

Klausursachverhalt

Ertragsteuer

	Klausuren-Intensiv-Training
Klausur:	6-STD 2018 F-1
Datum:	
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	24.08.2018 - 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">Bitte tragen Sie Ihre Rücksendeadresse in den Mantelbogen ein, der Ihnen morgens zusammen mit der Aufgabenstellung ausgehändigt wird.Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl, Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), sowie Vor- und Nachname. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten, schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm. Bitte legen Sie sie in den Mantelbogen ein.

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 - Einkommensteuer

Sachverhalt 1

Volkmar Vollmer (geb. 02.06.1929, wohnhaft bis zu seinem Tod in Saarbrücken) hielt seit Februar 2003 50% der Anteile an der Mosel-GmbH in seinem Privatvermögen, die er für umgerechnet 50.000 € (Anschaffungskosten inkl. aller Nebenkosten) erworben hatte. Volkmar Vollmer verstarb am 17.07.2017. Noch kurz vor seinem Tod (am 15.07.2017) wollte er den 50%igen Anteil veräußern, wobei ihm Herr Würtz 150.000 € und die Übernahme aller Erwerbsnebenkosten geboten hatte. Zum Abschluss des Kaufvertrages kam es jedoch nicht mehr. Das Angebot von Herrn Würtz liegt aber noch schriftlich vor, wobei sich Herr Würtz bis zum Ende des Jahres 2017 an dieses Angebot gebunden hatte, da im Laufe dieses Jahres keine nennenswerten Wertveränderungen zu erwarten waren.

Erben des Volkmar Vollmer sind seine beiden in Stuttgart wohnhaften Kinder Tanja Vollmer (geb. 02.02.1979) und Stephan Vollmer (geb. 03.03.1957) je zur Hälfte. Das Vermögen des Volkmar Vollmer bestand nur aus der Beteiligung an der Mosel-GmbH. Da Stephan Vollmer schon seit Jahren als Geschäftsführer der Mosel-GmbH tätig war und die anderen 50% der Anteile bereits im Februar 2008 damals zum Preis von 200.000 € von einem Dritten erworben hatte, vereinbarten Stephan Vollmer und Tanja Vollmer am 14.08.2017, dass Stephan Vollmer die gesamte Beteiligung erhalten solle, wobei er sich verpflichtete, bis zum 16.08.2017 75.000 € an seine Schwester Tanja Vollmer zu zahlen. Stephan Vollmer zahlte die vereinbarte Summe fristgerecht und wurde nach Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Erbschein und notarielle Vereinbarung zwischen Tanja Vollmer und Stephan Vollmer) statt Volkmar Vollmer als neuer Anteilseigner bereits Anfang September im Handelsregister eingetragen. Eine Gewinnausschüttung erfolgte im Jahr 2017 nicht.

Stephan Vollmer erhielt von der Mosel-GmbH bis einschließlich September 2017 ein fremdübliches Monatsbruttogehalt i. H. v. 18.000 €. Laut Statusfeststellungsverfahren war er bereits seit 2008 von der Sozialversicherungspflicht befreit. Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag wurden in zutreffender Höhe von der GmbH einbehalten und abgeführt.

Tanja Vollmer ist seit Dezember 2016 geschieden und bekommt seither von Ihrem Exmann einen monatlichen Unterhalt von 1.100 €. Das Verhältnis zu Ihrem Exmann ist insoweit gut, dass Tanja ihre Zustimmung zum Abzug der Zahlungen durch ihren Exmann gegeben hat.

Nach der Scheidung wollte Tanja sich auch beruflich ganz neu orientieren. Mit notariellem Vertrag vom 25.10.2017 verkaufte sie daher ihren 50%igen Anteil an der von ihr mitbegründeten GEHsund-GmbH (Stammkapital insgesamt 40.000 €; Kapitalrücklage bei Gründung 0 €) an ihren Mitgesellschafter Alois Schuster mit Wirkung zum 30.12.2017. Ab diesem Tag stehen das Gewinnbezugsrecht, das Stimmrecht etc. dem Erwerber zu. Als Kaufpreis wurden 240.000 € vereinbart, welche in 12 unverzinslichen Jahresraten erstmals ab dem 30.12.2017 an Tanja Vollmer zu zahlen sind.

Die Raten wurden so bemessen, dass sie die Versorgung von Tanja Vollmer bis zum Beginn ihrer privaten Altersversorgung abdecken. Die erste Rate ging bereits am 28.12.2017 auf dem privaten Konto von Frau Vollmer ein. Tanja Vollmer möchte, dass die jährliche Rate im Jahr des Zuflusses besteuert wird.

Die im Rahmen der Veräußerung entstandenen Veräußerungskosten i.H.v. 1.120 € zahlte Tanja Vollmer am 25.11.2017.

Eine neue berufliche Betätigung hat Tanja Vollmer bisher nicht gefunden. Die GEHsund-GmbH hat in 2017 keine Ausschüttungen vorgenommen.

Emil Vollmer (geb. 02.04.1986), war neben seinem Vater Stephan Vollmer, seit Anfang 2014 ebenfalls Geschäftsführer der Mosel GmbH. Sein angemessenes monatliches Bruttogehalt betrug seit September 2014 unverändert 18.000 €. Emil Vollmer ist jedoch laut Statusfeststellungsverfahren erst seit 01.10.2017 von der Sozialversicherungspflicht befreit. Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Sozialabgaben wurden in zutreffender Höhe von der GmbH einbehalten und abgeführt.

Stephan Vollmer übertrug Emil Vollmer als Teilvorwegnahme des Erbes zum 01.10.2017 die 50%ige Beteiligung an der Mosel-GmbH, die er selbst im Februar 2008 erworben hatte. Stephan Vollmer beendete seine Tätigkeit als Geschäftsführer zum 30.09.2017 um künftig seinen Ruhestand zu genießen.

Im Gegenzug verpflichtete sich Emil Vollmer zur Zahlung von monatlich 900 € an Vater Stephan Vollmer solange dieser lebe. Die notarielle Vereinbarung wurde von Emil Vollmer stets beachtet und der entsprechende Betrag auf das Konto des Stephan Vollmer stets pünktlich zum 01. des Monats überwiesen. Der Rentenbarwert beträgt 119.426 €.

Aufgaben:

1. Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte der Tanja Vollmer für das Jahr 2017.
2. Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte des Stephan Vollmer für das Jahr 2017.
3. Ermitteln Sie das Einkommen des Emil Vollmer für das Jahr 2017. Die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen sind mit zutreffend 5.000 € anzunehmen.

Hinweise:

- Tanja Vollmer, Stephan Vollmer und Emil Vollmer sind alle alleinstehend und konfessionslos. Sie sind daran interessiert, die Einkommensteuerbelastung so niedrig wie möglich zu halten und bevollmächtigen Sie zur Stellung jedes dafür notwendigen Antrags.
- Gehen Sie bitte auf alle im Sachverhalt aufgeworfenen einkommensteuerlichen Probleme ein. Gehen Sie aber nicht auf die Steuerpflicht, den Tarif und die Veranlagungsform ein.
- Gehen Sie davon aus, dass Tanja Vollmer, Stephan Vollmer und Emil Vollmer neben den im Sachverhalt genannten Einnahmen keine weiteren Einnahmen erzielt haben. Gehen Sie ferner davon aus, dass keine Freistellungsaufträge erteilt wurden.

Sachverhalt 2

Nikolas Nolte (N) ist 44 Jahre alt, ledig und ohne Konfession. Er wohnt in Konstanz (Deutschland). N ist als Lagerarbeiter bei der W-GmbH angestellt. Er erhält ein angemessenes Jahresgehalt i. H. v. brutto 35.000 €. Die W-GmbH produziert Bauteile für Auto-Schiebedächer. Sie hat ihren Sitz und ihre Produktionsstätte in Konstanz. Bisher war an der GmbH der Gründungsgesellschafter Eduard Mörfie mit 100% beteiligt. Das Stammkapital beträgt 100.000 €. Das Wirtschaftsjahr der GmbH entspricht dem Kalenderjahr.

Seit Anfang 2014 ist N mit 10% an der W-GmbH beteiligt. Die Anteile hat N von seinem Onkel, Eduard Mörfie, für (angemessene) 50.000 € erworben. Für den Erwerb der Anteile musste N ein Darlehen aufnehmen mit einem jährlichen Zins i. H. v. 2.500 €.

Nachdem N einen hohen Geldbetrag im Lotto gewonnen hatte, beteiligte er sich Anfang 2015 an der W-GmbH zusätzlich als stiller Gesellschafter mit einer Einlage i. H. v. 100.000 €. Laut Gesellschaftsvertrag ist er (angemessen) mit 15% am laufenden Gewinn und Verlust beteiligt. An den Verlusten ist er auch über seine Einlage hinaus beteiligt. An den stillen Reserven ist N hingegen nicht beteiligt.

Nachdem er in 2015 eine schöne Rendite bekommen hatte, wendete sich das Blatt in 2016. Die GmbH machte Verluste. Im März 2017 erstellte die GmbH die Bilanz für das Jahr 2016 und verrechnete den auf N entfallenden Verlustanteil i. H. v. 130.000 € mit seiner Einlage.

Die GmbH hat in 2017 im Mai eine Gewinnausschüttung für das Vorjahr beschlossen und entsprechend der Beschlussfassung die Ausschüttung nach Einbehalt der Kapitalertragsteuer (Solidaritätszuschlag bleibt aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt) am 20.05.2017 ausbezahlt. An N wurden 4.500 € überwiesen.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Summe der Einkünfte von N für den Veranlagungszeitraum 2017. Treffen Sie dabei gegebenenfalls erforderliche Feststellungen.

Hinweise:

- N möchte für diesen oder künftige VZ möglichst geringe Einkünfte. Erforderliche Anträge, Bescheinigungen gelten insoweit als gestellt bzw. vorhanden.
- Es sind keine Ausführungen zur persönlichen Steuerpflicht, zur Veranlagung, zum Tarif und zum Solidaritätszuschlag vorzunehmen.
- Gehen Sie nicht auf die Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) ein. Soweit erforderlich gehen Sie von Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit i. H. v. 34.000 € aus.

Sachverhalt 3

Sachverhalt

Marian Monet (MM) lebt seit seiner Geburt am 10.10.1990 in Deutschland. Er ist ledig und ungebunden. Aufgrund von familiären Zwistigkeiten verlegt MM am 01. Juli 2017 dauerhaft seinen Wohnsitz von Deutschland in den Oman, wo er von nun sein Leben als Privatier genießt.

Im Jahre 2010 hatte MM eine 10 %ige Beteiligung an der Money-GmbH (M GmbH) mit Sitz in Frankfurt für 1.000.000 € erworben, die er im Privatvermögen hält. Anlässlich seines Umzugs hat der Bruder von MM diesem angeboten die Beteiligung an der Money-GmbH für fremdübliche 1.200.000 € zu erwerben.

