K

G und K haben selbst keine unrichtigen Angaben gegenüber dem Finanzamt gemacht, da sie die Steuererklärung nicht unterschrieben haben. Bei der ESt-Erklärung, die vom Steuerpflichtigen eigenhändig zu unterschreiben und abzugeben ist (§ 25 Abs. 3 Satz 1 EStG), handelt es sich um eine höchstpersönliche Erklärung, so dass grundsätzlich nur der Steuerpflichtige selbst unrichtige Angaben i.S.d. § 370 Abs. 1 AO machen kann.

Darüber hinaus haben weder G noch K vorsätzlich gehandelt, da sich das Zahlungsdatum lediglich aus einem schwer leserlichen handschriftlichen Vermerk des B ergab, der bei der Bearbeitung leicht übersehen werden kann.

Mangels Vorsatzes von G und K liegt auch keine Beihilfe vor; ferner scheidet eine Beihilfetat hier bereits mangels vorsätzlich begangener Haupttat aus. Ohne strafbarer Haupttat kann auch keine Beihilfe vorliegen. [2,0]

II. Unterlassene Berichtigung der Steuererklärung 11 im September 13

1. Steuerhinterziehung des B durch Unterlassen

Durch den Anruf am 15.09.13 erfuhr B, dass seine Steuererklärung 11 unrichtig war und demzufolge die ESt 11 zu niedrig festgesetzt worden ist.

Er war daher nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO zur unverzüglichen Berichtigung dem FA gegenüber verpflichtet, musste also den tatsächlichen Zahlungszeitpunkt mitteilen. Dieser Pflicht ist er nicht nachgekommen, so dass er das FA pflichtwidrig über eine steuerlich erhebliche Tatsache in Unkenntnis gelassen hat. Damit liegt eine Tathandlung nach § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO, hier durch Unterlassen, vor. [1,0]

Diese Tathandlung ist auch kausal für den Taterfolg, der in folgendem Umfang eingetreten ist:

ZvE bisher	114.650 €;	ESt: 37.834 €
ZvE tatsächlich	120.950 €;	ESt: 39.913 €
<u>Differenz</u>		<u>2.079 €</u>

[1,0]

Bei pflichtgemäßer Erklärungsberichtigung wäre die Steuerfestsetzung (nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO, nicht nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) berichtigt worden. Die Tat ist daher in dem Zeitpunkt vollendet, in dem bei pflichtgemäßem Verhalten des B das Finanzamt die Änderung des ESt-Bescheides 11 wegen der zu Unrecht geltend gemachten außergewöhnlichen Belastung vorgenommen hätte.

Wäre B unverzüglich nach Kenntnis der Unrichtigkeit seiner Erklärungspflicht nachgekommen, also am 15.09.13 bzw. kurz danach, hätte das Finanzamt den Änderungsbescheid noch im Jahre 13 erlassen können, so dass die Tat noch im Laufe des Jahres 13 vollendet ist; ein taggenauer Zeitpunkt lässt sich allerdings nicht bestimmen. [1,0]

Ergebnis:

Da B auch vorsätzlich sowie rechtswidrig und schuldhaft gehandelt hat, hat er eine Steuerhinterziehung i.H.v. 2.079 € gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen. [1,0]

2. Steuerhinterziehung durch G oder K

G und K waren selbst nicht gem. § 153 AO zur Berichtigung der ESt-Erklärung verpflichtet, da nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut diese Verpflichtung nur für den Steuerpflichtigen selbst besteht, nicht aber für Personen, die bei der Steuererklärung mitgewirkt haben. Es gehört allerdings zu seinen Pflichten, den Steuerpflichtigen auf die Unrichtigkeit der Steuererklärung hinzuweisen, damit dieser dann seiner Berichtigungspflicht nachkommen kann. Dieser Pflicht ist K durch Information ihres Chefs und dieser durch den Anruf bei B nachgekommen. [1,0]

Aufgabe 2 - Steuerstrafrechtliche Beurteilung bezüglich der ESt 12

a) Steuerhinterziehung durch B, G und K

Hinsichtlich der ESt 12 liegt keine Steuerhinterziehung durch eine der drei Personen vor, da die Steuererklärung für dieses Jahr keine falschen Tatsachenangaben enthält. Da die Scheidungskosten tatsächlich erst in 12 mit Erteilung des Überweisungsauftrages abgeflossen sind, ist die entsprechende außergewöhnliche Belastung zutreffend im Jahre 12 geltend zu machen.

Unerheblich ist, dass hierdurch diese Aufwendungen doppelt in 11 und 12 erfasst worden sind. Der Gewinn aus § 15 EStG wurde 12 in zutreffender Höhe erklärt. [1,0]

b) Steuerhinterziehung durch R

Eine Steuerhinterziehung bezüglich der ESt 12 könnte aber von R begangen worden sein.

Anmerkung: Nach h.M. kann R als zuständige Sachbearbeiterin § 370 AO nicht verwirklichen. Begründung: R repräsentiert das FA. § 370 Abs. 1 AO setzt grds. voraus, dass das FA (also R) die falschen oder unterlassenen Angaben nicht kennt. § 370 Abs. 1 AO greift nicht, wenn R richtige Angaben (ohne Wissen des B) fälscht. Das ist vertretbar. R wäre danach allein gem. § 266 StGB wegen Untreue zu bestrafen. Allerdings kann nach BGH und BFH auch der zuständige Amtsträger eine Steuerhinterziehung begehen. Begründung: Durch ihr pflichtwidriges Tun steht R nicht „im Lager des FA“. Auch § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO geht von der Strafbarkeit des Amtsträgers aus.

R müsste den objektiven Tatbestand des § 370 Abs. 1 AO erfüllt haben. Hier hat sie als zuständige Sachbearbeiterin einen Gewinnanteil i.H.v. 20.000 € nicht berücksichtigt. Darin liegt gegenüber dem Fiskus ein Vorenthalten des wahren, ihr zur Kenntnis gelangten Sachverhaltes. Dies ist eine Dienstplichtverletzung, die steuerstrafrechtlich eine Untätigkeit gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO darstellt. Denn soweit R ihre als Amtsträgerin erworbenen Kenntnisse für sich behält, verhindert sie eine Kenntnisnahme der Finanzbehörde.

Anmerkung: Vertretbar ist auch die Annahme einer Tathandlung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 1 AO (Verfälschen der Einkünfte i.H.v. 20.000 €) [1,0]

Hierdurch ist die Steuer von einem um 20.000 € zu niedrigem zvE berechnet worden und somit ein Taterfolg in Form einer Steuerverkürzung eingetreten. Dem steht auch nicht entgegen, dass R die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt hat (§ 370 Abs. 4 S. 1, 2. Halbsatz AO) und dass der Taterfolg bei B, also einem Dritten eingetreten ist. [1,0]

Das Verhalten der R war auch ursächlich für den eingetretenen Taterfolg.

R hat den Gewinn bewusst zu niedrig angesetzt und damit vorsätzlich, also mit Wissen und Willen gehandelt, § 15 StGB. [1,0]

Weiter hat R auch rechtswidrig gehandelt. Die Motivation, mit der Steuerverkürzung zu Gunsten des B den Arbeitsplatz ihres Sohnes zu erhalten, lässt die Rechtswidrigkeit nicht entfallen.

Schließlich hat R auch schuldhaft gehandelt. Damit liegt eine ESt-Hinterziehung für 12 durch R zu Gunsten des B vor. [1,0]

Da R in ihrer Eigenschaft als Amtsträgerin gehandelt hat, liegt gem. § 370 Abs. 3 Nr. 2 AO ein besonders schwerer Fall vor; R droht eine Freiheitsstrafe von 6 Monaten bis zu 10 Jahren, § 370 Abs. 1 AO. Strafausschließungsgründe – wie etwa eine Selbstanzeige - sind ggfs. bei K, nicht aber bei R ersichtlich. [1,0]

Aufgabe 3 – Änderung des ESt-Bescheid 11

Eine Änderung des ESt-Bescheides 11 ist nur möglich, wenn eine Korrekturvorschrift dies erlaubt und keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. [1,0]

1. Korrekturvorschriften

a) In Betracht kommt zunächst eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Der Bescheid ist objektiv unrichtig, da er die Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigt, obwohl diese erst in 12 abgefließen sind. Diese steuerlich erhebliche Tatsache (Abflusszeitpunkt) war dem Finanzamt bei Schlusszeichnung des Bescheides am 03.02.13 nicht bekannt, da die Rechnung der Erklärung nicht beigelegt wurde. Das FA erfuhr hiervon erst nachträglich auf Grund der Mitteilung des Sachverhalts durch K. Diese Tatsache führt zu der höheren ESt. Dem Finanzamt ist auch nicht der Vorwurf der grob schuldhaften Verletzung seiner Ermittlungspflichten zu machen, wenn es die Aufwendungen auch ohne Vorlage des Belegs anerkennt, weil es die Angaben für glaubwürdig hält. Das Finanzamt darf grundsätzlich von der Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen ausgehen (vgl. AEAO zu § 88, Nr. 2) Es gab hier keinerlei Anhaltspunkte, den Zahlungszeitpunkt in Zweifel zu ziehen. Mithin liegen die Voraussetzungen zur Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO vor. [2,0]

b) Daneben (*also kumulativ!*) hinaus könnte auch eine Änderung nach § 174 Abs. 2 AO in Betracht kommen. Dann müsste ein bestimmter Sachverhalt in unvereinbarer Weise mehrfach zugunsten eines Steuerpflichtigen berücksichtigt worden sein. Vorliegend sind die Scheidungskosten sowohl bei der ESt 11 als auch bei der ESt-Festsetzung 12 zugunsten des B berücksichtigt worden. Dies ist in unvereinbarer Weise geschehen, da diese Aufwendungen nur in dem Bescheid des Abflussjahres angesetzt werden können. [1,0]

Die doppelte Berücksichtigung des Sachverhalts muss ferner auf eine Erklärung des Steuerpflichtigen zurückgehen (§ 174 Abs. 2 Satz 2 AO). Hier geht der unzutreffende Ansatz in 11 auf die von B abgegebene Steuererklärung zurück. Mangels Belegbeilage liegt auch kein Ausnahmetatbestand vor, so dass die Änderung auch nach § 174 Abs. 2 AO zulässig ist. [1,0]

c) Zwar können hier aufgrund der Verwirklichung des § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO durch B (s.o. Aufgabe 1 unter II.1.) grds. „unlautere Mittel“ bejaht werden. Durch diese wurde der ESt-Bescheid 11 jedoch nicht „erwirkt“, sondern nur dessen spätere Korrektur verhindert. Daher ist eine Änderung gem. § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO zu verneinen.
(Anmerkung: Es erscheint vertretbar § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO hier analog anzuwenden und damit auch nach dieser Vorschrift eine Korrektur zu bejahen.) [1,0]

2. Festsetzungsverjährung

Die Änderung könnte gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO ausgeschlossen sein. Da die ESt-Erklärung gem. § 149 Abs. 1 AO i.V.m. § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV verpflichtend einzureichen ist, beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, hier also mit Ablauf 12, da die ESt- Erklärung 11 im Oktober 12 abgegeben wurde.

Die Frist beträgt grundsätzlich 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) und würde mit Ablauf des Jahres 16 enden. Hinsichtlich des hier in Rede stehenden Änderungsbetrages beträgt die Festsetzungsfrist 10 Jahre gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO, da B insoweit eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen hat (siehe oben, Aufgabe 1 unter II.1.). Die Frist endet daher insoweit erst mit Ablauf 22.