Die Money-GmbH beschließt zum 1. Mai 2017 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2016 i. H. v. 100.000 €. Aufgrund des wirtschaftlichen Erfolges beschließt die Money-GmbH zum 30. November 2017 eine Vorabgewinnausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2017 i. H. v. 80.000 €. Die Auszahlung erfolgt jeweils am Tag nach der Beschlussfassung. Soweit erforderlich wurde Kapitalertragssteuer und der Solidaritätszuschlag einbehalten. Das steuerliche Einlagenkonto wurde hierdurch nicht gemindert. Im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Money-GmbH sind dem MM in 2017 Aufwendungen i.H.v. 5.000 € entstanden.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die steuerpflichtigen Einkünfte des MM für den Veranlagungszeitraum 2017. Gehen Sie dabei auch auf mögliche tarifliche Besonderheiten ein. Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen. Gehen Sie in Ihrer Lösung auch auf die persönliche Steuerpflicht und die Veranlagungsart ein.

Hinweise:

- Aus Vereinfachungsgründen sind Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag nicht zu berücksichtigen.
- Sofern verschiedene Lösungsmöglichkeiten bestehen, ist das günstigste Ergebnis für MM zu wählen.
- Alle Beteiligten sind ihren steuerlichen Pflichten nachgekommen.
- Erforderliche Anträge gelten als gestellt.
- Eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG ist nicht durchzuführen.
- Zwischen Deutschland und dem Oman besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen.

Teil II – Körperschaftsteuer

Sachverhalt

Am 01.03.1998 wurde die X-Mas GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Köln von Max und Lisa (beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig) gegründet. Das Stammkapital von 120.000 € wurde zu je ½ von Max und Lisa übernommen.

Im Jahr 2014 wurde das Stammkapital um 880.000 € auf dann 1.000.000 € erhöht. Die Kapitalerhöhung wurde zum einen durch die Umwandlung von Gewinnrücklagen und zum anderen durch Einlagen von Max und Lisa von jeweils 140.000 € finanziert. Das steuerliche Einlagenkonto betrug zu diesem Zeitpunkt 0 €.

Da die Geschäfte im Jahr 2015 nicht mehr so erfolgreich liefen, mussten Max und Lisa nochmals jeweils 50.000 € in die Kapitalrücklage einzahlen. Dies hatte dazu geführt, dass sie am 01.05.2016 den Entschluss fassten, die GmbH aufzulösen und die Löschung im Handelsregister zu beantragen. Am 30.11.2017 teilte das Amtsgericht Gummersbach mit, dass der am 01.05.2016 gefasste Auflösungsbeschluss der beiden Gesellschafter Max und Lisa umgesetzt und die X-Mas GmbH nunmehr aus dem Handelsregister gelöscht worden sei.

Die GmbH hat zum 31.12.2015 folgende Handels- und Steuerbilanz aufgestellt:

Aktiva		Passiva	
Fabrikgebäude	10.000	Stammkapital	1.000.000
GruBo.	850.000	Kapitalrücklage	100.000
AX-AG	100.000	Jahresfehlbetrag	./ 100.000
BGA	45.000	Rückstellung für JA 2015	10.000
PKW MB 190 SL	5.000		
	1.010.000		1.010.000

In 2016 und 2017 ergaben sich noch folgende Geschäftsvorfälle:

- In der Zeit von Januar bis April 2016 hat die X-Mas GmbH keine Umsätze mehr erzielt und keine Ausgaben mehr getätigt. Aus diesem Grund haben Max und Lisa im April auch die für das Jahr 2016 anfallende Grundsteuer und Versicherung für das Fabrikgrundstück in Höhe von 50.000 € privat überwiesen.
- Für das Grundstück fand sich noch im Juni 2016 ein Erwerber, der für das Gebäude 1.200.000 € und für den Grund und Boden 3.000.000 € gezahlt hat. Das Geld wurde im Juli auf das betriebliche Konto der GmbH überwiesen.
- Die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde am 06. Februar 2017 für 105.000 € an die LiMa-GmbH veräußert. An der LiMa-GmbH sind Max und Lisa ebenfalls zu je 50 % beteiligt. Der Marktpreis lag nicht über dem Buchwert von 2015.
Die Anteile an der AX-AG wurden mit Vertrag vom 15.06.2017 an die Schweizer Investmentbank Zürich veräußert, die bisher schon 90% der Aktien besaß und somit alleinige Aktionärin wurde. Der Kaufpreis in Höhe von 530.000 € wurde von der Schweizer Bank sofort auf dem betrieblichen Bankkonto der GmbH gutgeschrieben. Die Schweizer Bank ist bereit, einen so hohen Kaufpreis zu zahlen, obwohl die Anteile seit dem Erwerb im Gründungsjahr durch die X-Mas GmbH bis einschließlich zum Ja-

nuar 2016 einen Wert von 30.000 € unter den historischen Anschaffungskosten (130.000 €) hatten.

- d) Am 14.06.2017 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung in Höhe von 300.000 € zzgl. Solidaritätszuschlag abgebucht.
- e) Da Lisa sehr an dem alten Mercedes Benz 190 SL hing, hat sie diesen am 03.04.2017 auf sich umgemeldet. Um Max nicht zu übervorteilen, hat sie vereinbarungsgemäß noch am selben Tag von ihrem privaten Bankkonto einen Betrag i. H. v. 45.000 € als Ausgleich an ihn überwiesen.
- f) Die Rechnung des Steuerberaters für den Jahresabschluss 2015 in Höhe von netto 10.500 € wurde am 29.11.2017 und der vereinbarte, nicht zu beanstandende Pauschbetrag für die noch zu erstellenden restlichen Bilanzen in Höhe von 15.000 € wurden am 03.12.2017 überwiesen.

Aufgaben:

1. Stellen Sie die Liquidation der X-Mas GmbH dar und ermitteln Sie das Abwicklungsergebnis und die Schlussauskehrung. Geben Sie zudem den zutreffenden Inhalt aller erforderlichen steuerlichen Bilanzen und Feststellungen wieder. Erstellen Sie die Liquidationsbilanz und erläutern Sie die Entwicklung des steuerlichen Einlagekontos; eine gesonderte Feststellung ist nicht vorzunehmen.
2. Ermitteln Sie die möglichst niedrigen Einkünfte für die Eheleute Max und Lisa unter der Annahme von hierfür notwendigen Antragstellungen für das Jahr 2017.

Hinweise:

- Auf die persönliche Steuerpflicht der X-mas GmbH sowie der Eheleute Max und Lisa ist nicht einzugehen.
- Soweit dies erforderlich war hat die X-mas GmbH auf die Schlussauskehrung Kapitalertragssteuer und Solidaritätszuschlag einbehalten.
- Max und Lisa sind seit Jahren nicht mehr einer Kirche angehörig. Sie haben außerdem anderweitige hohe Einkünfte, so dass sie dem Spitzensteuersatz von 45% unterliegen.
- Soweit erforderlich gelten alle gerichtlichen Genehmigungen als vorliegend.
- In Bezug auf den Mercedes Benz 190 SL ist auf die Umsatzsteuer nicht einzugehen.
- Auf die Gewerbesteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Auf etwaige schenkungssteuerliche Folgen ist nicht einzugehen.
- Die Beträge sind kaufmännisch zu runden, Rechenschritte sind nachvollziehbar darzustellen, die Rechtsauffassung und rechtlich erforderlichen Maßnahmen sind unter Angabe der einschlägigen Vorschriften zu begründen.

Klausurlösung

Ertragsteuer

Klausuren-Intensiv-Training	
Klausur:	6-STD 2018 F-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 Ausdrucke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

- Erbanfall und Erbaueinandersetzung
- Veräußerung einer Beteiligung nach § 17 EStG im Rahmen der Erbaueinandersetzung
- Veräußerung einer Beteiligung nach § 17 EStG gegen Ratenzahlung
- Behandlung Zinsanteile einer Ratenzahlung
- Unterhaltszahlungen des Ex-Ehegatten als sonstige Einkünfte
- Einkünfte als Geschäftsführer einer GmbH
- vorweggenommene Erbfolge und Einkünfte aus dem Bezug einer Versorgungsrente
- Sonderausgabenabzug bei einer Versorgungsrente
- Dividende als Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
- Einkünfte aus stiller Beteiligung
- Verlustbehandlung nach § 15a EStG
- Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG
- Dividendeneinkünfte als inländische Einkünfte
- Wegzugsbesteuerung
- Liquidation einer Kapitalgesellschaft
- Verdeckte Einlagen
- Verdeckte Gewinnausschüttung
- Körperschaftsteuerliches Schachtelprivileg
- Behandlung Kapitalerhöhung und Sonderausweis
- Behandlung Kapitalherabsetzung
- Einkünfte der Gesellschafter bei einer Liquidation einer Kapitalgesellschaft

Teil I - Einkommensteuer

Sachverhalt 1

1. Gesamtbetrag der Einkünfte der Tanja Vollmer

1.1 Anteil an der Mosel-GmbH

Der Vermögenszuwachs durch den Erbfall ist nicht nach § 2 Abs. 1 EStG steuerbar. Die GmbH-Anteile von Volkmar Vollmer gehen unentgeltlich auf die Geschwister als Erbengemeinschaft über; die Anteile gehören zum jeweiligen Privatvermögen der Geschwister (BMF, Schreiben v. 14.03.2006, Beck'sche Erlasse 1, § 7/2, Rn. 1).

[1,0]

Der Erbanfall und die Erbauseinandersetzung sind zwei getrennte Vorgänge (BMF, Schreiben v. 14.03.2006, Beck'sche Erlasse 1, § 7/2, Rn. 2). Die Teilung mit Abfindungszahlung, d.h. die Übertragung der geerbten Anteile an der Mosel-GmbH gegen Abfindungszahlung führt bei Tanja Vollmer zu einem Veräußerungs- und bei Stephan Vollmer zu einem Anschaffungsvorgang (BMF, Schreiben v. 14.03.2006, Beck'sche Erlasse 1, § 7/2, Rn. 26 f.).

[1,0]

Tanja Vollmer erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der M-GmbH beteiligt war und der Anteil bei Tanja dem Privatvermögen zuzuordnen war (siehe § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG und R 17 Abs. 1 EStR). Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG.

[1,0]

Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG:

Veräußerungspreis (= Zahlung Stephan Vollmer)	75.000 €
<u>davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG</u>	<u>- 30.000 €</u>

steuerpflichtiger Veräußerungspreis	45.000 €	[1,0]
-------------------------------------	----------	-------

abzgl. anteilige Anschaffungskosten des Vaters (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG)

50 % v. 50.000 €	25.000 €
------------------	----------

<u>davon 40 % nicht abzugsfähig</u>	<u>- 10.000 €</u>
-------------------------------------	-------------------

(§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Veräußerungspreis)

<u>abzugsfähig</u>	<u>- 15.000 €</u>	[1,0]
--------------------	-------------------	-------

Veräußerungsgewinn	<u>30.000 €</u>
--------------------	-----------------

Der anteilige Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG beträgt bei der Veräußerung von 25% zunächst 2.265 € (25% von 9.060 €). Da der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 30.000 € (R 17 Abs. 9 EStR) um mehr als 2.265 € über dem anteiligen Kürzungsbetrag von 9.025 € (25% von 36.100 €) liegt, reduziert sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG aber auf 0 €.

[1,0]

1.2 Anteil an der GEHsund-GmbH

Eine Versorgungsleistung i. S. v. § 10 Abs. 1a Satz 2 lit. c) EStG scheidet schon daran, dass neben der Anteilsübertragung nicht auch die Geschäftsführerposition übertragen wird. Es liegt also kein begünstigtes Vermögen vor. Im Übrigen ist nicht gegen Leibrente übertragen worden, BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 56. [1,0]

Aus der Veräußerung des 50%igen Anteils erzielt Tanja Vollmer Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % beteiligt war und die Anteile im PV gehalten wurden (siehe R 17 Abs. 1 EStR). Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. [1,0]

Da Tanja Vollmer die Anteile gegen Ratenzahlung mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren und Versorgungscharakter veräußert, hat sie das Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung oder der Zuflussbesteuerung (R 17 Abs. 7 Satz 2 i.V.m. R 16 Abs. 11 Satz 1 EStR und H 16 XI „Ratenzahlungen“ EStH). Weil Tanja die Besteuerung der Raten im jeweiligen Zuflussjahr wünscht, hat sie die Zuflussbesteuerung gewählt. [1,0]

Die Raten sind dabei mittels Barwertvergleich in einen Zins und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Die Abzinsung erfolgt nach § 12 Abs. 1, 3 BewG i. V. m. BMF, Schreiben v. 10.10.2010, Beck'sche Erlasse 200, § 12/1, Tab. 2. Der Tilgungsanteil ist jährlich als Veräußerungspreis anzusetzen. Ein Veräußerungsgewinn entsteht dabei erst nach vollständiger Verrechnung der Anschaffungs- und Veräußerungskosten (R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR). [1,0]

Aufteilung der ersten Rate vom 30.12.2017 in Tilgungs- und Zinsanteil:

Vervielfältiger It. Tabelle bei 12 Jahren Laufzeit =	8,856 x 20.000 € =	177.120 €	
Vervielfältiger It. Tabelle bei 11 Jahren Laufzeit =	8,315 x 20.000 € =	166.300 €	
Tilgungsanteil (= Minderung der Barwerte)		10.820 €	
Zinsanteil (Rate i. H. v. 20.000 € abzgl. Tilgungsanteil 10.820 €)		9.180 €	[1,0]

Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG:

Veräußerungspreis ist der Tilgungsanteil, der in 2017 zugeflossenen Rate (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)		10.820 €	
davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG		- 4.328 €	
steuerepflichtiger Veräußerungspreis		6.492 €	
abzgl. Anschaffungskosten 50 % v. 40.000 € ¹			
Veräußerungskosten i. H. v. 1.120 €		21.120 €	
davon 40 % nicht abzugsfähig, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG		- 8.448 €	
grds. Abzugsfähig		12.672 €	[1,5]

¹ Die GmbH wurde mit einem Stammkapital von 40.000 € gegründet. Da bei Gründung keine Kapitalrücklage bestand, wurde kein Agio gezahlt. Die Anschaffungskosten von Tanja Vollmer betragen daher 50 % v. 40.000 € = 20.000 €

Da kein Verlust entstehen darf, erfolgt ein Abzug nur in Höhe von 6.492 €. Der Veräußerungsgewinn und damit die nachträglichen Einkünfte i. S. d. § 24 Nr. 2 EStG i.V.m. § 17 EStG betragen 0 €. Der verbleibende Teil der Anschaffungs- und Veräußerungskosten wird im folgenden Jahr mit verrechnet (12.672 € - 6.492 € = 6.180 €).

[1,0]

Anmerkung:

Der Zinsanteil kann aus Vereinfachungsgründen auch anhand der Tabelle des § 55 Abs. 2 EStDV bestimmt werden, vgl. Tz. 2.2 des BMF-Schreibens vom 28.05.2004, BStBl. 2004 I S. 1187, Beck'sche Erlasse 1, § 16/1.

Jährlicher Zinsanteil wären dann 14 % von 20.000 € = 2.800 €. Der Tilgungsanteil dementsprechend

20.000 € - 2.800 € = 17.200 €.

1.3 Einkünfte in Bezug auf die Zinsanteile in den Kaufpreisraten

Mit dem in den Kaufpreisraten enthaltenen Zinsanteil erzielt Tanja Vollmer Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über Werbungskosten, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der Werbungskosten tritt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG), weil kein Fall von § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegt.

[1,0]

Einnahmen (8 Abs. 1 EStG)

Zinsanteil der in 2017 zugeflossenen Rate, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG	9.180 €
<u>abzgl. Sparer-Pauschbetrag, § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 1 EStG</u>	<u>- 801 €</u>
Einkünfte aus Kapitalvermögen	<u>8.379 €</u>

[1,0]

Da Schuldner der Erträge kein Kreditinstitut ist, war keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b) EStG. Daher sind die Einkünfte zwingend i.R.d. Steuererklärung zu angeben, § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG. Auch in diesem Fall greift der besondere Steuersatz i.H.v. 25 %, § 32d Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 EStG. Es erfolgt kein (weiterer) Ansatz im zu versteuernden Einkommen (§ 2 Abs. 5b EStG).

[1,0]

1.4 Unterhaltszahlungen des Exmannes

Da von einer Zustimmung zum Sonderausgabenabzug beim Ex-Ehemann laut Sachverhalt auszugehen ist, liegen die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr.1 EStG vor und Tanja Vollmer hat den Unterhalt als sonstige Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 1a EStG zu versteuern. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).

[1,0]

In 2017 zugeflossene Einnahmen 12 x 1.100 € (§ 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)

	13.200 €
<u>abzgl. WK-Pauschbetrag, § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG</u>	<u>- 102 €</u>
Einkünfte § 22 Nr. 1a EStG	<u>13.098 €</u>

[1,0]

Summe der Einkünfte und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3
EStG ohne Einkünfte § 20: 43.098 € [0,5]

2. Gesamtbetrag der Einkünfte des Stephan Vollmer

2.1 Einkünfte als Geschäftsführer der Mosel-GmbH

Stephan Vollmer erzielt als Geschäftsführer der Mosel-GmbH von Januar bis September 2017 Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus einem aktiven Dienstverhältnis, § 1 LStDV. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. [1,0]

Einnahmen i. S. d. § 8 Abs. 1 EStG sind der Brutto-Arbeitslohn mit Zufluss gem. § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG, da es sich um laufenden Arbeitslohn handelt (vgl. R 39b.2 Abs. 1 Nr. 1 LStR). Einbehaltene LSt und SoliZ sind nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig. [1,0]

9 Monate x 18.000 € 162.000 €

Da Stephan keine Werbungskosten angegeben hat, ist der Arbeitnehmerpauschbetrag abzuziehen,

§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG - 1.000 €

Einkünfte 161.000 € [1,0]

2.2 Einkünfte in Bezug auf die Versorgungsrente

Stephan Vollmer erzielt Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 1a EStG, da die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungsverpflichteten (Emil) nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG erfüllt sind. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. [0,5]

Die Übertragung der Anteile erfolgt mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge zwischen Angehörigen. Es gilt daher die Unentgeltlichkeitsvermutung (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 5). Da der Rentenbarwert mit 119.426 € weit unter dem Teilwert der Beteiligung zum Zeitpunkt der Übertragung von 150.000 € liegt, ist die Vermutung auch nicht widerlegt. [1,0]

Emil als Sohn von Stephan ist als Empfänger des Vermögens begünstigt. (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 4). [0,5]

Und Stephan als Übergeber ist als Empfänger der Versorgungsleistungen begünstigt (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 50). [0,5]

Stephan überträgt einen 50%igen Anteil auf Emil. Emil übt eine Geschäftsführertätigkeit aus. Insoweit ist es unschädlich, dass Emil bereits vor der Vermögensübertragung Geschäftsführer wurde, da Stephan seine Geschäftsführertätigkeit insgesamt aufgibt und Emil Geschäftsführer bleibt. Es handelt sich somit um begünstigtes Vermögen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 lit. c EStG

(siehe auch BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 15 und 18). [1,0]

Es greift die Vermutung, dass der Anteil ausreichend Ertrag bringend ist (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 29). [0,5]

Die Rente ist auch allein auf die Lebenslänge von Stephan ausgerichtet; keine Mindest- oder Höchstzeitrente (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 56). [0,5]

Mangels gegenteiliger Angaben im Sachverhalt ist auch von einem wirksamen Übertragungsvertrag auszugehen. (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 59 ff) [0,5]

Zugeflossene Einnahmen von Oktober bis Dezember (§ 8 Abs. 1, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG)

3 Monate x 900 € 2.700 €

abzgl. Werbungskostenpauschbetrag § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG ./. 102 €

Sonstige Einkünfte 2.598 € [1,0]

Keine Anwendung des Altersentlastungsbetrags, das Stephan Vollmer erst 61 Jahre alt ist (§ 24a EStG). [1,0]

Summe der Einkünfte und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 Abs. 3 EStG 163.598 € [0,5]

3. Einkommen des Emil Vollmer

3.1 Einkünfte als Geschäftsführer der Mosel-GmbH

Emil Vollmer erzielt als Geschäftsführer der Mosel-GmbH von Januar bis Dezember 2017 Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. m. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG aus einem aktiven Dienstverhältnis, § 1 LStDV. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. [1,0]

Einnahmen i. S. d. § 8 Abs. 1 EStG ist der Brutto-Arbeitslohn mit Zufluss gem. § 11 Abs. 1 Satz 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG, da es sich um laufenden Arbeitslohn handelt (vgl. R 39b.2 Abs. 1 Nr. 1 LStR). Einbehaltene LSt und SoliZ sind nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig. [1,0]

Die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung bis September sind nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung bis September sind nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei [1,0]

12 Monate x 18.000 € 216.000 €

Da Emil keine Werbungskosten angegeben hat, ist der Arbeitnehmerpauschbetrag abzuziehen,

§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG ./. 1.000 €

Einkünfte 215.000 € [0,5]

Summe der Einkünfte und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 Abs. 3 EStG 215.000 € [0,5]

3.2 Sonderausgaben

a) Vorsorgeaufwendungen lt. Sachverhalt 5.000 € [0,5]

b) Übrige Sonderausgaben

Da es sich bei den Rentenzahlungen an Stephan Vollmer um begünstigte Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG handelt, kann Emil Vollmer die Zahlungen mit Abfluss als Sonderausgaben geltend machen, § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG.