Der ESt-Bescheid 11 kann also bezüglich der als Scheidungskosten berücksichtigten außergewöhnlichen Belastung noch bis Ablauf des KJ 22 geändert werden. [2,0]

Aufgabe 4 – Änderung des ESt-Bescheid 12

Eine Änderung des ESt-Bescheides 12 ist nur möglich, wenn eine Korrekturvorschrift greift und keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

1. Korrekturvorschriften

a) Da der ESt-Bescheid 12 unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, ist zunächst zu prüfen, ob eine Änderung nach § 164 Abs. 2 Satz 1 AO in Betracht kommt. Voraussetzung hierfür ist, dass der Vorbehalt der Nachprüfung zwischenzeitlich nicht wieder weggefallen ist. Eine ausdrückliche Aufhebung des VdN nach § 164 Abs. 3 AO lässt sich dem Sachverhalt nicht entnehmen.

Der VdN könnte aber nach § 164 Abs. 4 AO kraft Gesetzes entfallen sein. Danach entfällt der Vorbehalt mit Ablauf der Festsetzungsfrist, wobei gem. § 164 Abs. 4 Satz 2 AO die verlängerte Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 2 Satz 2 AO nicht berücksichtigt werden darf. Folglich ist der VdN mit Ablauf der regulären Festsetzungsverjährung, also mit Ablauf 17 entfallen. Eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 164 Abs. 2 AO ist danach im Mai 18 nicht mehr möglich. [2,0]

Damit bleibt zu prüfen, ob sich in den §§ 172 ff. AO eine einschlägige Korrektornorm findet (*Anm.: §§ 164 ff. AO sind also immer vorrangig zu prüfen, vgl. § 172 Abs. 1 Satz 1 AO!*).

b) Die Änderung könnte auf § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO gestützt werden, da das Erwirken der Steuerverkürzung durch die Steuerhinterziehung der R ein unlauteres Mittel darstellt. Dem Wortlaut des § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO ist nicht zu entnehmen, dass die unlauteren Mittel durch den Stpfl. selbst eingesetzt worden sein müssen. Vielmehr genügt es, dass überhaupt ein unlauteres Verhalten, auch durch fremde Dritte für die Steuerfestsetzung kausal war. [1,0]

c) Darüber hinaus ist zu prüfen, ob eine Änderung durch § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich ist. Dafür müssten dem Finanzamt steuerlich erhebliche Tatsachen nachträglich bekannt geworden sein, hier der um 20.000 € höhere Gewinn. [1,0]

Problematisch ist hier, dass B mit der Abgabe der Steuererklärung und der Angabe des tatsächlich erzielten Gewinns alle Voraussetzungen geschaffen hat, um dem FA diese Tatsache bekannt zu machen. Gleichwohl hat R den mitgeteilten Sachverhalt dem Dienstherrn vorenthalten. Jeder Stelle innerhalb der Finanzverwaltung ist grundsätzlich das bekannt, was sich aus dem Inhalt der von ihr geführten Akten ergibt. Ergibt sich die Tatsache oder das Beweismittel nicht aus den Akten, kommt es auf die Kenntnis derjenigen Person oder der Stelle innerhalb der Finanzbehörde an, die für die Bearbeitung des Steuerfalles organisationsmäßig berufen war. Hierbei handelt es sich in der Regel um den Vorsteher eines Finanzamtes, den Sachgebietsleiter und den (zeichnungsberechtigten) Sachbearbeiter. Nur diese Bediensteten verantworten gegenüber dem Steuerpflichtigen die Steuerfestsetzung und repräsentieren insoweit die Finanzbehörde. Es genügt grundsätzlich, dass die Tatsache oder das Beweismittel einem der für die Bearbeitung des Steuerfalles zuständigen Bediensteten bekannt gegeben worden ist. Bekannt sind diejenigen Tatsachen und Beweismittel, die der zuständige Finanzbeamte in Ausübung seines Amtes erfährt und von denen er Kenntnis erlangt. Rein privates Wissen des Beamten ist demgegenüber der Finanzbehörde nicht zuzurechnen. Nur soweit die Tatsachen im Rahmen des finanzbehördlichen Verfahrens bekannt geworden sind, ist es gerechtfertigt, der Bestandskraft Vorrang vor der Richtigkeit der Steuerveranlagung einzuräumen.

Werden durch den zuständigen Beamten Tatsachen oder Beweismittel bewusst unterdrückt oder ein fingierter Sachverhalt der Besteuerung zugrunde gelegt, kommt es für die Frage, ob die Kenntnis des Beamten der Finanzbehörde zuzurechnen ist, darauf an, ob der Steuerpflichtige den Verstoß gegen die Dienstpflichten veranlasst oder auf sonstige Weise mit dem Finanzbeamten einvernehmlich zusammengearbeitet hat. Eine fehlerhafte Bearbeitung oder eine Dienstpflichtverletzung alleine führt nicht dazu, dass das Wissen des Beamten dem FA unbekannt ist. Vertraut ein Steuerpflichtiger auf die zutreffende Bearbeitung durch das FA und hat er im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten den Sachverhalt vollständig offengelegt, sind die Tatsachen oder Beweismittel dem FA bekannt, auch wenn der Beamte Tatsachen bewusst bei der Veranlagung eines Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt (BFH BStBl II 1998, 458). [1,0]

Korrekturanmerkung:

Die ausführliche Abhandlung des Problems des nachträglichen Bekanntwerdens ist für die Nacharbeitung der Klausur gedacht. Die Punkte sind bereits verdient, wenn das Problem im Ansatz erkannt und idealerweise knapp erörtert wird).

Danach ist eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu versagen. [1,0]

d) Damit ist eine Änderung des EStB 12 im Mai 18 nur nach § 172 Abs. 1 Nr. 2c AO möglich.

2. Festsetzungsverjährung

Die Änderung eines Steuerbescheides kann gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO nur innerhalb der Festsetzungsfrist erfolgen. Da die ESt-Erklärung gem. § 149 Abs. 1 AO i.V.m. § 25 EStG verpflichtend einzureichen ist, beginnt die Festsetzungsfrist gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, hier also mit Ablauf 13, da die ESt-Erklärung 12 im Dezember 13 abgegeben wurde. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätz-

lich 4 Jahre (§ 169 Abs. 2 Satz 1 AO) und würde mit Ablauf 17 enden. Hinsichtlich des hier in Rede stehenden Änderungsbetrages beträgt jedoch die Festsetzungsfrist 10 Jahre gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO, da R insoweit zu Gunsten des B eine Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO begangen hat. Die Frist endet insoweit erst mit Ablauf des Jahres 23.

(Anmerkung: Dass die Steuerhinterziehung durch R begangen wurde und nicht durch B, ist für § 169 Abs. 2 S. 2 AO unerheblich!) [1,0]

2. Sachverhalt

Frage 1 - Erneuter Antrag beim Finanzamt?

§ 361 Abs. 2 AO verbietet nicht die erneute Stellung eines Aussetzungsantrags, wenn sich die Rechtslage gegenüber dem früheren Aussetzungsantrag ändert. Der Antrag kann nicht unmittelbar beim Finanzgericht gestellt werden, § 69 Abs. 4 FGO, da das Finanzamt nach Änderung der Rechtsprechung bzw. der Sachlage noch nicht entschieden hat (a.A. vertretbar, wenn das Problem § 69 Abs. 4 FGO erkannt wird). [1,0]

Frage 2 - Erfolgsaussichten des Antrags

Aussetzung der Vollziehung kommt in Betracht, wenn ein vollziehbarer Verwaltungsakt zulässig angefochten wurde und ernsthafte Zweifel an seiner Rechtmäßigkeit bestehen.

Dies ist bei einem erneuten Antrag der Fall, wenn im Gegensatz zum ursprünglichen Antrag nunmehr die genannten Zweifel bestehen. Unerheblich ist, ob die nunmehrigen Zweifel auf einem geänderten Sachverhalt oder auf einer geänderten Rechtsansicht beruhen.

Da ein Senat des BFH von der bisherigen ständigen Rechtsprechung abgewichen ist und die Möglichkeit besteht, dass diese geänderte Rechtsprechung vom Großen Senat des BFH gebilligt wird, bestehen die für eine Aussetzung erforderlichen Zweifel.

[1,0]

C kann aber nicht die Aussetzung der Vollziehung verlangen, da der Steuerbescheid infolge seiner freiwilligen Zahlung bereits vollzogen wurde, also nicht mehr vollziehbar ist.

§ 361 Abs. 2 S. 3 AO sieht für diesen Fall ausdrücklich die Aufhebung der Vollziehung vor.

[1,0]

Soweit C über die Abschlusszahlung hinaus die Aussetzung von 2.500 € verlangt, begehrt er letztlich die Aufhebung der auf Grund von (bestandskräftigen) Vorauszahlungsbescheiden geleisteten und damit vollzogenen Beträge. Nach § 361 Abs. 2 S. 4 AO können die festgesetzten Vorauszahlungen und die anrechenbaren Steuerabzugsbeträge jedoch nicht im Wege der Aufhebung der Vollziehung zurückerstattet werden, da die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung auf die Differenz zwischen der festgesetzten Steuer und den genannten Beträgen beschränkt ist.

Im Ergebnis darf das Finanzamt also die Vollziehung nur i.H.v. 2.000 € aufheben und diesen Betrag dem C (vorläufig) erstatten.

[1,0]

[Punktzahl Teil I - AO: 35]

Zum Teil II Umsatzsteuer

Sachverhalt 1

a) Vermietung der Yacht

A begründet mit der Vermietung der Yacht einen Unternehmerstatus nach § 2 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG, der mit den ersten Aktivitäten einsetzt, die darauf gerichtet sind, nachhaltig im Leistungsaustausch tätig werden zu wollen (hier also spätestens mit dem Erwerb der Yacht). Bei den Vermietungsleistungen handelt es sich um sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG.

[0,5]

Die sonstigen Leistungen werden im Inland erbracht. Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S.1 UStG und befindet sich damit dort, wo das stets kurzfristig überlassene Wasserfahrzeug (dazu § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst a UStG) jeweils übergeben wird, also im alten Hamburger Yachthafen und damit im Inland. § 3b UStG scheidet aus, da keine Beförderung durchgeführt wird (die Yacht wird ohne Besatzung überlassen; zur Abgrenzung einer Beförderungsleistung von der Vermietung eines Beförderungsmittels vgl. A. 3a.5 Abs. 3 UStAE). Ebenso kommt § 3a Abs. 4 Nr. 10 Satz 1 UStG nicht in Betracht, da die Yacht ein Beförderungsmittel ist (vgl. A. 3a.5 Abs. 2 UStAE).

[1,0]

Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Vermietungen, zu denen nach dem zuvor Gesagten auch die Überlassung für die sechswöchige Fahrt in Richtung französischer Atlantikküste gehört, sind nicht gem. § 4 Nr. 2 i. V. mit § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Umsatz für die Seeschifffahrt befreit, da Wassersportfahrzeuge nicht zu den dort genannten Wasserfahrzeugen gehören (vgl. A. 8.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE).

[0,5]

Die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG) beläuft sich auf 82.352,94 €; die Umsatzsteuer beträgt (§ 12 Abs. 1 UStG: 19 %) 15.647,06 €. Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 UStG anteilig mit Ablauf der VAZ, in denen die steuerpflichtigen Vermietungsleistungen erbracht wurden.