3 Monate x 900 € = 2.700 € [1,0]

Kein Ansatz des Sonderausgaben-Pauschbetrags nach § 10c Satz 1 EStG, da die tatsächlichen Sonderausgaben höher sind. [0,5]

Abzugsfähige Sonderausgaben 7.700 €

Einkommen gem. § 2 Abs. 4 EStG: 207.300 € [0,5]

Sachverhalt 2

1. Einkünfte als Gesellschafter der GmbH

N erzielt als Gesellschafter der GmbH mit der auf ihn entfallenden Gewinnausschüttung Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der Werbungskosten tritt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG). [1,0]

Es sei denn, eine Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG wäre möglich. Vorliegend kann N keinen Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 lit. a EStG stellen, da er mit 10% an der GmbH beteiligt ist und nicht mit mindestens 25%. Ein Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 lit. b EStG scheitert daran, dass er zwar für die GmbH beruflich tätig ist, dabei als Lagerarbeiter aber keinen maßgeblichen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der GmbH nehmen kann. [1,0]

Als Einnahme (§ 8 Abs. 1 EStG) ist die Bruttoausschüttung maßgeblich. Die einbehaltene KapEst (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) mindert die Einnahmen nicht, § 12 Nr. 3 EStG. Der Zufluss der Nettoausschüttung erfolgt am 20.05.2017 (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). [1,0]

Einnahme somit Bruttoausschüttung + 6.000 €

In Abzug zu bringen ist der Sparer-Pauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 1 EStG
./ 801 € [0,5]

Die Darlehenszinsen sind nicht abziehbar, § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 2 EStG. [0,5]

Die Einkünfte betragen 5.199 €

Die GmbH hat gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG KapEst i. H. v. 1.500 € einbehalten. Gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 EStG ist damit die Besteuerung abgegolten. Sofern N die Berücksichtigung des Sparerpauschbetrags geltend machen möchte, muss er gem. § 32d Abs. 4 EStG einen Antrag auf Steuerfestsetzung entsprechend § 32d Abs. 3 Satz 2 beantragen (vgl. auch § 43 Abs. 5 Satz 3 EStG). Im Veranlagungsverfahren kommt auch der besondere Steuersatz zur Anwendung.

[1,0]

2. Einkünfte als stiller Gesellschafter

Darüber hinaus ist N typisch stiller Gesellschafter der GmbH und erzielt mit seinem Anteil am Verlust aus dem Wirtschaftsjahr 2016 (negative) Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG. N ist kein Mitunternehmer i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Er ist laut Gesellschaftsvertrag am Gewinn und Verlust beteiligt, aber bei Beendigung der stillen Beteiligung nicht an den stillen Reserven. Es fehlt somit am Mitunternehmerrisiko. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).

[1,0]

Grundsätzlich unterliegen die Einkünfte dem Steuerabzugsverfahren und sind nicht in das zu versteuernde Einkommen einzubeziehen (§ 43 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 EStG i. V. m. § 2 Abs. 5b EStG). Da N aber neben seiner Stellung als typisch stiller Gesellschafter an der GmbH mit 10 % beteiligt ist, liegt ein Fall von § 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. b EStG vor mit der Konsequenz, dass die Einkünfte in der Veranlagung mit dem progressiven Steuersatz besteuert werden. Ferner finden § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG keine Anwendung (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG).

[1,0]

Der Verlustanteil ist als negative Einnahme zu berücksichtigen, vgl. BMF, Schreiben v. 18.01.2016, Beck'sche Erlasse 1, § 43/1 Rz. 4, hier grundsätzlich i. H. v. ./130.000 €.

[0,5]

Hinweis:

Vertretbar ist auch, die Verlustanteile - unabhängig von § 32d Abs. 2 EStG -als abziehbare Werbungskosten zu qualifizieren, da die Verlustberücksichtigung im Rahmen von § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG systemimmanent enthalten ist und dem § 20 Abs. 9 EStG vorgeht.)

Der zugewiesene Verlustanteil ist im März 2017 durch Verrechnung mit seiner Einlage auch „zugeflossen“ (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG).

[0,5]

Die Zinsen für das Finanzierungsdarlehen i. H. v. 2.500 € für den Erwerb der GmbH-Anteile kann N nicht als Werbungskosten i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG geltend machen, da sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der stillen Beteiligung stehen.

[0,5]

Zu beachten ist, dass N Verluste zugewiesen wurden, die seine Einlage um 30.000 € übersteigen. Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gilt insoweit § 15a Abs. 1 S. 1 EStG sinngemäß, so dass lediglich 100.000 € ausgleichsfähiger Verlust zu berücksichtigen sind. Die restlichen 30.000 € Verlust sind nur mit künftigen Gewinnen aus der typisch stillen Beteiligung zu verrechnen und gesondert festzustellen (§ 15a Abs. 2 und 4 EStG analog).

Einkünfte i. H. v. ./100.000 €

[1,0]

Die negativen Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG können i. R. des vertikalen Verlustausgleichs mit anderen positiven Einkünften saldiert werden, da § 20 Abs. 6 EStG nicht gilt (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG).

[0,5]

Summe der Einkünfte:

Einkünfte § 19 EStG	34.000 €	
Einkünfte § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (5.199 €)		
werden gem. § 2 Abs. 5b EStG nicht berücksichtigt, da mit 25% besteuert	-----	
Einkünfte § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG	./ 100.000 €	
Summe der Einkünfte (vorläufig)	./ 66.000 €	[1,0]

Da sich für N eine negative Summe der Einkünfte ermittelt, bietet sich für N an, die Einbeziehung der Beteiligungserträge in die „normale“ Veranlagung gem. § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) zu beantragen. Die positiven Einkünfte sind dann mit negativen Einkünften im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs auszugleichen.

[1,0]

Fraglich könnte sein, ob die „nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte“ angesichts des Umstands, dass sie mit negativen tariflich zu steuernden Kapitaleinkünften ausgeglichen werden, ohne den Abzug des Sparerpauschbetrags anzusetzen sind, da gem. § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG der Sparerpauschbetrag nicht höher sein darf als die nach Maßgabe des § 20 Abs. 6 verrechneten Kapitalerträge. § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG bezieht sich aber nur auf solche Erträge, die dem besonderen Tarif des § 32d Abs. 1 EStG unterliegen. Also sind für die Günstigerprüfung die „nach § 20 EStG ermittelten Kapitaleinkünfte“ i. H. v. 5.199 € anzusetzen.

(1 SP)

Summe der Einkünfte:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	34.000 €	
Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	5.199 €	
Einkünfte aus Kapitalvermögen § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG	./ 100.000 €	
Summe der Einkünfte	./ 60.801 €	[1,0]

Die negativen Einkünfte sind nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Gem. § 10d Abs. 1 Satz 5 EStG kann auf den Verlustrücktrag auf Antrag ganz oder teilweise verzichtet werden. Da N laut Bearbeitungshinweis für diesen oder künftige VZ möglichst geringe Einkünfte möchte, wird N auf den Verlustrücktrag ganz verzichten. Der Verlustvortrag gem. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG i. H. v. ./ 60.801 € ist gem. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festzustellen.

[1,0]

Sachverhalt 3

MM ist bis zu seinem Wegzug am 01.07.2017 aufgrund seines Wohnsitzes (§ 8 AO) in Deutschland gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Nach seinem Wegzug aus Deutschland in den Oman unterliegt er mit seinen inländischen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG.

[1,0]

Mangels Ehefrau ist eine Einzelveranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG durchzuführen. Hierbei sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte gem. § 2 Abs. 7 S. 3 EStG in die Veranlagung zu unbeschränkter Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

[1,0]

Mit der Ausschüttung der M-GmbH erzielt MM Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG. Diese sind nach § 11 Abs. 1 S. 1 EStG mit dem Zufluss zu versteuern. Die Ausschüttung am 01.05.2017 ist der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zuzuordnen. Die Vorabgewinnausschüttung am 30.11.2017 ist gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 lit. a EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht zuzuordnen.

[1,0]

Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der Werbungskosten tritt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG). Der Steuerabzug entfaltet in Bezug auf die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte grds. keine Abgeltungswirkung (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 i.V.m. § 2 Abs. 7 S. 3 EStG).

[1,0]

Gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 2 EStG sind die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der M-GmbH nicht abziehbar.

[0,5]

Die Ausschüttungen unterliegen nach § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer i.H.v. 25 %. Mit dem Kapitalertragssteuerabzug durch die M-GmbH ist die Einkommensteuer gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 HS 1 EStG abgegolten. Die tarifliche Einkommensteuer kommt nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG nicht in Betracht, da MM die erforderliche Beteiligungsquote -mindestens 25 % bzw. mindestens 1 % bei beruflicher Tätigkeit für die M-GmbH nicht erfüllt.

[1,0]

Nach Anwendung des Sparerpauschbetrags gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 HS 1 EStG i.H.v. 801 € ergeben sich folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen, die der Abgeltungsteuer unterliegen:

Ausschüttung vom 01.05.2017 (10 % von 100.000 €):	10.000 €
Vorabausschüttung vom 30.11.2017 (10 % von 40.000€):	8.000 €
Summe:	18.000 €
Sparer-Pauschbetrag	./801 €
Einkünfte	17.199 €

[1,0]

MM war vor seinem Wegzug in den Oman insgesamt mehr als 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Zeitpunkt des Wegzugs in die Oman und der damit verbundenen Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist § 6 Abs.

1 Satz 1 AStG für die Beteiligung an der M-GmbH (= Beteiligung i. S. d. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG) eine Veräußerung i.S.d. § 17 Abs. 2 EStG auch ohne Veräußerungstatbestand anzuwenden. Da MM keine Rückkehr nach Deutschland plant, findet § 6 Abs. 3 AStG keine Anwendung.

[1,0]

Als Veräußerungserlös gilt der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs gem. § 6 Abs. 1 S. 4 AStG.

[0,5]

Gemeiner Wert der Anteile	1.200.000 €	
./. TEV § 3 Nr. 40 Satz 1 lit c EStG	./. 480.000 €	
	720.000 €	
./. Anschaffungskosten	./. 1.000.000 €	
Teilabzugsverbot § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG	400.000 €	
	./. 600.000 €	
= Einkünfte nach § 17 EStG / Wegzugsgewinn		120.000 € [1,0]

Der anteilige Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG beträgt bei der Veräußerung von 10 % zunächst 906 € (10 % von 9.060 €). Da der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 120.000 € (R 17 Abs. 9 EStR) um mehr als 906 € über dem anteiligen Kürzungsbeitrag von 3.610 € (10 % von 36.100 €) liegt, reduziert sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG aber auf 0 €.

[1,0]

Teil II – Körperschaftsteuer

Aufgabe 1: Liquidation der X-Mas-GmbH

Im Rahmen einer Liquidation tritt an die Stelle des Gewinnermittlungszeitraums im Sinne des § 7 Abs. 4 KStG der Liquidationszeitraum als Besteuerungszeitraum gem. § 11 Abs. 1 S. 1 KStG. Hier ist dies der Zeitraum vom Liquidationsbeschluss bis zur Löschung im Handelsregister, also vom 01.05.2016 bis zum 30.11.2017. Der Liquidationszeitraum entspricht ferner auch dem Veranlagungszeitraum der X-Mas-GmbH. Dieser ist nicht größer als 3 Jahre und entspricht demnach dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 S. 2 KStG.

[1,0]

Gem. § 11 Abs. 2 KStG ergibt sich der zu ermittelnde Abwicklungsgewinn aus der Differenz des Abwicklungs-Endvermögens zum Abwicklungs-Anfangsvermögen.

[0,5]

Dabei ist gem. § 11 Abs. 3 KStG das Abwicklungs-Endvermögen, also das auf die Gesellschafter zu verteilende Vermögen im Zeitpunkt der Löschung aus dem Handelsregister, um die steuerfreien Vermögensmehrungen zu mindern, die der Gesellschaft im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind. Gem. § 11 Abs. 6 KStG sind die sonst geltenden Vorschriften auf die Gewinnermittlung anzuwenden.

[1,0]

Das Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2017 ermittelt sich wie folgt:

Bankguthaben:	Verkauf Gebäude:	1.200.000 €	
	Verkauf GruBo:	3.000.000 €	
	Verkauf BGA:	105.000 €	
	Verkauf AX-AG:	530.000 €	
	KSt. VZ:	./. 300.000 €	
	Soli VZ (5,5%):	./. 16.500 €	
	Steuerberater JA 2015:	./. <u>10.500 €</u>	
Saldo zum 30.11.2017:			4.508.000 €
Rückstellungen: Abschlüsse 2016 und 2017:			<u>./. 15.000 €</u>
Vorl. Abwicklungs-Endvermögen zum 30.11.2017:			4.493.000 € [1,5]

Ermittlung des Abwicklungsanfangsvermögens:

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist gem. § 11 Abs. 4 S. 1 KStG das Betriebsvermögen, das am Schluss des dem Abwicklungszeitraum vorangehenden Wirtschaftsjahres der Veranlagung zur Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. Gem. R 11 Abs. 1 S. 3 KStR ist die Bildung eines Rumpfwirtschaftsjahres grundsätzlich möglich, jedoch nicht erforderlich und ist deshalb hier zu unterlassen.

Da laut Sachverhalt keine Gewinne aus Vorjahren im Liquidationszeitraum ausgeschüttet wurden, entfällt eine etwaige Kürzung gem. § 11 Abs. 4 S. 3 KStG.

Das abziehende Abwicklungsanfangsvermögen entspricht also dem in der Bilanz zum 31.12.2015 ausgewiesenen Eigenkapitals von

./. 1.000.000 € [1,0]

Korrekturen gem. § 11 Abs. 3 i.V.m. § 11 Abs. 6 KStG:

Zahlung der Grundsteuer und Versicherung durch Max und Lisa:

Durch die Zahlung der von der X-Mas GmbH zu tragenden Grundstückskosten haben Max und Lisa den Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt, da es sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil (Freistellung einer Verbindlichkeit) handelt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, R 8.9 Abs. 1 und 3 KStR. Für die Einlage existiert kein offener Einlagebeschluss und die Einlage ist auch gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil ein fremder Dritter nicht die Kosten der X-mas GmbH getragen hätte.

[1,0]

Die verdeckte Einlage darf das Einkommen der X-Mas GmbH nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Es erfolgt eine Kürzung außerhalb der Bilanz.

./ 50.000 €

Die verdeckte Einlage führt zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto i. S. v. § 27 Abs. 1 KStG.

[1,0]

Veräußerung BGA an die LiMa-GmbH:

Die Veräußerung der BGA an die LiMa-GmbH erfolgte zu einem Kaufpreis, der über dem tatsächlichen Wert der Wirtschaftsgüter lag.

Max und Lisa sind Gesellschafter der LiMa-GmbH. Damit gilt die LiMa-GmbH als Max und Lisa nahe stehend. Diese legt einen einlagefähigen Vermögensvorteil, nämlich Geld, in die X-Mas GmbH ein. Für die Einlage existiert kein offener Einlagebeschluss und die Einlage ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil die LiMa-GmbH sonst nur einen angemessenen Kaufpreis von 45.000 € bezahlt hätte. Damit liegt eine verdeckte Einlage i. S. d. R 8.9 Abs. 1 und 3 KStR vor, die das Einkommen der X-Mas GmbH nicht erhöhen darf.

Kaufpreis: 105.000 € ./ BW 45.000 € = 60.000 €

[1,0]

Die verdeckte Einlage das Einkommen der X-Mas GmbH nicht erhöhen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG). Es erfolgt eine Kürzung außerhalb der Bilanz.

./ 60.000 €

Die verdeckte Einlage führt zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto i. S. v. § 27 Abs. 1 KStG.

[1,0]

Veräußerung AX-AG:

Der Verkauf der Anteile an der AX-AG fällt unter den Tatbestand des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG:

Der Veräußerungsgewinn beträgt:

Veräußerungserlös: 530.000 €

./ Anschaffungskosten: ./ 100.000 €

= Veräußerungsgewinn iSd § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG 430.000 €

[1,0]

Allerdings war die Beteiligung bereits seit 1998 dauernd im Wert gemindert, so dass insoweit aufgrund der damals geltenden Maßgeblichkeit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 30.000 € nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorzunehmen war. Diese wurde mangels Wertaufholung auch nicht bis zur Aufstellung der Bilanz 2015 berichtigt. Somit ist der oben ermittelte steuerliche Gewinn nur in Höhe von 400.000 € nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei, 30.000 € bleiben gem. § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG voll steuerpflichtig.

[1,5]

Steuerfrei gem. § 8b Abs. 2 KStG:	./. 400.000 €	
5 % n. abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG	+ 20.000 €	[0,5]

Steuervorauszahlung:

Körperschaftsteuervorauszahlung § 10 Nr. 2 KStG:	300.000 €	
Vorauszahlung Solidaritätszuschlag § 10 Nr. 2 KStG:	16.500 €	[1,0]

Ummeldung PKW zum 03.04.2017:

Die Ummeldung des PKWs durch Lisa und der damit verbundene Eigentumsverlust bei der X-Mas-GmbH führt zu einer Vermögensminderung. Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein gewissenhafter Geschäftsführer ihr den Wagen nur gegen Zahlung des tatsächlichen Werts überlassen hätte. Durch den Abgang des Wirtschaftsguts ergibt sich eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Es liegt mangels Beschluss keine offene Gewinnausschüttung vor. Die „Entnahme“ ist geeignet, bei Lisa bzw. bei Max zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen.

[1,0]

Die Bewertung der vGA erfolgt zum gemeinen Wert nach H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH. Auf die Umsatzsteuer war laut Hinweise nicht gesondert einzugehen. Die Bewertung erfolgt daher mit 90.000 €. Lisa zahlt vereinbarungsgemäß an Max einen Ausgleich in Höhe von 45.000 €. Folglich muss der PKW einen Wert von 90.000 € haben.

Hinzurechnung vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, R 8.5 Abs. 1 KStR:	+ 90.000 €	[1,0]
---	------------	-------

Abwicklungsgewinn / Einkommen in Liquidationszeitraum:	3.409.500 €	
--	-------------	--

Körperschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 KStG): 15% von 3.409.500 €	511.425 €	
./. KSt.-VZ	<u>./. 300.000 €</u>	
Körperschaftsteuerzahllast:	211.425 €	[1,0]

Solidaritätszuschlag:	5,5 % der KSt:	28.128 €	
	./. Soli.-VZ	<u>./. 16.500 €</u>	
Zahllast Solidaritätszuschlag:		11.628 €	[1,0]

Endgültiges Abwicklungsendvermögen – Schlussauskehrung

Vorl. Abwicklungs-Endvermögen zum 30.11.2017:	4.493.000 €	
./. Körperschaftsteuerrückstellung	./. 211.425 €	
./. SolZ-Rückstellung	./. 11.628 €	
Schlussauskehrung	4.269.947 €	[1,0]
- davon Stammkapital	1.000.000 €	

Rückzahlung Stammkapital – Kapitalherabsetzung

In 2014 wurde eine Stammkapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln durchgeführt. Die gesamte Kapitalerhöhung belief sich auf einen Betrag in Höhe von 880.000 €. Davon hatten Max und Lisa aber jeweils 140.000 € in die Kapitalrücklage eingezahlt, was ebenfalls zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. S. v. § 27 Abs. 1 KStG führt. Gem. § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG gilt bei einer Nennkapitalerhöhung durch Verwendung von Rücklagen der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen umgewandelt. Damit stammen 880.000 € \therefore $2 \times 140.000 \text{ €} = 600.000 \text{ €}$ aus Gewinnen der X-Mas GmbH.

[1,0]

Gem. § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG ist der Anteil des Nennkapitals, der nicht von Einlagen der Anteilseigner stammt, gesondert auszuweisen. Der Sonderausweis Ende 2014 betrug demnach zunächst einmal 600.000 €. Dieser Sonderausweis mindert sich jedoch gem. § 28 Abs. 3 KStG in folgenden Jahren, soweit in diesen Jahren Einlagen der Gesellschafter getätigt werden, die zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagenkontos gem. § 27 Abs. 1 KStG führen. Das Einlagenkonto ist dann um die entsprechenden Beträge wieder zu mindern. Da Max und Lisa in 2015 jeweils 50.000 € eingezahlt haben, erhöht sich im ersten Schritt das Einlagenkonto, es wird aber sodann wieder gemindert, der Sonderausweis reduziert sich dann auf nur noch 500.000 €.

[1,0]

Auch die verdeckten Einlagen (vE BGA = 60.000 € + vE Steuern + Vers. = 50.000 €) im Liquidationszeitraum führen, wie oben dargestellt, zu einer Reduktion des Sonderausweises, so dass dieser final zum Liquidationszeitpunkt noch 390.000 € beträgt. Nach dem BMF-Schreiben v. 26.08.2003, Beck'sche Steuererlasse, 100, §11/1, Tz. 13 f. ist im Fall der Liquidation bei der Ermittlung des Sonderausweises und des Einlagenkontos auf den Tag abzustellen, auf den die Liquidationsschlussbilanz (hier der 30.11.2017) aufzustellen ist.

[1,0]

Nach § 28 Abs. 2 Satz 1 HS 1 KStG gilt bei der Liquidation der Körperschaft in Bezug auf die Rückzahlung des Stammkapitals vorrangig der noch vorhandene Sonderausweis (hier von 390.000 €) als gemindert. Insoweit liegen dann Bezüge i.S.v. 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG vor.

[1,0]

Der den Sonderausweis übersteigende Betrag ist dann dem steuerlichen Einlagenkonto gutzuschreiben, soweit die Einzahlungen in das Stammkapital nicht ausstehen (§ 28 Abs. 2 Satz 1 HS 2 KStG). Hier sind alle erforderlichen Einzahlungen in das Stammkapital geleistet worden. Demnach ist ein Betrag von 610.000 € (1.000.000 € StaKap \therefore 390.000 Sonderausweis) dem Einlagenkonto gutzuschreiben.