[0,5]

b) Kauf der Yacht

Die Lieferungen des BW an H und des H an A erfolgen im Rahmen eines Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG. Mehrere Unternehmer schließen über denselben unveränderten Gegenstand (Yacht) mehrere Umsatzgeschäfte ab (Verpflichtungsgeschäfte; hier: Kaufverträge) und der Liefergegenstand gelangt bei der Beförderung unmittelbar vom ersten Unternehmer BW an den letzten Abnehmer A. Da der erste Unternehmer in der Reihe (BW) befördert, ist die Warenbewegung dieser ersten Lieferung des BW an H zuzuordnen (vgl. A. 3.14 Abs. 8 Satz 1 UStAE).

[1,0]

Nur Hinweis: Soweit im Zuge zweier BFH – Entscheidungen vom 25.02.2015- XI R 30/13 und XI R 15/14 - streitig geworden ist, ob an der bisherigen Verwaltungspraxis zur Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft festgehalten werden kann, betrifft dies nicht den hier vorliegenden Sachverhalt, dass der erste Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet. Für diese Fallkonstellation steht unverändert außer Frage, dass die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers in der Reihe an den ersten Abnehmer zuzuordnen ist (so auch ausdrücklich der Gesetzesvorschlag der zu diesem Thema eingesetzten Bund-Länder- Arbeitsgruppe in § 3 Abs. 6a S. 2 UStG-E).

Der Ort dieser bewegten Lieferung ist folglich gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG der Abgangsort der Yacht = Bergen (gem. § 1 Abs. 2 UStG nicht Inland). Eine Verschiebung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG kommt für diese erste Lieferung nicht in Betracht, da BW aufgrund der Kaufvertragsklausel "unverzollt und unversteuert" nicht Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer ist. Damit bleibt es beim Lieferort Bergen. Die Lieferung des BW an H ist damit nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. [1,0]

H verwirklicht den Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, da er nach dem Sachverhalt die Überführung in den freien Verkehr vornimmt (er empfängt unverzollt und liefert verzollt). Die Einfuhr ist mangels Steuerbefreiung nach § 5 UStG steuerpflichtig, Bemessungsgrundlage ist gem. § 11 Abs. 1 UStG der Zollwert von 450.000 €, eine Hinzurechnung von Kosten nach § 11 Abs. 3 UStG ist nicht erforderlich. Der Steuersatz ist nach § 12 Abs. 1 UStG 19 %, die Steuer i. H. von 85.500 € entsteht gem. § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. den zollrechtlichen Vorschriften am 18.02.2018. [0,5]

H kann den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG bezüglich der entstandenen Einfuhrumsatzsteuer i. H. von 85.500 € für den Voranmeldungszeitraum Februar 2018 geltend machen. Er ist derjenige, der im Zeitpunkt der Einfuhr (bereits) die Verfügungsmacht über die Yacht hat, da er diese bereits in Bergen erhalten hat (s.o., vgl. auch A. 15.8 Abs. 5 S. 2 UStAE). [1,0]

Bei der zweiten Lieferung im Reihengeschäft, der Lieferung des H an A, handelt es sich um eine nachfolgende unbewegte Lieferung. Der Ort dieser nachfolgenden ruhenden Lieferung im Reihengeschäft ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG der Ankunftsort der Yacht in Hamburg (gem. § 1 Abs. 2 UStG Inland). Die Lieferung des H an A ist damit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. [0,5]

Sie ist auch steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2 i. V. mit § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG kommt aus den o.a. Gründen auch hier nicht in Betracht. Die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG) beträgt 500.000 €; die USt (§ 12 Abs. 1 UStG: 19 %) 95.000 €; sie entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 UStG mit Ablauf VAZ 2/2018. [0,5]

A kann die für die Lieferung in Rechnung gestellte USt von 95.000 € nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer in Abzug bringen. Bei der Anschaffung von sog. Freizeitgegenständen ist zwar grundsätzlich davon auszugehen, dass diese dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind (vgl. A 15.2b Abs. 3 Satz 5 UStAE); etwas Anderes gilt jedoch, wenn – wie hier – dem Finanzamt objektive Anhaltspunkte für eine unternehmerische Verwendung glaubhaft gemacht worden sind (vgl. auch A 2.6 Abs. 3 Satz 2 ff. UStAE). Dass A bei Erwerb noch vorhatte, die Yacht auch privat zu nutzen, bleibt ebenfalls unerheblich. Er konnte die Yacht trotz der beabsichtigten unternehmensfremden Nutzung insgesamt seinem Unternehmen zuordnen (vgl. A 15.2c Abs. 2 Nr. 2b UStAE) – und hat dies lt. den Bearbeitungshinweisen auch getan. Ferner nutzt A die Yacht, wie oben geprüft, für steuerpflichtige und damit vorsteuerunschädliche Umsätze, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.U.. Voranmeldungszeitraum für den Vorsteuerabzug: Februar 2018, § 16 Abs. 2 UStG. [1,5]

Sachverhalt 2

2.1 Die KG ist Unternehmerin i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Das Unternehmen der Iwersen KG umfasst gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG zunächst (ohne den späteren Erwerb der Anteile an der Boysen-GmbH und die spätere Vermietung an Hausmeister) das in Hamburg betriebene Bauunternehmen und den Baustoffhandel. [0,5]

Mit dem Erwerb der 60%igen Beteiligung an der Boysen-GmbH in Bremen wurde ein Organisationsverhältnis zwischen der Iwersen KG als Organträger und der Boysen-GmbH als Organgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG begründet. Die Boysen-GmbH wurde als juristische Person des Privatrechts nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Iwersen KG (Organträger) eingegliedert. Unternehmerin ist ab diesem Zeitpunkt nur noch die Iwersen KG. [1,0]

Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft (Boysen-GmbH) zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der in der Organgesellschaft durchzusetzen. Sofern die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen entsprechen (der Sachverhalt enthält keine Anhaltspunkte für abweichende Vereinbarungen), ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 v. H. beträgt (vgl. A 2.8 Abs. 5 Satz 1 ff. UStAE). Da die Iwersen KG seit dem 01.02.2018 an der Boysen-GmbH mit 60 v. H. beteiligt ist, liegt eine finanzielle Eingliederung ab diesem Zeitpunkt vor. [1,0]

Wirtschaftliche Eingliederung liegt vor, wenn die Organgesellschaft nach dem Willen des Organträgers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist. Aufgrund der Vereinbarung einer intensiven Zusammenarbeit bei der Ausführung von Bauaufträgen für die Optimierung von Synergieeffekten ist die wirtschaftliche Eingliederung der Boysen-GmbH zu bejahen. [1,0]

Für eine organisatorische Eingliederung muss durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft sichergestellt sein, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet (vgl. A 2.8 Abs. 7 Satz 2 UStAE). Dies ist regelmäßig bei einer Personenidentität in der Geschäftsleitung beider Gesellschaften gegeben. Daran fehlt es hier, da nicht der Komplementär der KG die Rolle eines Geschäftsführers in der GmbH bekleidet, sondern der in der KG von der Geschäftsführung ausgeschlossene Kommanditist. Das Fehlen einer Personalunion in der Geschäftsleitung schließt jedoch eine organisatorische Eingliederung nicht aus, sofern institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung möglich sind (A 2.8 Abs. 10 Satz 2 UStAE). Dies ergibt sich hier daraus, dass die Iwersen KG befugt ist, dem Geschäftsführer jederzeit Vorgaben und Weisungen hinsichtlich der laufenden Geschäftsführung zu erteilen. Eine von der KG abweichende Willensbildung kann bei der Boysen-GmbH daher nicht stattfinden. Die Voraussetzungen einer Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG sind erfüllt. Die GmbH ist seit 01.02.2018 nicht mehr selbständig tätig. Als Organgesellschaft ist die Boysen-GmbH im Hinblick auf § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG Teil des einheitlichen Unternehmens der Iwersen KG. [1,5]

Aus der Rechnung des Notars Heidrich kommt der KG ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zu. Bei den ausgewiesenen 1.140 € handelt es sich um die gesetzlich geschuldete Steuer für eine steuerpflichtige Leistung, die die KG für ihr Unternehmen bezieht. Mag auch das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen grundsätzlich keine unternehmerische Tätigkeit sein (vgl. A 2.3 Abs. 1a UStAE), so gilt etwas anderes, wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erhalten) gehalten wird, sondern – wie hier durch Verschaffung von Einfluss bei einem Konkurrenten – der Förderung einer bestehenden unternehmerischen Tätigkeit dient (vgl. A 2.3 Abs. 3 Nr. 2 UStAE). Das Innehaben dieser gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt demnach eine unternehmerische Tätigkeit dar, da die gesellschaftsrechtliche Beteiligung im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft erworben wurde. Die Beteiligung ist dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Da der Beteiligungserwerb im unmittelbaren Zusammenhang mit dem steuerpflichtig tätigen Bauunternehmen steht, ist die dafür bezogene Notarleistung auch nicht nach § 15 Abs. 2 UStG ausgeschlossen. Die KG hat daher im VAZ Feb. 2018 einen Vorsteuerabzug in Höhe von 1.140 €. (Zum Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen vgl. A 15.22 UStAE) [1,5]

2.2 Mit der PKW-Überlassung für die Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb erbringt die Iwersen KG als Organträger gegenüber Anton Iwersen eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG im Leistungsaustausch, da auch dieser Umsatz dem Organträger zuzurechnen ist. Die Gegenleistung des Anton Iwersen liegt in der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung (Vergütung für geleistete Dienste). Insofern handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG (vgl. A 15.23 Abs. 10 Satz 1 UStAE), der in Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 2 und 3 i.V.m. Satz 1 UStG) erbracht wird. [1,5]

Der Ort der von der KG erbrachten Leistung, bestehend in der langfristigen, entgeltlichen Vermietung eines Beförderungsmittels, richtet sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG, also danach, wo der Anton Iwersen als Leistungsempfänger seinen Wohnsitz hat (vgl. auch A 3a.5 Abs. 4 Satz 1 ff UStAE). Dies ist hier Oyten, so dass die Nutzungsüberlassung daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung zum Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG mit 19% steuerpflichtig ist. [1,0]

BMG ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 u. 3 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 1 u. 2 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung (vgl. A 15.23 Abs. 10 Satz 2 UStAE). Da dieser Wert nicht zu ermitteln ist, erfolgt eine Ermittlung anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers für die Überlassung des Fahrzeugs (Wert der Gegenleistung, vgl. A 10.5 Abs. 1 UStAE). Aus den Gesamtkosten dürfen allerdings keine Kosten ausgeschieden werden, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, da es sich um einen entgeltlichen Umsatz handelt. Die Anschaffungskosten des Fahrzeuges auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 Jahren und nicht wie bei unentgeltlichen Wertabgaben auf den nach 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraum von 5 Jahren zu verteilen (vgl. dazu auch A 15.23 Abs. 11 UStAE, dortiges Beispiel 2). [1,0]

Für den Zeitraum vom 01.02.2018 bis 31.12.2018 ergeben sich demnach folgende tatsächliche Kosten:

Anschaffungskosten (40.000 € x 1/6 x 11/12=)	6.111,11 €
Kfz-Steuer und -Versicherung, anteilig für 11 Monate 2.000 x 11/12 =	1.833,33 €
Treibstoff (seit 01.02.2018)	3.500,00 €
Inspektion (am 15.08.2018)	1.500,00 €
Insgesamt	12.944,44 €

[1,0]

Auf die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und die übrigen Privatfahrten entfallen 50% der gesamten Kosten - wie die folgende Aufstellung zeigt:

Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb an 200 Tagen x 25 km (einfache Entfernung) x 2 (für Hin- und Rückfahrt)	10.000 km
sonstige Privatfahrten	5.000 km
gesamt somit	15.000 km
Gesamtfahrleistung ab 01.02.18:	30.000 km

Gesamte Bemessungsgrundlage für die Zeit vom 01.02. bis 31.12.2018 somit 6.472,22 €, pro Monat somit: 588,38 €.