[1,0]

Dann ist nach § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG der den Sonderausweis übersteigende Betrag von hier 610.000 € von dem positiven Bestand des steuerlichen Einlagenkontos von hier 610.000 € wieder abzuziehen. Da das Einlagenkonto hier zum Abzug vollumfänglich ausreicht, findet § 28 Abs. 2 Satz 4 KStG keine Anwendung.

[1,0]

Liquidationsbilanz zum 30.11.17

Aktiva		Passiva	
Bank	4.508.000	Eigenkapital	4.269.947
		Rückstellung StB	15.000
		Rückstellung KSt	211.425
		Rückstellung SolZ	11.628
	4.508.000		4.508.000

[1,0]

Aufgabe 2: Einkünfte von Max und Lisa in Bezug auf die Liquidation der X-Mas GmbH

1. Einkünfte gem. § 17 EStG

Die Liquidation der X-Mas GmbH führt bei Max und Lisa zu Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 17 Abs. 4 Satz 1 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG, da die Liquidation eine Auflösung der Kapitalgesellschaft darstellt, die als Anteilsveräußerung gilt. Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. Als Veräußerungspreis gilt der gemeine Wert des dem Steuerpflichtigen zugeteilten Endvermögens der Kapitalgesellschaft abzüglich der Bezüge, die nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, § 17 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG.

[1,0]

Zunächst wurde die X-Mas GmbH mit einem Stammkapital von 120.000 € gegründet. Max und Lisa haben grundsätzlich also jeweils Anschaffungskosten von jeweils 60.000 €.

[0,5]

Verdeckte Einlagen erhöhen gem. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG bzw. gem. H 17 Abs. 5 „verdeckte Einlagen“ EStH die Anschaffungskosten der Beteiligung, und erhöhen gleichzeitig auch das steuerliche Einlagekonto gem. § 27 Abs. 1 KStG der X-Mas GmbH. Dies gilt auch für offene Einlagen, H 17 Abs. 5 „Kapitalrücklage“ EStH.

[1,0]

Demnach ergeben sich folgende Anschaffungskosten für Max bzw. Lisa:

	Max	Lisa
Stammkapital	60.000 €	60.000 €
Einlage 2014	140.000 €	140.000 €
Einlage 2015	50.000 €	50.000 €
vE BGA	30.000 €	30.000 €
vE Steuer+ Versicherung	25.000 €	25.000 €
Anschaffungskosten	305.000 €	305.000 €

[1,0]

Die Rückzahlung des Sonderausweises führt bei Max und Lisa zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Ermittlung der Schlussauskehrung bzw. des zur Verteilung kommenden Vermögens:

Veräußerungspreis im Sinne des § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG:

Schlussauskehrung (siehe oben)	4.269.947 €	
./. Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG		
Sonderausweis	390.000 €	
übrige Bezüge		
(ohne Stammkapital)	<u>3.269.947 €</u>	
		<u>./. 3.659.947 €</u>
Veräußerungspreis § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG	610.000 €	[1,0]

Der Veräußerungspreis ist auf Max und Lisa zu gleichen Teilen aufzuteilen, da beide zu 50 % an der X-Mas GmbH beteiligt waren.

Veräußerungsgewinn § 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 EStG Max (so auch Lisa) zu je 1/2:

Veräußerungspreis	305.000 €	
abzüglich 40 %, § 3 Nr. 40 S. 1 lit. c EStG	<u>./.</u> 122.000 €	
		183.000 €
./. Anschaffungskosten	./. 305.000 €	
abzüglich 40 %, § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG	<u>122.000 €</u>	
		<u>./. 183.000 €</u>
Gewinn		0 €

Da der Gewinn 0 € beträgt, ist § 17 Abs. 3 EStG nicht zu prüfen.

Einkünfte gem. § 17 EStG Max bzw. Lisa: 0 €

2. Einkünfte aus Kapitalvermögen:

X-Mas GmbH – verdeckte Gewinnausschüttung

Die im Rahmen des Liquidationszeitraumes der X-Mas GmbH gewährten verdeckten Gewinnausschüttungen führen bei Max und Lisa zu Einkünften gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der Werbungskosten tritt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG).

[1,0]

Mangels Werbungskosten macht die Stellung eines Antrags im Sinne des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG keinen Sinn, da die Besteuerung zum Regelsteuersatz im Zweifel ungünstiger wäre als die pauschale Abgeltungsbesteuerung; Max und Lisa haben lt. SV hohe Einkünfte.

[0,5]

Aus der unentgeltlichen Übertragung des PKWs im Wert von 90.000 € ergibt sich der Tatbestand der vGA (Prüfung siehe oben). Die vGA ist Max und Lisa gleichermaßen zugeflossen, weil die Ausgleichzahlung an Max von Anfang an feststand. Insofern ergeben sich Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) i. H. v. jeweils 45.000 €. Einbehaltene Kapitalertragsteuer ist hier nicht zu berücksichtigen, da hier davon ausgegangen wird, dass seitens der X-Mas GmbH

keine Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt worden ist, obwohl dazu die Pflicht bestanden hätte, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. [1,0]

Vor diesem Hintergrund sind die Einkünfte zwingend i.R.d. Steuererklärung zu anzugeben, § 32d Abs. 3 Satz 1 EStG. Auch in diesem Fall greift der besondere Steuersatz i.H.v. 25 %, § 32d Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 EStG. Es erfolgt kein (weiterer) Ansatz im zu versteuern- den Einkommen (§ 2 Abs. 5b EStG). [1,0]

Berechnung für Max (so auch Lisa)

vGA	45.000 €	
abzüglich Sparerpauschbetrag jeweils	- 801 €	
Einkünfte jeweils	44.199 €	[1,0]

X-Mas GmbH – Rückzahlung von Nennkapital (Sonderausweis) und Schlussauskehrung

Gem. § 28 Abs. 2 S. 2 KStG führt die Rückzahlung von Nennkapital, das gesondert ausgewiesen werden musste (Sonderausweis), in Höhe von 390.000 € bei Max und Lisa je zu 50% zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dies gilt auch für den Teil der Schlussauskehrung, der nicht in der Rückzahlung von Nennkapital besteht, hier in Höhe von 3.269.947 € für Max und Lisa zu je 50%.

Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der Werbungskosten tritt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG). Zur grundsätzlich möglichen aber nicht sinnvollen Antragstellung siehe oben. [1,0]

Berechnung für Max (ebenso Lisa)

Einnahmen, § 8 Abs. 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG

Verwendung Sonderausweis	195.000 €	
Schlussauskehrung ohne Stammkapital	1.634.974 €	
Ein Abzug des Sparerpauschbetrages entfällt, da bereits verbraucht, s.o.		
Somit Einkünfte	1.829.974 €	[1,0]

Die GmbH hat gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG die KapESt nebst Solidaritätszuschlag einbehalten. Gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 HS 1 EStG ist damit die Besteuerung abgegolten. [1,0]

LiMa-GmbH – verdeckte Gewinnausschüttung

Bei der LiMa-GmbH liegt eine Vermögensminderung durch die überhöhten Anschaffungskosten der BGA vor. Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein gewissenhafter Geschäftsführer nur gegen Zahlung des tatsächlichen Werts von 45.000 € die BGA gekauft hätte. Die X-Mas GmbH ist zwar nicht Gesellschafterin, aber nahestehende Person. Durch die zutreffende Bewertung der BGA in der LiMa-GmbH zum Teilwert ergibt sich eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag (=105.000 € ./ 45.000 € = 60.000 €) gem. § 4 Abs. 1 EStG, weil bei dieser mehr Geld abfließt, als der LiMa-GmbH an Werten in Form von BGA zugeht. Es liegt mangels Beschluss keine offene Gewinnausschüttung vor. Die vGA i. S. d. R 8.5 Abs. 1 KStR ist auch geeignet, bei Lisa und Max zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr.

1 Satz 2 EStG zu führen. Max und Lisa haben das Geld im Rahmen der Fiktions- bzw Verbrauchstheorie zur Finanzierung der verdeckten Einlage in die X-Mas GmbH aufgewendet.

Somit liegen bei Max und Lisa Kapitaleinkünfte i. S. v§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i. H. v.

30.000 € vor. *Zur steuerlichen Behandlung s.o.*

[2,0]