Die Umsatzsteuer beläuft sich demnach auf 1.229,72 € (6472,22 € x 19%) bzw. pro Monat auf 111,79 € (= 588,38 x 19%).

[1,5]

Wird für die umsatzsteuerliche BMG anstelle der tatsächlichen Kosten von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen, sind diese Werte als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. A 1.8 Abs. 8 Satz 3 UStAE und A 15.23 Abs. 11 Nr. 1 Satz 4 UStAE). Wird danach der lohnsteuerliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit dem vom Listenpreis abgeleiteten Pauschalwert angesetzt, kann von diesem Wert auch bei der Umsatzbesteuerung ausgegangen werden (vgl. A 15.23 Abs. 11 Nr. 1 Satz 1 UStAE). Aus dem so ermittelten Betrag ist die USt herauszurechnen. Ein pauschaler Abschlag von 20 % für nicht mit Vorsteuern belastete Kosten ist in diesen Fällen unzulässig (vgl. A 15.23 Abs. 11 Nr. 1 Satz 5 UStAE). Hiernach ergäbe sich folgende Bemessungsgrundlage und folgende USt:

Privatfahrten (1% von 51.000 € =)	510,00 €
Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte (0,03% x 51.000 € x 25 km)	382,50 €
gesamt pro Monat	892,50 €
monatliche Umsatzsteuer somit (892,50 € x 19/119=)	142,50 €
monatliche Bemessungsgrundlage	750 €

[2,0]

Wie bereits ausgeführt erfolgt die Fahrzeugüberlassung in Form von Teilleistungen i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 und 3 UStG. Die Steuer in Höhe von monatlich 111,79 € bzw 142,50 € entsteht demnach gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a Satz 1 UStG mit dem Ablauf der jeweiligen Monate Februar bis Dezember 2018.

[0,5]

Der Iwersen KG stehen im Hinblick auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG aus den Treibstoffkosten und der Inspektion Vorsteuerbeträge in den jeweiligen Voranmeldungszeiträumen in Hö-

he von insgesamt 950 € (665 € + 285 €) zu. Unerheblich bleibt, dass jedenfalls die Rechnung über die Inspektion vom August 2018 auf die Boysen-GmbH als Organgesellschaft lauten wird.

[1,0]

Den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Fahrzeugs konnte die Boysen-GmbH im VAZ August 2017 geltend machen.

[0,5]

2.3 Der Erwerb des unbebauten Grundstücks von F lässt die KG nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG i.V.m. 13b Abs. 5 Satz 1 UStG als Leistungsempfänger zum Steuerschuldner für die USt werden, die durch die Lieferung des Grundstücks ausgelöst ist.

[0,5]

Die Lieferung des F ist bei ihm als Hilfsgeschäft steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (keine Anhaltspunkte für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung). Auf die an sich greifende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG ist mit der Klausel im notariell beurkundeten Kaufvertrag (dazu § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG) wirksam verzichtet worden. Die KG erwirbt das Grundstück nach § 9 Abs. 1 UStG als Unternehmer für ihr Unternehmen.

[1,0]

BMG für die USt bildet der Nettokaufpreis von 900.000 €. Eine Erhöhung um die hälftige GrErwSt findet nicht statt (vgl. A 10.1 Abs. 7 S. 6 ff. UStAE). Sofern der Kaufvertrag vom März 2018 als Rechnung erhalten kann, entsteht die USt in Höhe von 171.000 € nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zum 01. April 2018, da die USt frühestens entstehen kann, wenn die Rechnung ausgestellt und auch die Leistung - hier die steuerpflichtige Grundstückslieferung - ausgeführt worden ist. Knüpfte man das Entstehen nur an die Rechnung, würde USt entstehen, ohne dass der Tatbestand, der die Frage nach dem Entstehen aufwirft, überhaupt verwirklicht ist. Wer den Kaufvertrag vom März 2018 mangels näherer Angaben nicht als Rechnung betrachtet, kommt zu dem Ergebnis, dass die USt von 171.000 € mit Ablauf des VAZ Mai 2018 entsteht (Ablauf des der Leistungsausführung folgenden Kalendermonats).

[1,0]

Die geschuldete USt von 171.000 € kann die KG dem Grunde nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG im VAZ der Entstehung als Vorsteuer geltend machen. Auch für die USt auf den Erwerb des Baumaterials in Höhe von 41.800 € ist die KG dem Grunde nach zum Vorsteuerabzug berechtigt, und zwar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.

[0,5]

Fraglich ist jedoch, inwieweit die KG im Hinblick auf § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG die ihr in Rechnung gestellte Vorsteuer bzw. die von ihr gem. § 13b UStG geschuldete Umsatzsteuer auch tatsächlich abziehen darf. Das Recht auf Vorsteuerabzug des Unternehmers entsteht dem Grunde und der Höhe nach bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezuges. Der Begriff der Verwendung einer Lieferung oder sonstigen Leistung umfasst auch die Verwendungsabsicht.

Die Verwendung der Räumlichkeiten für eigene Büroräumlichkeiten berechtigen in voller Höhe zum Vorsteuerabzug, da die Iwersen KG mit ihrem Bauunternehmen bzw. dem Baustoffhandel keine Ausschlusssumsätze nach § 15 Abs. 2 erbringt.

[1,0]

Mit der geplanten und realisierten Überlassung der Hausmeisterwohnung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses tätigt die KG eine entgeltliche Nutzungsüberlassung als tauschähnlichen Umsatz i.S.d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG. Diese sonstige Leistung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Sie ist aber nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 UStG zwingend steuerfrei (vgl. A 1.8 Abs. 5 Satz 2 UStAE). Ein Vorsteuerabzug scheidet für Leistungsbezüge der Hausmeisterwohnung demnach aus. [1,0]

Bei Gebäuden ist die Vorsteuer in der Regel nach dem Verhältnis der tatsächlichen Nutzflächen aufzuteilen, da die Aufteilung nach geplanten Ausgangsumsätzen im Hinblick auf § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG erst dann eingreift, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist (vgl. auch A 15.17 Abs. 7 S. 4 UStAE sowie A 15.2c Abs. 8 Satz 4 UStAE). Der Vorsteuerabzug beläuft sich demnach auf 83,33 % (=500 qm von 600 qm) der angefallenen USt. [1,0]

Allein fraglich kann sein, ob dieser Aufteilungsmaßstab auch für die besonderen Materialien zur Anwendung kommt, die für die Sanitärausstattung der Hausmeisterwohnung verwendet werden. Denkbar ist insoweit auch, eine unmittelbare Zuordnung zu der steuerfreien Vermietung vorzunehmen. Eine Zuordnung von Anschaffungs – oder Herstellungskosten zu bestimmten Gebäudeteilen ist nach A 15.17 Abs. 7 Satz 10 UStAE aber zu verneinen. Herstellungskosten eines Gebäudes unterliegen einem einheitlichen Aufteilungsschlüssel und dies gilt selbst dann, wenn einzelne Leistungsbezüge einzelnen Wohnungen zugeordnet werden könnten. [1,0]

Demnach bleibt es dabei, dass insgesamt 83,33 % der angefallenen USt abziehbar sind. Hier also für die USt auf den Grundstückserwerb: 142.494,30 €, auf den Erwerb der Materialien: 34.831,94 €. Die § 13b-USt ist im VAZ ihrer Steuerentstehung in Abzugs zu bringen, die übrige Vorsteuer im VAZ der Leistungsausführung, soweit die Rechnung vorliegt. [0,5]

Bezüglich der Trocknungsarbeiten und der Verlegung neuer Rohre stellt sich zunächst die Frage, ob dadurch für die KG eine Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG ausgelöst ist. Bei den Reparaturarbeiten handelt es sich fraglos um Bauleistungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG (vgl. auch A 13b.2 Abs. 3 Satz 2 UStAE). Zudem ist die KG als Bauunternehmer mit angeschlossenem Baustoffhandel ein Leistungsempfänger, der - wie von § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG gefordert- selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Es ist nicht (mehr) erforderlich, dass der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Bauleistung auch selber zur Erbringung einer derartigen Bauleistung verwendet [1,0]

Die Firma "Aqua – Stop" hätte somit nach § 14a Abs. 5 S. 2 UStG in ihrer Rechnung keine USt ausweisen dürfen und schuldet diese nach § 14c Abs. 1 UStG. Ein Abzug der ausgewiesenen USt von 570 € nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG ist damit ausgeschlossen (vgl. A 15.2 Abs.1 Satz 2 UStAE). [0,5]

Bleibt die Frage eines Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG bezüglich der von der KG nach § 13 b Abs. 2 Nr. 4 UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG geschuldeten und mit Rechnungserteilung entstandenen USt von 678,30 € (19% auf 3.570 €). Dieser muss hier an § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG scheitern. Es handelt sich um Erhaltungsaufwendungen, bei denen eine direkte Zuordnung zu einzelnen Gebäudeteilen möglich ist (A. 15.17 Abs. 8 UStAE). Da dieser Gebäudeteil zu einer zwingend vorsteuerschädlichen Vermietung genutzt wird, ist ein Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen. [1,0]

[Punktzahl Teil II - USt: 35]

Zum Teil III Bewertungsrecht/Erbschaftsteuer

A) Schenkung unter Lebenden (Vorerwerb)

I. Steuerpflicht, Steuerentstehung, Bewertung, Steuerschuldnerschaft etc.

1) Sachliche und Persönliche Steuerpflicht,

Mit der Übereignung des Grundstücks in der Luitpoldstr. 3 in Nürnberg führt Robert Rundlich an seinen Neffen Hans Rundlich eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG steuerpflichtige Schenkung aus, da der Neffe auch unter Beachtung des vorbehaltenen Nießbrauchs (R E 7.4 Abs. 1 ErbStR) bereichert ist und der Schenker dies auch wollte.

Da die Beteiligten im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland haben, unterliegt die Schenkung der unbeschränkten Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a) ErbStG. [1,0]

2) Steuerentstehung, Steuerklasse, Steuerschuldner

Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG mit Ausführung der Schenkung, am 15.03.2014 (vgl. hierzu auch R E 9.1 Abs. 1 ErbStR). Der Erwerb unterliegt beim Neffen, als Kind von Geschwistern gem. § 15 Abs. 1 StkI II Nr. 2 ErbStG der Steuerklasse II und die Vertragsparteien sind gem. § 20 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 44 AO Gesamtschuldner der Schenkungsteuer. [1,0]

3) Bewertung / Bereicherung

Die Bewertung richtet sich auch im Rahmen einer Schenkung unter Lebenden gem. R E 7.4 Abs. 1 ErbStR nach § 12 ErbStG. Bei einer Schenkung unter Nießbrauchvorbehalt ist im Hinblick auf R E 7.4 Abs. 1 Satz 2 ErbStR das Nießbrauchrecht von dem steuerlichen Wert des Grundstückswertes mit dem nach §§ 1 bis 9 und §§ 13 bis 16 BewG ermittelten Kapitalwert in Abzug zu bringen, sofern die Regelung des § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG dem nicht entgegensteht (ein Sachverständigengutachten für das mit dem Nießbrauch belastete Grundstück liegt lt. Sachverhalt nicht vor). [0,5]

II. Bewertung des Grundstücks

Vorbermerkung

Das Grundstück ist zum Stichtag 15.03.2014 zu bewerten, da der Nießbrauch nach § 14 Abs. 2 BewG i. E. nur nach der tatsächlichen Nutzungsdauer abgezogen werden kann und insofern der Nießbrauch – unter Berücksichtigung der tatsächlichen Dauer und der Deckelung des Jahreswerts nach § 16 BewG – ermittelt werden muss. Zudem ist die Bewertung im Hinblick auf die Anrechnung der auf den Vorerwerb entfallenden (tatsächlichen) Steuer nach § 14 ErbStG erforderlich.

1) Allgemeines

Das Grundstück in Nürnberg ist im Hinblick auf § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellenden Grundstückswert zu bewerten, da es sich um inländisches Grundbesitz i. S. d. § 19 Abs. 1 BewG handelt.

Dabei sind gem. § 157 Abs. 1 BewG die tatsächlichen Wertverhältnisse und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (vgl. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und § 11 ErbStG, 15.03.2014, vgl. hierzu auch R E 9.1 Abs. 1 ErbStR) maßgebend. Zur wirtschaftlichen Einheit (vgl. § 2 BewG) gehören gem. § 157 Abs. 3 i. V. m. § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG und § 19 BewG der Grund und Boden und das Gebäude. [0,5]

Bei dem Grundstück handelt es sich gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 BewG um ein bebautes Grundstück und zwar gem. § 181 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 7 BewG um ein gemischt genutztes Grundstück, da das Gebäude teils Wohnzwecken und teils fremden betrieblichen Zwecken dient und weder zu mehr als 80 % Wohnzwecken noch zu mehr als 80 % fremden betrieblichen Zwecken (jeweils berechnet nach der gesamten Wohn- und Nutzfläche) dient, da der zu Wohnzwecken genutzte Teil zum Besteuerungszeitpunkt (vgl. hierzu R B 181.1 Abs. 1 Satz 7 ErbStR) sich lediglich auf 50 % (= $300 \text{ m}^2 \times 100 / 600 \text{ m}^2$) beläuft.

Aus diesem Grund handelt es sich weder um ein Mietwohngrundstück i. S. d. § 181 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 3 BewG, noch um ein Geschäftsgrundstück i. S. d. § 181 Abs. 1 Nr. 4 i. V. m. Abs. 6 BewG. Auch handelt es sich nicht um ein Ein- oder Zweifamilienhaus (§ 181 Abs. 1 Nr. 1 BewG) und kein Wohnungs- bzw. Teileigentum (§ 181 Abs. 1 Nr. 3 BewG).

Die Bewertung erfolgt daher gem. § 182 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 BewG nach dem Ertragswertverfahren (§§ 184 bis 188 BewG). Der so ermittelte Wert stellt grundsätzlich gem. § 177 BewG den gemeinen Wert i. S. d. § 9 BewG dar, sofern nicht gem. § 198 BewG, aufgrund des Gutachtens ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen wird. [1,0]

Der Ertragswert (Grundbesitzwert) setzt sich aus dem Bodenwert und dem Gebäudeertragswert zusammen (vgl. Wertermittlungsschema in H B 184 ErbStH).

Im Hinblick auf § 184 Abs. 2 i. V. m. § 179 BewG ist der Bodenrichtwert nach Maßgabe des R B 179.2 Abs. 2 ErbStR und H B 179.2 „Abweichende Geschossflächenzahl“ ErbStH abgerundet auf zwei Nachkommastellen (R B 179.2 Abs. 7 Satz 6 und R B 179.3 Abs. 1 Satz 1 ErbStR) vom Bodenrichtwert des Bodenrichtwertgrundstücks abzuleiten.

Darüber hinaus bezieht sich der Rohertrag gem. § 186 Abs. 1 BewG lediglich auf die reine Nettokaltmiete, also ohne Umsatzsteuer und ohne Umlagen, die zur Deckung von Betriebskosten gezahlt werden. Auf die Frage, ob vorliegend zu Recht gem. § 9 Abs. 1 UStG optiert wurde, kommt es demnach nicht an.

Anmerkung: im Hinblick auf § 27 Abs. 2 UStG konnte vorliegend auf die Steuerbefreiung verzichtet werden, da die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG aufgrund des Alters des Gebäudes nicht einschlägig ist.

Im Rahmen des Rohertrages ist vorliegend gem. § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG ein Vergleich mit der üblichen Nettokaltmiete vorzunehmen. Dabei ist der 20 %ige Korridor des § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG zu berücksichtigen.

Die Gesamtnutzungsdauer des Gebäudes beträgt 70 Jahre gem. § 185 Abs. 3 Satz 3 BewG i. V. m. Anlage 22 und die Restnutzungsdauer im Besteuerungszeitpunkt vor dem Hintergrund der Mindestrestnutzungsdauer des § 185 Abs. 3 Satz 5 BewG noch 21 Jahre (= 30 % x 70 Jahre). Dies führt zu pauschalen Bewirtschaftungskosten gem. § 187 Abs. 2 Satz 2 BewG i. V. m. Anlage 23 in Höhe von 24%. [1,5]

Da der gewerbliche Anteil sich auf 50 % beläuft, beziffert sich die Bodenwertverzinsung gem. § 188 Abs. 2 Satz 1 BewG auf 5,75 %, da die Stadt Nürnberg spezifische Liegenschaftszinssätze vorgegeben hat. Dies führt zu einem Vervielfältiger gem. § 185 Abs. 3 Satz 1 BewG i. V. m. der Formel bei Anlage 21 zu einem Vervielfältiger von 12,02 (interpoliert).

$$\text{Vervielfältiger} = \frac{1}{1,0575^{21}} \times \frac{1,0575^{21} - 1}{0,575} = 12,02$$

oder 12,28 ./ 50 % von (12,28 ./ 11,76) = 12,02 [1,0]

Im Rahmen der Bodenwertverzinsung ist darüber hinaus die Teilfläche von 2.600 m² gem. § 185 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht zu berücksichtigen, da das Grundstück wesentlich größer ist, als es einer den Gebäuden angemessenen Nutzung entspricht und diese Teilfläche einer zusätzlichen Nutzung bzw. Verwertung zulässig und möglich ist.

Letztlich ergibt sich demnach folgendes:

2) Ermittlung des Bodenwerts (§ 184 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 179 BewG)

Im Rahmen des Bodenwerts ergibt sich gem. R B 179.2 Abs. 2 ErbStR i. V. m. H B 179.2 „Abweichende Geschossflächenzahl“ ErbStH folgendes:

GFZ des zu bewertenden Grundstücks		
(0,8)	0,90	
<hr/>		
GFZ des Bodenrichtwertgrundstücks		
(0,6)m ²	0,78	

x 150 € / m² = 173,07 € / m²

Ansatz daher Fläche 3.800 m² x abgeleiteter Bodenrichtwert 173,07 €/m² = 657.666 € [1,0]

3) Ermittlung des Gebäudeertragswerts (§ 184 Abs. 1 BewG i. V. m. §§ 185 ff. BewG)

Rohertrag (§ 186 Abs. 1 BewG)

Kinderarzt	210 m ²	
übliche Miete pro m ²	8,00 €/m ²	
übliche Miete pro Monat	1.680 €	
Korridor ± 20 %, § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG	1.344 € bis 2.016 €	
vereinbarte Miete / Ansatz	2.000 €	2.000 €

Übersetzungsbüro	90 m ²	
übliche Miete pro m ²	8,00 €/m ²	
übliche Miete pro Monat	720 €	
Korridor ± 20%, § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG	576 € bis 864 €	
vereinbarte Miete / Ansatz	700 €	700 €
Manfred Alt	125 m ²	
übliche Miete pro qm	6,00 €/m ²	
übliche Miete pro Monat	750 €	
Korridor ± 20%, § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG	600 € bis 900 €	
vereinbarte Miete		
Ansatz gem. § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG (übliche Miete)	580 €	750 €
Carola Jung	175 m ²	
übliche Miete pro m ²	6,00 €/m ²	
übliche Miete pro Monat	1.050 €	
Korridor ± 20%, § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG	840 € bis 1.260 €	
vereinbarte Miete / Ansatz	1.300 €	
Ansatz gem. § 186 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG (übliche Miete)		1.050 €
maßgebliche Miete pro Monat		<u>4.500 €</u>
Rohrertrag pro Jahr gem. § 186 BewG somit		54.000 €
4.500 € x 12 Monate		[1,0]
./.. Bewirtschaftungskosten		
gem. § 187 Abs. 2 BewG i. V. m. Anlage 23 (24 %)		<u>./.. 12.960 €</u>
= Reinertrag gem. § 185 Abs. 2 BewG		41.040 €
./.. Verzinsung des Bodenwerts		
Grundstücksfläche	3.800 m ²	
./.. Teilfläche i. S. d. § 185 Abs. 2 Satz 3 BewG	<u>./.. 2.600 m²</u>	
für Bodenverzinsung maßgebliche Fläche	1.200 m ²	
Bodenrichtwert (s. o.)	173,07 €/m ²	
Bodenwert für die Bodenwertverzinsung	207.684 €	
gem. § 185 Abs. 2 i. V. m. § 188 Abs. 2 Satz 1 BewG	5,75 %	<u>./.. 11.942 €</u>
= Gebäudereinertrag (§ 185 Abs. 2 Satz 1 BewG)		29.098 €
x Vervielfältiger aus Anlage 21 (s. o.)		12,02
= Gebäudeertragswert		349.757 €
		[2,0]
4) Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 BewG) / Feststellungsbescheid		
Bodenwert	657.666 €	
Gebäudeertragswert	<u>349.757 €</u>	
Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 Satz 1 BewG)	1.007.423 €	

Der Grundbesitzwert war demnach gem. § 151 BewG wie folgt festzustellen:

Wert (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG)	1.007.423 €	[1,0]
Art (§ 151 Abs. 2 Nr. 1 BewG, 181 Abs. 1 Nr. 5, BewG)	bebautes Grundstück / gemischt genutztes Grundstück	
Zurechnung (§ 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 BewG und § 39 AO)	Hans Rundlich	

5) Wert des Nießbrauchs

Der Wert des Nießbrauchs ist im Hinblick auf H E 7.4 Abs. 1 „Bewertung von Leistungs-, Nutzungs- und Duldungsaufgaben“ ErbStH mit dem nach §§ 1 bis 9 und 13 bis 16 BewG ermittelten Wert in Ansatz zu bringen.

a) maßgeblicher Vervielfältiger (§§ 13, 14 BewG)

Bei einem Nießbrauch an einem Grundstück handelt es sich gem. § 1061 BGB grundsätzlich um ein lebenslanges Nutzungsrecht, was zur Anwendung des § 14 Abs. 1 BewG i. V. m. der Sterbetafel für Bewertungsstichtage ab 01.01.2014 führt.

Der maßgebliche VV lag demnach bei (Mann, 67. Lebensjahr vollendet) 10,754 [0,5]

Da Robert Rundlich im Zeitpunkt der Vermögensübertragung bereits das 65. Lebensjahr, aber noch nicht das 70. Lebensjahr vollendet hatte und mit dem Tod von Robert Rundlich das Nießbrauchsrecht nicht länger als 6 Jahre bestanden hat, ist der Wert des Nießbrauchs gem. § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 und Satz 3 BewG nach der wirklichen Dauer, also nach § 13 Abs. 1 BewG zu bewerten.

Da die Mieten jeweils zum Monatsersten zu überweisen sind, hat der Nießbrauch vom 01.04.2014 bis zum 01.05.2017 bestanden, also 3 Jahre und 2 Monate.