[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

6,0

Soll

Ist

EinkommensteuerSachverhalt 1

1. GdE Tanja Vollmer		
1.1 Anteil Mosel GmbH		
Erbfall = nicht stb. (§ 2 I EStG); unentgeltliche Übertragung (§7/2, Rn. 1)	1,0	
Erbanfall und Erbauseinandersetzung getrennt (§7/2, Rn. 2); Abfindungszahlung = Veräußerung bei TV (§7/2, Rn. 26 f.)	1,0	
Veräußerung = § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, da...; VG nach § 17 II S. 1 EStG	1,0	
Ermittlung VG; TEV (§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. c EStG)	1,0	
AK des Erblassers (§ 17 II S. 5 EStG); TEV (§ 3c II S. 1 EStG)	1,0	
anteiliger FB (25 % v. 9.060 € = 2.265 €); Kürzung FB auf 0 € (§ 17 III EStG)	1,0	
1.2 Anteil GEHsund GmbH		
keine Versorgungsleistung nach § 19 Ia S. 2 lit. c EStG, da keine GF Position übertragen; keine Übertragung gegen Leibrente (§10/5, Rn. 56)	1,0	
Veräußerung = § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, da...; VG nach § 17 II S. 1 EStG	1,0	
Wahlrecht Sofortbesteuerung Zuflussbesteuerung (R 17 VII S. 2 iVm R 16 XI S. 1 EStR); Zuflussbesteuerung gewählt	1,0	
Aufteilung Raten in Zins-/Tilgungsanteil nach §12/1, Tab. 2; VG erst nach vollständiger Verrechnung AK und VK (R 16 XI S. 7 EStR)	1,0	
Aufteilung erste Rate	1,0	
Ermittlung VG (§ 17 II S. 1 EStG; § 11 I S. 1 EStG); TEV (§§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. c, 3c II S. 1 EStG)	1,5	
Abzug 6.492 €; VG = 0 € (§§ 24 Nr. 2, 17 EStG)	1,0	
1.3 Zinsanteil Kaufpreistraten		
Zinsen = §§ 2 I S. 1 Nr. 5, 20 I Nr. 7 S. 1 EStG; Einkünfte iSd § 2 II S. 1 Nr. 2 + S. 2 EStG	1,0	
Einkünfte = 8.379 € (§§ 8 I, 11 I S. 1, 20 IX EStG)	1,0	
Angabe in StE (§ 32d III S. 1 EStG); besonderer Steuersatz (§ 32d III S. 2 iVm I EStG);	1,0	
1.4 Unterhaltszahlung Exmann		
Unterhalt Exmann § 22 Nr. 1a EStG, Exmann hat A Abzug § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG	1,0	
12 x 1.100 € = 13.200 € Einnahmen (§§ 8 I, 11 I S. 1 EStG); abzgl WK PB § 9a S. 1 Nr. 3 EStG ./ 102 €	1,0	
G.d.E = 43.098 €	0,5	
2. GdE Stephan Vollmer		
2.1 Geschäftsführergehalt		
Eink. Nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; Einkünfte (§ 2 II S. 1 Nr. 2 EStG)	1,0	
9 x 18.000 € = 162.000 € (§§ 8 I, 11 I S. 4 iVm 38a I S. 2 EStG); LSt + SoliZ = § 12 Nr. 3 EStG	1,0	
AN-PB (§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG)	1,0	
2.2 Versorgungsrente		
Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1 b EStG, da SoA-Abzug mgl. (§ 10 Abs. 1a EStG)	0,5	
Unentgeltlichkeitsvermutung, da... (§10/5, Rn. 5)	1,0	
Sohn ist begünstigter Empfänger des Vermögens (§10/5, Rn. 4)	0,5	
Vater ist begünstigter Empfänger der Versorgungsleistung (§10/5, Rn. 50)	0,5	
beg. Vermögen nach § 10 Ia Nr. 2 S. 2 lit. c EStG, da...	1,0	
ausreichend ertragbringendes Vermögen (§10/5, Rn. 29)	0,5	
Rente auf Leben des Stephan ausgelegt (§10/5, Rn. 56)	0,5	
wirksamer Übertragungsvertrag (§10/5, Rn. 59 ff.)	0,5	
Einnahmen Okt.-Dez. 3 x 900 € = 2.700 € (§§ 8 I, 11 I S. 1 EStG); abzgl. 102 € WK PB (§ 9a S. 1 Nr. 3 EStG)	1,0	
kein Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG	1,0	
GdE = 163.598 €	0,5	
3. Einkommen Emil Vollmer		
3.1 Geschäftsführergehalt		
Eink. Nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; Einkünfte (§ 2 II S. 1 Nr. 2 EStG)	1,0	
Einnahmen (§§ 8 I, 11 I S. 4 iVm 38a I S. 2 EStG); LSt + SoliZ = § 12 Nr. 3 EStG	1,0	
AN SozVers = § 12 Nr. 1 lit. a EStG; ArbG SozVers = § 3 Nr. 62 EStG	1,0	
AN-PB (§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG)	0,5	
GdE = 215.000 €	0,5	

3.2 Sonderausgaben		
Vorsorgeaufwand lt. SV	0,5	
Versorgungsleistungen als SoA bei Abfluss (§§ 10 Ia Nr. 2, 11 II S. 1 EStG)	1,0	
kein Ansatz SoA-PB (§ 10c I EStG)	0,5	
Einkommen	0,5	
<u>Sachverhalt 2</u>		
1. Einkünfte als Gesellschafter der GmbH		
Gewinnausschüttung = § 20 I Nr. 1 S. 1 EStG; Einkünfte nach § 2 II S. 1 Nr. 2 + S. 2 EStG	1,0	
kein Fall § 32d II Nr. 3 S. 1 lit. a EStG, da...; kein Fall § 32d II Nr. 3 S. 1 lit. b EStG, da...	1,0	
Einnahmen = 6.000 € (§§ 8 I, 11 I S. 1, 12 Nr. 3 EStG)	1,0	
Sparer-PB (§ 20 IX S. 1 HS 1 EStG)	0,5	
keine tatsächlichen WK (§ 20 IX S. 1 HS 2 EStG)	0,5	
grds. Abgeltungswirkung (§ 43 V S. 1 EStG); Möglichkeit Antragsveranlagung (§ 32d IV iVm III S. 2 EStG)	1,0	
2. Einkünfte als stiller Gesellschafter		
stille Beteiligung = § 20 I Nr. 4 S. 1 EStG, da kein MU-Risiko; Einkünfte = § 2 II S. 1 Nr. 2 EStG	1,0	
kein besonderer Steuersatz, da Bet. Von 10 % (§ 32d II Nr. 1 lit. b EStG)	1,0	
Verlustanteil = negative Einnahme (§43/1, Rn. 4)	0,5	
Verlustanteil im März 2017 zugeflossen (§ 11 I S. 1 EStG)	0,5	
Zinsen keine WK iSd § 9 I S. 3 Nr. 1 S. 1 EStG, da kein wirtschaftlicher Zusammenhang	0,5	
Verluste beschränkt zu berücksichtigen (§§ 20 I Nr. 4 S. 2, 15a I S. 1 EStG)	1,0	
vertikaler Verlustausgleich (§ 32d II Nr. 1 S. 2 EStG)	0,5	
vorläufige Summe der Einkünfte	1,0	
Günstigerprüfung (§ 32d VI EStG)	1,0	
finale Summe der Einkünfte	1,0	
Verzicht Verlustrücktrag (§ 10d I S. 5 EStG); Verlustvortrag (§ 10d II S. 1 EStG)	1,0	
<u>Sachverhalt 3</u>		
unbeschränkte Stpfl. bis 30.06.2017 (§ 1 I S. 1 EStG; § 8 AO); beschr. Stpfl. (§§ 1 IV, 49 EStG)	1,0	
Einzelvlg. (§ 25 I EStG); beschr. Stpfl. einzubeziehen (§ 2 VII S. 3 EStG)	1,0	
Ausschüttung = §§ 2 I S. 1 Nr. 5, 20 I Nr. 1 S. 1 EStG; Vorabausschüttung = incl. Eink. (§ 49 I Nr. 5 lit. a EStG)	1,0	
Einkünfte = § 2 II S. 1 Nr. 2 + S. 2 EStG; keine Abgeltungswirkung (§ 50 II S. 2 Nr. 3 EStG)	1,0	
Aufwendungen nicht zu berücksichtigen (§ 20 IX S. 1 HS 2 EStG)	0,5	
Abgeltungswirkung mit KapESt (§ 43 V S. 1 HS 1 EStG); kein Fall des § 32d II Nr. 3 S. 1 EStG	1,0	
Sparer-PB (§ 20 IX S. 1 HS 1 EStG); Ermittlung Einkünfte	1,0	
Anwendung Wegzugsbesteuerung, da... (§ 6 Abs. 1 S. 1 AStG; § 17 II S. 1 EStG)	1,0	
VPr = gW (§ 6 Abs. 1 S. 4 AStG)	0,5	
Ermittlung Wegzugsgewinn	1,0	
Freibetrag = 0 € (§ 17 III EStG), da...	1,0	
<u>Körperschaftsteuer</u>		
<u>Aufgabe 1</u>		
Gewinnermittlungszeitraum = Liquidationszeitraum (§ 11 I S. 1 KStG), d.h. 01.05.2016 bis 30.11.2017; nicht zu beanstanden (§ 11 I S. 2 KStG)	1,0	
Abwicklungsgewinn = Abwicklungs-Endvermögen ./.. Abwicklungs-Anfangsvermögen (§ 11 Abwicklungs-Endvermögen um stfr. Vermögensmehrungen zu korrigieren (§ 11 III KStG); ansonsten gelten allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften (§ 11 VI KStG)	0,5	
Ermittlung Abwicklungs-Endvermögen	1,0	
Abwicklungs-Anfangsvermögen = Eigenkapital 31.12.2015 (§ 11 IV S. 1 KStG); keine Korrekturen nach § 11 IV S. 3 KStG, da...	1,0	
Übernahme Grundstückskosten = vE (R 8.9 I + III KStR); Korrektur adB (§ 8 III S. 3 KStG); Zugang stl. Einlagekonto (§ 27 I KStG).	2,0	
verbilligte Veräußerung = vE (R 8.9 I + III KStR); Korrektur adB (§ 8 III S. 3 KStG); Zugang stl. Einlagekonto (§ 27 I KStG).	2,0	
Veräußerung stfr. Nach § 8b II S. 1 KStG; VG ermittelt nach § 8b II S. 2 KStG	1,0	
stfr. nach § 8b II S. 1 KStG = 400 T€; stpfl. nach § 8b II S. 4 KStG = 30.000 €	1,5	
n. a. BA (§ 8b III S. 1 KStG)	0,5	
KSt, SoliZ = § 10 Nr. 2 KStG	1,0	
Ummeldung PKW = vGA, da... (R 8.5 I KStR)	1,0	
Bewertung vGA mit gW (R 8.5 I S. 1 lit. a) abzüglich von Wirtschaftsgütern (§ 49, I Nr. 2 EStG)	1,0	

Berechnung KSt (§ 23 I KStG)	1,0	
Berechnung SoliZ	1,0	
Berechnung Abwicklungs-Endvermögen und Schlussauskehrung	1,0	
Einlagen 2014 = Zugang stl. Einlagenkonto (§ 27 I KStG); Verwendung für KapErh (§ 28 I S. 1 KStG); Rest stammt aus Gewinnrücklagen	1,0	
Sonderausweis iHv 600.000 € (§ 28 I S. 3 KStG); Minderung durch Einlagen in 2015 (§ 28 III KStG)	1,0	
verd. Einlagen erhöhen stl. Einlagenkonto und sind zu verrechnen mit Sonderausweis (§11/1, Tz. 13 f.)	1,0	
Stammkapitalrückzahlung mindert Sonderausweis iHv 390.000 € (§ 28 II S. 1 HS 1 KStG); Bezüge iSd § 20 I Nr. 2 EStG (§ 28 II S. 2 KStG)	1,0	
restliche Stammkapitalrückzahlung ist stl. Einlagekonto gutzuschreiben = 610.000 € (§ 28 II S. 1 HS 2)	1,0	
Abzug vom stl. Einlagekonto iHv 610.000 € (§ 28 II S. 3 KStG); kein Fall § 28 II S. 4 KStG	1,0	
Aufstellung Liquidationsbilanz	1,0	
Aufgabe 2		
1. Einkünfte nach § 17 EStG		
Liquidation = Einkünfte nach § 17 IV iVm I S. 1 EStG; VG = § 17 II S. 1 EStG; VPr = Endvermögen abzgl. Bezüge iSd § 20 i Nr. 2 EStG (§ 17 IV S. 2 f. EStG)	1,0	
AK Max und Lisa grds. je 60.000 €	0,5	
offene und verd. Einlagen erhöhen AK (§ 6 VI S. 2 EStG analog)	1,0	
Ermittlung AK Max und Lisa	1,0	
Auskehrung Sonderausweis = Einkünfte iSd § 28 II S. 2 EStG; Ermittlung VPr	1,0	
Ermittlung VG; TEV (§§ 3 Nr. 40 S. 1 lit. c, 3c II S. 1 EStG)	1,0	
2. Einkünfte aus Kapitalvermögen		
vGA = Einkünfte §§ 2 I S. 1 Nr. 5, 20 I Nr. 1 S. 2 EStG; Einkünfte = § 2 II S. 1 Nr. 2 + S. 2 EStG	1,0	
Antrag nach § 32d II Nr. 3 nicht sinnvoll, da...	0,5	
Einnahme je 45.000 € (§ 8 I EStG); kein Einbehalt von KapESt	1,0	
zwingend Angabe in StE (§ 32d III S. 1 EStG); besonderer Steuersatz (§ 32d III S. 2 iVm I EStG)	1,0	
Berechnung Einkünfte	1,0	
Einkünfte nach § 28 II S. 2 KStG iVm § 20 I Nr. 2 EStG iHv je 195.000 € + 1.634.974 €; Einkünfte = § 2 II S. 1 Nr. 2 + S. 2 EStG	1,0	
Berechnung Einkünfte	1,0	
KapESt hat Abgeltungswirkung (§ 43 Abs. 5 S.1 HS 1 EStG)	1,0	
überhöhte AK der BGA = vGA der LiMa-GmbH, da... (R 8.5 I KStR); Einkünfte iSd § 20 I Nr. 1 S. 2 EStG; Verbrauchsfiktion	2,0	
Gesamtsumme	100,0	0,0