Der maßgebliche Vervielfältiger ermittelt sich demnach wie folgt:

VV gem. § 13 Abs. 1 BewG i. V. m. Anlage 9a für 4 Jahre	3,602	
VV gem. § 13 Abs. 1 BewG i. V. m. Anlage 9a für 3 Jahre	<u>./ 2,772</u>	2,772
Differenz	0,830	
Anteil für 2 Monate (2/12 x 0,83, kfm. gerundet =)	0,138	<u>+ 0,138</u>
Interpolierter Vervielfältiger somit		2,910 [1,0]

b) maßgeblicher Jahreswert (§§ 15, 16 BewG)

Der Jahreswert des Nießbrauchs ist gem. § 15 Abs. 1 und 2 BewG unter Berücksichtigung der §§ 1041, 1045, 1047 BGB mit den laufenden regelmäßigen Kosten in Ansatz zu bringen. Dabei kommt es weder auf § 186 BewG noch auf § 187 BewG an, sondern lediglich auf die tatsächlichen Mieten und der tatsächlichen voraussichtlich laufenden nicht umlagefähigen Kosten. Demnach ergibt sich folgendes

Miete Kinderarzt (EG)	2.000 €	
Miete Übersetzungsbüro (EG)	700 €	
Miete Manfred Alt (OG)	580 €	
Miete Carola Jung (OG)	<u>1.300 €</u>	
Summe mtl.	4.580 €	
Mieteinnahmen pro Jahr	54.960 €	
abzüglich vom Nießbraucher zu tragende Kosten (vgl. §§ 1041 ff. BGB)	<u>./ 20.000 €</u>	
Jahreswert des Nießbrauchs	34.960 €	
Begrenzung gem. § 16 BewG (1.007.423 € / 18,6 =)	54.163 €	
maßgeblicher Jahreswert somit	34.960 €	[1,0]

c) Der Nießbrauch ermittelt sich demnach wie folgt:

VV gem. § 14 Abs. 2 i. V. m. 13 Abs. 1 und Anlage 9a BewG bei einer Laufzeit von 3 Jahren und 2 Monaten	2,910
Maßgeblicher Jahreswert gem. §§ 15, 16 BewG	<u>34.960 €</u>
Wert des Nießbrauchs somit (2,910 x 34.960 €=)	101.734 €

Ursprünglich ermittelte sich der Wert des Nießbrauchs wie folgt:

Der maßgebliche VV gem. § 14 Abs. 1 BewG (Mann, 67 Jahre)	10,754
x maßgeblichen Jahreswert	34.960 €
ursprünglicher Wert des Nießbrauchs	375.960 €

6) endgültiger Schenkungswert nach Abzug Nießbrauchslast

Da eine Last vorzeitig weggefallen ist, ist die ursprüngliche Steuerfestsetzung von Amts wegen zu berichtigen (vgl. § 14 Abs. 2 Satz 1 und 3 BewG). Insoweit handelt es sich um ein rückwirkendes Ereignis i. S. v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO. Der vorzeitige Wegfall der Nießbrauchslast führt grds. zu einer nachträglich höheren Schenkungsteuerbelastung für die ursprüngliche Schenkung. Der Grundbesitzwert (1.007.423 €) bleibt unverändert, jedoch ändert sich die abzugsfähige Nießbrauchslast. [1,0]

III. Berechnung der Steuer (Steuerpflichtiger Erwerb / Steuerhöhe / Steuernachzahlung)

Bei dem Grundstück handelt es sich zumindest teilweise um begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG, sodass der Wert des Grundbesitzwertes i. H. v. 50 % (Obergeschoss) lediglich mit 90 % in Ansatz zu bringen ist, da dieser Teil zu Wohnzwecken vermietet ist. Im Hinblick auf § 10 Abs. 6 Satz 1, 3 und 5 ErbStG ist demnach auch der Nießbrauch *insoweit* lediglich mit 90 % abzuziehen. Vereinfacht ergibt sich bzw. ergab sich demnach folgendes:

	Ursprünglich	mit § 14 Abs. 2 BewG
Grundbesitzwert (s. o.)	1.007.423 €	1.007.423 €
§ 13d Abs. 1 und 3 ErbStG Erdgeschoss, Ansatz 100 %	503.712 €	503.712 €

Obergeschoss, Ansatz 90 % (abgerundet)	<u>453.340 €</u>	<u>453.340 €</u>	
Zwischensumme (= i. E. 95 %)	957.052 €	957.052 €	
./.. Nießbrauchslast	(375.960 €)	(101.734 €)	
davon abzf. i. E. ebenfalls nur i. H. v. 95 %	357.162 €	96.647 €	
(§ 10 Abs. 6 Satz 1, 3 und 5 ErbStG)			[1,0]
./.. Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./.. 20.000 €</u>	<u>./.. 20.000 €</u>	
Bereicherung	579.890 €	840.405 €	
Abgerundet, § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG	579.800 €	840.400 €	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (25 % / 30%)	144.950 €	252.120 €	

Die Härterege lung des § 19 Abs. 3 ErbStG kam sowohl bei der ursprünglichen Steuerfestsetzung als auch bei der berichtigen den Steuerfestsetzung nicht zum Ansatz (vgl. Grenzwertta bel le bei H E 19 ErbStH). [1,0]

Endgültige Steuer somit		252.120 €	
./.. ursprüngliche Steuerfestsetzung		<u>./.. 144.950 €</u>	
= Nachzahlung		107.170 €	[0,5]

B) Erwerb von Todes wegen

I. Allgemeines (Steuerpflicht, Steuerentstehung, Bewertung, Schuldnerschaft)

1) Sachliche Steuerpflicht

Mit dem Tod des Robert Rundlich am 25.05.2017 wurde der Neffe aufgrund des wirksamen Testaments gem. § 1922 Abs. 1 i. V. m. §§ 1937, 2064 ff., § 2087 Abs. 1 und §§ 2229 ff. BGB zum Alleinerben und somit Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 Abs. 1 BGB) des Robert Rundlich

Der Erwerb unterliegt als Erwerb von Todes wegen, der sachlichen Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG. [0,5]

2) Persönliche Steuerpflicht

Da der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in Augsburg seinen Wohnsitz (§ 8 AO) hatte, also Inländer, i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG war, unterliegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, vorbehaltlich des bestehenden DBA's mit der Schweiz, der gesamte in- und ausländische Vermögensanfall bei sämtlichen Beteiligten der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht. [0,5]

3) Steuerentstehung, Bewertungszeitpunkt, Steuerklasse, Steuerschuldner

Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG grundsätzlich mit dem Tod des Erblassers, also am 25.05.2017. Dieser Zeitpunkt ist gem. § 11 ErbStG auch der maßgebliche Bewertungsstichtag. Der Erwerb unterliegt wiederum gem. § 15 Abs. 1 Steuerklasse II Nr. 3 ErbStG nach der Stkl. II. Hans Rundlich ist als Alleinerbe auch Steuerschuldner gem. § 20 Abs. 1 ErbStG.

4) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs / Steuerhöhe

Der jeweilige steuerpflichtige Erwerb richtet sich gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG nach der tatsächlichen Bereicherung, sofern diese nicht jeweils steuerfrei ist.

Da es sich vorliegend um Erwerbe i. S. d. § 3 ErbStG handelt, ist die Bereicherung nach Maßgabe des § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermitteln. Die Bewertung richtet sich gem. § 12 Abs. 1 ErbStG grundsätzlich nach dem allgemeinen Teil des BewG, sofern nicht die §§ 12 Abs. 2 bis 7 ErbStG i. V. m. dem BewG andere Regelungen enthalten.

Die festzusetzende Erbschaftsteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Gesamterwerb (R E 10.1 Abs. 1 ErbStR: Vermögensanfall nach Steuerwerten ./.. Nachlassverbindlichkeiten ./.. Freibeträge + Vorerwerbe). [1,0]

II. Vermögensanfall zu Steuerwerten

1) Grundstück in Nürnberg – Tz. 1 (Berücksichtigung von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)

Das Grundstück in Nürnberg ist im Hinblick auf § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und R E 14.1 Abs. 1 ErbStR mit dem damaligen Wert und der Steuerbefreiung des § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG zu berücksichtigen, da die Grundstücksschenkung nicht länger als 10 Jahre zurückliegt. Unter Berücksichtigung der abzugsfähigen Nießbrauchslast nach Maßgabe des § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG ergab sich für den Vorerwerb somit ein Ansatz i. H. v. 860.405 € (ohne Abzug persönlicher Freibetrag; s.o.)

860.405 € [0,5]

2) Stille Beteiligung an dem Einzelunternehmen – Tz. 2

Da ein typisch stiller Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten kann und kein Mitunternehmerrisiko trägt (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Stiller Gesellschafter“ EStH) ist der Stille nicht Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Einlage eines typisch stillen Gesellschafters stellt vielmehr eine Kapitalforderung dar und ist daher gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 BewG grundsätzlich mit dem Nennwert zu bewerten.

Ist die Kündbarkeit der Einlage am Besteuerungsstichtag für längere Zeit ausgeschlossen und liegt der Durchschnittsertrag über 9 % bzw. unter 3 % ist die Beteiligung über bzw. unter dem Nennwert zu bewerten, da insofern besondere Umstände im Sinne des § 12 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 BewG vorliegen (vgl. R B 12.4 ErbStR). Die Kündbarkeit ist für längere Zeit ausgeschlossen, wenn das Gesellschaftsverhältnis im Besteuerungszeitpunkt noch mehr als 5 Jahre währen wird (R B 12.4 Satz 6 ErbStR). Da die Kündbarkeit bis zum 25.09.2027 ausgeschlossen ist, liegt diese Voraussetzung vor.

[1,0]

Der Durchschnittsertrag ist möglichst aus den Gewinnanteilen der letzten drei vor dem Besteuerungszeitpunkt endenden Wirtschaftsjahre herzuleiten. Demnach ergibt sich vorliegend folgendes:

Für das Jahr 2014:	120.000 €
Für das Jahr 2015:	150.000 €
Für das Jahr 2016:	<u>189.000 €</u>
Summe	459.000 €
Durchschnitt somit	153.000 €
Nennwert der Einlage	850.000 €
Verzinsung" der Einlage somit ($153.000 \text{ €} \times 100 / 850.000 \text{ €} =$)	18 %

Wert der stillen Beteiligung daher (vgl. R B 12.4 ErbStR):

$100 \% + 5 \times (18 \text{ ./. } 9) =$	145 %
Ansatz daher: $850.000 \text{ €} \times 145 \% =$	1.232.500 €

Der anteilige Gewinnanteil ist gem. § 101 Nr. 2 BGB, § 12 Abs. 1 ErbStG, 12 Abs. 1 BewG zusätzlich zu berücksichtigen. Ansatz daher ($1.232.500 \text{ €} + 23.500 \text{ €} =$)

1.256.000 € [1,0]

Bei der Beteiligung handelt es sich nicht um begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, so dass weder der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG noch der Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG zum Ansatz kommt.

[0,5]

3) Mietwohngrundstück in Genf, Schweiz – Tz. 3

Das Mietwohngrundstück in Genf ist gem. § 12 Abs. 7 ErbStG i. V. m. § 31 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 9 BewG grundsätzlich mit dem gemeinen Wert in Höhe von 2.000.000 € in Ansatz zu bringen.

Im Hinblick auf das DBA-Schweiz (Erbschaftsteuer) in Art. 5 Abs. 1 und 2 i. V. m. Art. 10 Abs. 1 Buchst. a) DBA-Schweiz kann dieses Grundstück nur in der Schweiz der Erbschaftbesteuerung unterworfen werden. Die Bundesrepublik Deutschland kann dieses Grundstück lediglich im Rahmen der Progression (§ 19 Abs. 2 ErbStG) berücksichtigen (vgl. Art. 10 Abs. 1 Buchst. a) Satz 2 DBA-Schweiz; vgl. auch H E 19 „Doppelbesteuerungsabkommen mit Progressionsvorbehalt“ ErbStH). Daher erfolgt kein Ansatz als steuerpflichtiger Erwerb, sondern nur im Rahmen der Ermittlung des Steuersatzes auf den steuerpflichtigen Erwerb.

Nachdem ein DBA greift, kommt § 21 ErbStG nicht zur Anwendung. (Hinweis ggf. erst im Rahmen der Steuerberechnung)

--- € [1,0]

4) Sonstiges (Wertpapierdepot, Bankguthaben, Münzen, Briefmarken, Tz. 4)

Das Wertpapierdepots ist gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11

Abs. 1 BewG mit den niedrigsten Börsenpreis zum Besteuerungszeitpunkt

anzusetzen. Ansatz daher

650.000 € [0,5]

Das Bankguthaben ist als Forderung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m.

§ 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert zu berücksichtigen.

Ansatz folglich:

1.670.800 € [0,5]

Die Goldmünzsammlung, die Briefmarkensammlung und der Hausrat sind jeweils gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 Abs. 1 und 2 BewG mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Der Hausrat und die Briefmarkensammlung bleiben jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c) ErbStG bis max. 12.000 € steuerfrei, da der Erwerb bei dem Neffen der Stkl. II unterliegt.

Die Goldmünzen werden jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 BewG

von der Steuerbefreiung nicht erfasst. Ansatz daher

35.000 € [1,0]

Hinweis: Da die Briefmarken abgestempelt sind, besteht kein Beförderungsanspruch mehr. Aus diesem Grund erfolgt der Ansatz als beweglicher körperlicher Gegenstand.

III. Nachlassverbindlichkeiten

1) Schweizer Erbschaftsteuer –Tz. 3

Die in der Schweiz gezahlte Erbschaftsteuer ist gem. § 10 Abs. 8 ErbStG

als eigene Erbschaftsteuer nicht abzugsfähig.

--- €

2) Sonstiges, Steuerschulden und Beerdigungskosten

Die Steuerschulden sind gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 5

Nr. 1 ErbStG mit dem Nennwert (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1

BewG) in Abzug zu bringen (vgl. hierzu auch R E 10.8 ErbStR). Abzug da-

her

./. 25.000 € [0,5]

An Beerdigungskosten sind gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, mangels

Sachverhaltsangaben die Beerdigungskostenpauschale von 10.300 € zu

berücksichtigen. Abzug:

./. 10.300 € [0,5]

IV. Ermittlung der Steuer

Die Steuer ermittelt sich unter Berücksichtigung des persönlichen Freibetrages des §§ 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG wie folgt:

1) Bemessungsgrundlage für den Steuersatz

Tz. 2	typisch stille Gesellschaft	1.232.500 €	
	Laufender Gewinnanteil	23.500 €	
Tz. 3	Grundstück in Genf, Art. 10 Abs. 1 DBA-Schweiz		0 €
Tz. 4	Wertpapierdepot/Bankguthaben, Goldmünzen, Briefmarken		
	Wertpapierdepot	650.000 €	
	Bankguthaben	1.670.800 €	
	Goldmünzen	35.000 €	
	Briefmarkensammlung	7.500 €	
	Hausrat	<u>2.500 €</u>	
		10.000 €	
	./. Freibetrag, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c) ErbStG (max. 12.000 €)	<u>./. 10.000 €</u>	<u>0 €</u>
	Vermögensanfall nach Steuerwerten		3.611.800 €
./.	Steuerschulden, § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG	./. 25.000 €	
./.	Beerdigungskostenpauschale gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	./. 10.300 €	
+	Tz. 1 (Vorerwerb, § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)	+ 860.405 €	
./.	Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 5 ErbStG	<u>./. 20.000 €</u>	
=	steuerpflichtiger Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)	4.416.905 €	
=	gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	4.416.900 €	

Da Robert Rundlich schweizerischer Staatsbürger war, wurde das Grundstück (Art. 5 Abs. 2 DBA-Schweiz) gem. Art. 10 Abs. 1 Buchst. a) Satz 1 DBA-Schweiz nicht bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs berücksichtigt. Nachdem ein DBA besteht kommt § 21 ErbStG nicht zum Tragen. Die Bundesrepublik Deutschland kann dieses Grundstück lediglich im Rahmen der Progression (§ 19 Abs. 2 ErbStG) berücksichtigen. Da die Schweiz kein EWR-Staat ist, ist auch im Rahmen der Progression die Regelung des § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG nicht zu berücksichtigen. Hinzurechnung für Ermittlung des Steuersatzes demnach. Progressionsvorbehalt Grundstück in Genf (§ 19 Abs. 2 ErbStG)

Bemessungsgrundlage für Ermittlung des Steuersatzes	6.416.900 €	[1,5]
---	-------------	-------

2) Steuerberechnung

Steuer nach § 19 Abs. 1 ErbStG, Stkl. II, 35 % x 6.416.900 € 2.245.915 €

Prüfung Härteregelung gem. § 19 Abs. 3 Buchst. b) ErbStG

Steuer auf vorherige Wertgrenze 6.000.000 € x 30%= 1.800.000 €

Steuer auf übersteigenden Betrag 416.900 € x 75%= 312.675 €

Summe 2.112.675 €

Ergibt demnach einen Steuersatz (2.112.675 € x 100 / 6.416.900 €) 32,92 % [1,0]

Steuer nach § 19 Abs. 1 bis 3 ErbStG somit (4.416.900 € x 32,92 %) 1.454.203 €

Kein Härtefall i. S. v. § 19 Abs. 3 ErbStG (vgl. Tabelle H E 19 ErbStH) [0,5]

Auf diese Steuer ist die fiktive (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) bzw. die tatsächlich letztlich gezahlte Steuer (252.090 €; § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) in Abzug zu bringen. Da vorliegend die fiktive Steuer, der tatsächlichen Steuer entspricht, kann auf eine „nochmalige“ Berechnung verzichtet werden.

Abzug somit ./ 252.120 €

Steuer nach § 19 ErbStG unter Beachtung von § 14 Abs. 1 Satz 1 bis 3 ErbStG

1.202.083 € [0,5]

[Punktzahl Teil III - BewR/ErbSt: 30]

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

Notenspiegel / Bewertungsschema

<u>Punkte</u>	<u>Note</u>
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

Note

Soll	Ist

Auspunktung Teil I - AO

1. Sachverhalt		
Aufgabe 1		
I. Erklärungsabgabe im Oktober 12		
1) Steuerhinterziehung durch B		
- Tathandlung nach § 370 (1) 1 AO	1,0	
- Taterfolg durch zu niedrige Steuerfestsetzung	1,0	
- aber kein Vorsatz gem § 15 StGB	1,0	
2) Steuerhinterziehung durch G oder K		
- Mangels Unterschrift keine unrichtigen Angaben, kein Vorsatz, auch keine Beihilfe	2,0	
II. Unterlassene Berichtigung der Erklärung 11 in 09/13		
1) Steuerhinterziehung durch B durch Unterlassen		
- Verletzung der Berichtigungspflicht nach § 153 AO als Tathandlung	1,0	
- Kausalität ist gegeben, Höhe des Taterfolgs	1,0	
- Vollendung der Tat zwischen 15.09. - 31.12.	1,0	
- Ergebnis: Hinterziehung iHv 2.079 €	1,0	
2) Steuerhinterziehung durch G oder K		
- Keine Berichtigungspflicht nach § 153 AO für G und K	1,0	
Aufgabe 2		
a) Steuerhinterziehung durch B, G, K: keine falschen Angaben	1,0	
b) Steuerhinterziehung durch R		
- Steuerstrafrechtlich liegt Untätigkeit nach § 370 (1) 2 AO vor	1,0	
- Taterfolg in Form einer Steuerverkürzung zugunsten eines Dritten liegt vor	1,0	
- Vorsatz ist gegeben, R handelte auch rechtswidrig und schuldhaft	2,0	
- Besonders schwerer Fall nach § 370 (3) 2 AO	1,0	
Aufgabe 3		
- Allgemeine Voraussetzungen für Änderung des ESt-Bescheids: Korrekturvorschrift, keine Verjährung	1,0	
1) Korrekturvorschriften		
- Prüfung § 173 (1) Nr. 1 AO, Abflusszeitpunkt wurde nachträglich bekannt, kein Ermittlungsverschulden	2,0	
- Prüfung § 174 (2) AO; doppelte Berücksichtigung geht auf Erklärung des Stpfl. zurück	2,0	
- Änderung auch nach § 172 (1) Nr. 2c AO (beide Auffassungen vertretbar)	1,0	
2) Festsetzungsverjährung		
- Beginn der FF mit Ablauf 12	0,5	
- Dauer 4 Jahre, regulärer Ablauf 16	0,5	
- Verlängerung bei Steuerhinterziehung auf 10 Jahre	0,5	
- Somit Ende erst mit Ablauf 22	0,5	
Aufgabe 4		
1) Korrekturvorschriften		
- Prüfung § 164 Abs. 2 AO, VdN ist nach § 164 (4) AO entfallen mit Ablauf 17	2,0	
- Wegen Steuerhinterziehung Änderung nach § 172 (1) 2c AO möglich	1,0	
- Der um 20.000 € höhere Gewinn ist Tatsache nach § 173 (1) 1 AO	1,0	
- Tatsache war dem FA bekannt (mit Erläuterung)	1,0	
- Keine Änderung nach § 173 (1) 1 AO möglich	1,0	
2) Festsetzungsverjährung: FF endet mit Ablauf 23	1,0	
2. Sachverhalt		
Frage 1 - zunächst Antrag beim FA notwendig, § 69 Abs. 4 FGO	1,0	
Frage 2		
- Allgemeine Voraussetzungen für AdV	1,0	
- Wegen freiwilliger Zahlung kann AdV nicht verlangt werden	1,0	
- Aufhebung der Vollziehung ist in diesem Fall möglich	0,5	
- Keine AdV für festgesetzte Vorauszahlungen und Anrechnungsbeträge	0,5	

Auspunktung Teil II - Ust

Sachverhalt 1		
a) Vermietung der Yacht		
Vermietung der Yacht = s. L. (§ 3 Abs. 9 UStG)	0,5	
Ort: § 3a Abs. 3 Nr. 2 S.1 UStG Hamburg (nicht: § 3b Abs. 1 UStG; nicht: § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG)	1,0	
§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht anwendbar	0,5	
BMG: 82.352,94 €, USt: 15.647,06 €, Entstehen	0,5	
b) Kauf der Yacht		
Reihengeschäft, Zuordnung der Warenbewegung BW an H, bewegte Lieferung	1,0	
Ort (§ 3 Abs. 6 S. 1 u. 2 UStG): Bergen, § 3 Abs. 8 UStG nicht anwendbar, Lief. nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	1,0	
H: Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG	0,5	
H hat Vorsteuerabzug n § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG	1,0	
Lieferung H an A, nachf. unbewegt, Ort gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG: Hamburg, steuerbar	0,5	
Steuerpflichtig, s.o., BMG: 500 T €, USt 95 T €, VAZ 2/2018	0,5	
Vorsteuerabzug A 95 T trotz Freizeitgegenstand und beabsichtigter privater Nutzung	1,5	
Sachverhalt 2.1		
Urspr. Umfang Unternehmen KG	0,5	
Organschaft mit Boysen-GmbH	1,0	
Finanzielle Eingliederung 60%	1,0	
Wirtschaftliche Eingliederung - Synergieeffekte	1,0	
Organisatorische Eingliederung trotz fehlender Personalunion	1,5	
Vorsteuerabzug A, da Beteiligung unmittelbar Unternehmen dient	1,5	
Sachverhalt 2.2	0,5	
Firmenwagenüberlassung tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 12 S. 2, KG zuzurechnen	1,0	
Ort § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG	1,0	
BMG: Wert der Gegenleistung § 10 Abs. 2 S. 2 u. 3	1,0	
Tatsächliche Kosten insgesamt 12.944 €	1,0	
Privatfahrten 50%, Gesamt-BG 6.472 €, mtl 588,38, USt 111,79 €	1,5	
Pauschalierung, 50% unternehmerische Nutzung, Bruttowerte, kein Abzug v 20%, BMG mtl. 750 €, USt 142,50	2,0	
Entstehen mtl, da Teilleistungen	0,5	
Vorsteuerabzug f KG aus Treibstoff und Inspektion, trotz Rechnung an GmbH	1,0	
V-Abzug f Anschaffung bei GmbH	0,5	
Sachverhalt 2.3		
Steuerschuldnerschaft KG für Grundstückserwerb § 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1	0,5	
Steuerpfl. Veräußerung durch F, wirksamer Verzicht auf § 4 Nr. 9a	1,0	
BMG unbeeinflusst durch GrErwSt, USt 171 T €, 1.April 2018 (vertretbar auch Ablauf VAZ Mai 2018)	1,0	
Grds. VorSt n § 15 Abs. 1 Nr. 4 (USt auf Grundstückserwerb) bzw §15 Abs. 1 Nr. 1 für Materialien	0,5	
Aber § 15 Abs. 2 UStG? Für Büroräume zu verneinen	1,0	
Anders für zwingend steuerfreie Vermietung an Hausmeister	1,0	
Aufteilung nach Flächen, 83,33 % steuerpflichtig	1,0	
Keine direkte Zuordnung für Sonderausstattung der Hausmeisterwohnung	1,0	
Abziehbar 142.494,30 € bzw. 34.831,94 €	0,5	
Trocknung u Rohrverlegung Bauleistg, KG Steuerschuldner n § 13b Abs. 2 Nr. 4 iVm § 13b Abs. 5 S. 2	1,0	
Kein Vorsteuerabzug der KG n § 15 Abs.1 Nr. 1 UStG für Steuer nach § 14c Abs. 1	0,5	
Vorsteuerabzug nach § 15 Abs.1 Nr. 4 für Erhaltungsaufwand wg. direkter Zuordnung ausgeschlossen	1,0	

Auspunktung Teil III - BewR/ ErbSt		
A) Schenkung unter Lebenden (Vorerwerb)		
I. Steuerpflicht, Steuerentstehung, Bewertung, Steuerschuldnerschaft etc.		
1) Sachliche und Persönliche Steuerpflicht,		
Übereignung des Grundstücks in der Luitpoldstr. 3 in Nürnberg ist stpfl. Schenkung von RR an seinen Neffen Hans Rundlich nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, da der Neffe auch unter Beachtung des vorbehaltenen Nießbrauchs (R E 7.4 Abs. 1 ErbStR) bereichert ist und der Schenker dies auch wollte.	1,0	
Beteiligten haben im Zeitpunkt der Steuerentstehung (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) ihren Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland; Schenkung unterliegt der unbeschr. Steuerpflicht des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a) ErbStG.		
2) Steuerentstehung, Steuerklasse, Steuerschuldner	1,0	
3) Bewertung / Bereicherung		
Bewertung gem. R E 7.4 Abs. 1 ErbStR nach § 12 ErbStG. Bei Schenkung unter Nießbrauchvorbeh. wg. R E 7.4 Abs. 1 Satz 2 ErbStR Nießbrauchrecht vom steuerlichen GrstckWert mit dem §§ 1 bis 9 und §§ 13 bis 16 BewG ermittelten Kapitalwert abzuziehen	0,5	
II. Bewertung des Grundstücks		
1) Allgemeines		
Feststellungsverfahren (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG), maßgebende Verhältnisse (§ 157 Abs. 1 BewG), wirtschaftliche Einheit (§ 2 i. V. m. § 176 Abs. 1 Nr. 1 BewG)	0,5	
Bei dem Grundstück handelt es sich gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 BewG um ein bebautes Grundstück und zwar gem. § 181	1,0	
Rechtliche Hinleitung zur Ermittlung des Grundbesitzwertes (getrennte Ermittlung Boden- und Gebäudewert / abweichende interpolierter Vervielfältiger gem. § 185 Abs. 3 Satz 1 BewG i.V.m. Anlage 21 von 12,02	1,5	
	1,0	
2) Ermittlung des Bodenwerts (§ 184 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 179 BewG)		
Fläche 3.800 m ² x abgeleiteter Bodenrichtwert 173,07 €/m ² = 657.666 €	1,0	
3) Ermittlung des Gebäudeertragswerts (§ 184 Abs. 1 BewG i. V. m. §§ 185 ff. BewG)		
Rohertrag gem. § 186 BewG 54.000 €	1,0	
für Bodenverzinsung maßgebliche Fläche 1.200 m ²	1,0	
Gebäudereinertrag 29.098 €, Gebäudeertragswert 349.757 € (= 29.098 € x 12,02)	1,0	
4) Ertragswert des Grundstücks (§ 184 Abs. 3 BewG) - 1.007.423 € - / Feststellungsbescheid (Wert, Art,	1,0	
5) Wert des Nießbrauchs		
a) maßgeblicher Vervielfältiger (§§ 13, 14 BewG)		
Der maßgebliche VV lag demnach bei (Mann, 67 Jahre, 2014) 10,754	0,5	
Interpolierter Vervielfältiger für tatsächliche Lfzt des Nießbrauchs 2,910	1,0	
b) maßgeblicher Jahreswert (§§ 15, 16 BewG)		
tatsächliche Mieten und tatsächliche voraussichtlich laufende (und nicht umlagefähige) Kosten; maßgeblicher Jahreswert somit 34.960 €	1,0	
ursprünglicher Nießbrauch 375.960 €, nach tatsächlicher Dauer berechtigter Nießbrauch 101.734 € (§ 14 Abs. 2 BewG)	1,0	
6) endgültiger Schenkungswert nach Abzug Nießbrauchslast		
III. Berechnung der Steuer (Steuerpflichtiger Erwerb / Steuerhöhe / Steuernachzahlung)		
Wertansatz Gebäude bzgl. OG nur 90 % (§ 13d Abs. 1 und 3 ErbStG) i. H. v. 957.052 € und abzugsfähig	1,0	
Steuer gem. § 19 Abs. 1 ErbStG (25 % / 30 %); urspr. 144.950 €, mit § 14 Abs. 2 BewG 252.120 € § 19 Abs. 3 ErbStG	1,0	
Nachzahlung 107.170 €	0,5	
B) Erwerb von Todes wegen		
I. Allgemeines (Steuerpflicht, Steuerentstehung, Bewertung, Schuldnerschaft)		
1) Sachliche Steuerpflicht		
Der Erwerb unterliegt als Erwerb von Todes wegen der sachlichen Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG.	0,5	
2) Persönliche Steuerpflicht		
Da der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in Augsburg seinen Wohnsitz (§ 8 AO) hatte, also Inländer i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG war, unterliegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG, vorbehaltlich des bestehenden DBA's mit der Schweiz, der gesamte in- und ausländische Vermögensanfall bei sämtlichen Beteiligten der unbeschränkten Erbschaftsteuerpflicht.	0,5	
3) und 4) Steuerentstehung, Bewertungszeitpunkt, Steuerklasse, Steuerschuldner / Ermittlung des	1,0	
II. Vermögensanfall zu Steuerwerten		
1) Grundstück in Nürnberg – Tz .1 (Berücksichtigung von § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG)		
Grundstück in Nürnberg wegen § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG und R E 14.1 Abs. 1 ErbStR mit damaligem Wert und Steuerbefreiung des § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG zu berücksichtigen, da Grundstücksschenkung nicht länger als 10 Jahre zurückliegt. Ansatz gem. § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG; 860.405 €	0,5	
2) Stille Beteiligung an dem Einzelunternehmen – Tz. 2		
Die Einlage eines typisch stillen Gesellschafters stellt eine Kapitalforderung dar und ist daher gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 Satz 1 Hs. 1 BewG grds. mit dem Nennwert zu bewerten. Kündbarkeit der Einlage am Besteuerungstichtag für längere Zeit ausgeschlossen; besondere Umstände i. S. d. § 12 Abs. 1 Satz 1 Hs. 2 BewG liegen vor (vgl. R B 12.4 ErbStR)	1,0	

Der anteilige Gewinnanteil ist zusätzlich zu berücksichtigen (§ 12 Abs. 1 ErbStG, § 12 Abs. 1 BewG). Ansatz daher (1.232.500 € + 23.500 € =) 1.256.000 €	1,0	
Bei der Beteiligung handelt es sich nicht um begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, so dass weder der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG noch der Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG zum Ansatz kommt.	0,5	
3) Mietwohngrundstück in Genf, Schweiz – Tz. 3		
Wg. DBA - Schweiz (Erbchaftsteuer) in Art. 5 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Buchst. a) DBA-Schweiz kann das Grundstück nur in der Schweiz der Erbschaftbesteuerung unterworfen werden. Für Deutschland kommt nur der Progressionsvorbehalt in Betracht (§ 19 Abs. 2 ErbStG); wg. DBA keine Anrechnung nach § 21 BewG	1,0	
4) Sonstiges (Wertpapierdepot, Bankguthaben, Münzen, Briefmarken, Tz. 4)		
Wertpapierdepot gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG mit den niedrigsten Börsenpreis zum Besteuerungszeitpunkt anzusetzen. 650.000 €	0,5	
Bankguthaben = Forderung gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG mit Nennwert ansetzen. 1.670800 €	0,5	
Die Goldmünzensammlung, die Briefmarkensammlung und der Hausrat sind jeweils gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 Abs. 1 und 2 BewG mit gemeinen Wert zu bewerten. Der Hausrat und die Briefmarkensammlung bleiben jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c) ErbStG bis max. 12.000 € steuerfrei, da der Erwerb bei dem Neffen der Stkl. II unterliegt. Goldmünzen (35.000 €) nicht steuerfrei gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 BewG	1,0	
III. Nachlassverbindlichkeiten		
2) Sonstiges, Steuerschulden und Beerdigungskosten		
Steuerschulden gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2, Abs. 5 Nr. 1 ErbStG mit dem Nennwert (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG) in Abzug zu bringen; ./ 25.000 €	0,5	
Beerdigungskosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG; ./ 10.300 €	0,5	
IV. Ermittlung der Steuer		
1) Bemessungsgrundlage für den Steuersatz; BMG 6.416.900 €	1,5	
2) Steuerberechnung		
Steuersatz (2.112.675 € x 100 / 6.416.900 € =) ; 32,92 %	1,0	
Steuer nach § 19 Abs. 1 bis 3 ErbStG; 1.454.203 € / Kein Härtefallausgleich	0,5	
Fiktive Steuer (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG) bzw. tats. gez. Steuer (252.120 €; § 14 Abs. 1 Satz 3 ErbStG) abziehen. fiktive Steuer = tats. gez. Steuer, Berechnung entbehrlich; Abzug somit ./ 252.120 €; Steuerfestsetzung 1.202.083 €	0,5	

Teil I	35,0	0,0
Teil II	35,0	0,0
Teil III	30,0	0,0
Gesamt	100,0	0,0