Klausursachverhalt

Bilanzsteuerrecht

	Klausuren-Intensiv-Training
Klausur:	6-STD 2018 F-2
Datum:	
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	20.08.2018 - 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">Bitte tragen Sie Ihre Rücksendeadresse in den Mantelbogen ein, der Ihnen morgens zusammen mit der Aufgabenstellung ausgehändigt wird.Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl, Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), sowie Vor- und Nachname. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten, schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm. Bitte legen Sie sie in den Mantelbogen ein.

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.

Bilanzsteuerrecht

Die Klausur besteht aus drei voneinander unabhängigen Sachverhalten, welche unabhängig voneinander bearbeitet werden können.

Teil I

A. Allgemeines

Theodor Triathlon (T), Gießen, Hauptstr. 4, produziert und vertreibt seit 1972 Sportgeräte. T tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen.

B. Aufgabe

1. Bitte beurteilen Sie die nachfolgenden Sachverhalte, aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht. Begründen Sie Ihre Rechtsauffassung bzw. Lösung unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.
2. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2017. Dabei soll in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Der Übertragung stiller Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
3. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Abweichungen der Steuerbilanz in einer Überleitungsrechnung darzustellen
4. Zu gewerbesteuerlichen Auswirkungen ist nicht Stellung zu nehmen. Auf Steuerrückstellungen ist nicht einzugehen.
5. Die Voraussetzungen des § 7 g EStG sind nicht gegeben.
6. Um Rechtsbehelfe zu vermeiden, soll im Zweifel die Auffassung der Finanzverwaltung zugrunde gelegt werden.
7. Der endgültige Gewinn ist nicht zu berechnen. Bilanzen zum 31.12.2017 sind nicht zu erstellen. Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.
8. Die Veranlagungen bis einschließlich 2016 sind nach den Vorschriften der AO bereits bestandskräftig und nicht mehr änderbar.
9. Gehen Sie erforderlichenfalls davon aus, dass der von der Deutschen Bundesbank bekannt gegebene Abzinsungzinssatz 5 % beträgt und die jährlichen Preissteigerungen bei 3 % liegen.
10. Freistellungsbescheinigungen nach § 48b EStG lagen vor.
11. Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten soll weitgehend vermieden werden.

C. Einzelsachverhalte

1. Bezugsrechte

Die Biathlon AG, Hamburg, an der T seit 2005 eine Beteiligung von 8 % hält, erhöhte am 01.09.2017 ihr Kapital von 10 Mio. € auf 12,5 Mio. €. Vier Altaktien mit einem Nennwert von je 100 € (Kurswert vor der Kapitalerhöhung je 300 €) berechtigten zum Bezug einer jungen Aktie gegen Zahlung von 200 €. T veräußerte seine Bezugsrechte am 04.09.2017 für 160.000 €. Der Kurswert der Bezugsrechte ist zwischen dem 01.09. und dem 04.09.2017 konstant geblieben.

T buchte:

Bank	160.000 €	an	Beteiligungserträge	160.000 €
------	-----------	----	---------------------	-----------

In der Bilanz zum 31.12.2016 sind die Biathlon-Aktien mit 900.000 € ausgewiesen. Die Biathlon AG beschloss am 20.03.2017 eine Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2016 i.H.v. 1.500.000 €. Am 28.03.2017 erhielt T von der Biathlon AG eine Netto-Dividende von 90.000 €.

T buchte:

Bank	90.000 €	an	Beteiligungserträge	90.000 €
------	----------	----	---------------------	----------

2. Grundstück Meisenweg 6

T und seine Ehefrau Gabi sind zu je 1/2 Miteigentümer dieses am 01.07.2005 für 300.000 € angeschafften und im Privatvermögen befindlichen unbebauten Grundstücks, auf dem T. vom 01.02.2017 bis zum 01.08.2017 für seinen Handelsbetrieb ein Gebäude für ein Hochregallager (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 50 Jahre) für 1.680.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer (= 319.200 €) errichten ließ. Alle Baurechnungen lauten auf seinen Namen.

Den Bauantrag hat T unter seinem Namen am 12.10.2016 gestellt. Ebenso hat er alle Bauaufträge im eigenen Namen erteilt und die Baukosten aus Betriebsmitteln bezahlt. Gabi war mit der Bebauung einverstanden und überließ ihrem Ehemann unbefristet die anteilig ihr gehörende Grundstückshälfte unentgeltlich zur Nutzung. T verzichtet auf seinen Aufwendungsersatzanspruch nach §§ 951, 812 BGB.

T hat die Hälfte der Baukosten (= 840.000 €) zum 01.08.2017 auf dem Konto „Gebäude Hochregallager“ aktiviert und mit 10 % abgeschrieben, so dass der Bilanzwert zum 31.12.2017 (840.000 € - 84.000 € =) 756.000 € beträgt.

Die andere Hälfte der Baukosten (= 840.000 €) hat er gewinnmindernd als Grundstücksaufwand des Jahres 2017 gebucht, weil das Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG zu beachten sei. T hat die ausgewiesene Umsatzsteuer als abzugsfähige Vorsteuer gebucht.

Bei einem Verkauf des Grundstückes in 2016 oder 2017 könnte das Ehepaar 500.000 € erzielen.

3. Grundstück Maisenweg 7

T hatte am 01.01.2017 einen Pachtvertrag mit B über 9 Jahre über das Grundstück Maisenweg 7 geschlossen. Im Vertrag ist geregelt, dass T auf dem Grundstück eine Lagerhalle bauen darf, die er aber bei Ablauf des Pachtvertrages abreißen muss. Die Lagerhalle wurde in Schnellbauweise errichtet und schon am 14.01.2017 fertiggestellt. Die Herstellungskosten betragen netto 220.000 €. Die Umsatzsteuer wurde zutreffend gebucht. Die Lagerhalle hat noch eine Restnutzungsdauer von 20 Jahren.

Die Abbruchkosten betragen zum 31.12.2017 100.000 €.

Die Netto - Kosten für die Lagerhalle hat T in voller Höhe als Aufwand gebucht, da er diese nach Ablauf der Pacht abreißen muss. Die Abbruchkosten hat T zur Kenntnis genommen, sah eine Buchung aber nicht veranlasst, da diese erst in der Zukunft anfallen.

Teil II

A. Allgemein

Die mittelgroße W-GmbH (im folgenden GmbH) betreibt in Göttingen, Mündener Str. 1, einen Tischlereibetrieb mit Holzhandlung und der Fabrikation von Kunststofffenstern. A und B sind an dieser zu je 50 % beteiligt und A ist zudem Geschäftsführer der GmbH.

Die GmbH versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.

Sie erteilt Ihnen den Auftrag, unter Beachtung der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften den Abschluss auf den 31.12.2017 (Bilanzstichtag) zu erstellen. Soweit im Sachverhalt keine entgegenstehenden Aussagen gemacht werden, ist nicht von einer dauerhaften Wertminderung auszugehen.

B. Aufgabe

1. Bitte beurteilen Sie die nachfolgenden Sachverhalte, aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht. Begründen Sie Ihre Rechtsauffassung bzw. Lösung unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.
2. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2017. Dabei sollen in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Nur der 3. Sachverhalt ist auch handels- und steuerrechtlich zum 31.12.2018 darzustellen. Für 2018 sind keine Buchungssätze zu fertigen und keine Angaben zu latenten Steuern zu machen.
3. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) anzugeben.
4. Weiterhin sind die zusätzlichen Änderungen (über den steuerbilanziellen Gewinn hinaus) im Hinblick auf das zu versteuernde Einkommen der GmbH darzustellen.
5. Zu gewerbsteuerlichen Auswirkungen ist nicht Stellung zu nehmen. Ebenso sind keine Rückstellungen für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer zu bilden.
6. Die ertragssteuerliche Belastung der GmbH beträgt 30 %.
7. Die Voraussetzungen des § 7 g EStG sind nicht gegeben.

C. Einzelsachverhalte

1. Brandschaden Entstaubungsanlage

Die Entstaubungsanlage in der Werkhalle wurde durch einen zu spät entdeckten Staubbrand am 30.9.2017 völlig zerstört. Nach der Besichtigung durch einen Gutachter überwies die Feuerversicherung am 01.11.2017 70.000 €. Davon waren 60.000 € (Zeitwert) Schadensersatz für die zerstörte Entstaubungsanlage und 10.000 € Entschädigung für den eingetretenen Produktionsausfall.

Kurzfristig konnte die GmbH eine gebrauchte Entstaubungsanlage für 50.000 € zzgl. 9.500 € Umsatzsteuer erwerben. Nach dem Kaufvertrag waren davon 40.000 € bei Lieferung am 20.10.2017 und der Rest von 19.500 € am 15.01.2018 zu entrichten.

A reiste selbst nach Frankfurt/O., um sich vom betriebsbereiten Zustand der Anlage zu überzeugen und den Transport nach Göttingen zu veranlassen.

Die in seiner Reisekostenabrechnung detailliert ermittelten Reisekosten von insgesamt netto 500 € (mit der Deutschen Bahn sowie weitere Kosten) buchte die GmbH als Reisekostenaufwand.

Die Anlage wurde durch eine Montagefirma ordnungsgemäß aufgestellt und konnte dann am 30.10.2017 in Betrieb genommen werden. Die Montagekosten von 4.500 € (netto) behandelte die GmbH als sonstigen betrieblichen Aufwand.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der erworbenen Anlage beträgt 5 Jahre.

Kontenentwicklung Entstaubungsanlage:

31.12.2015	38.000 €
AfA 2016 (10 % von 80.000 €)	<u>- 8.000 €</u>
31.12.2016	30.000 €
Abgang 2017 durch Brand (1)	-30.000 €
Zugang Anlage II (2)	40.000 €
Übertragung stiller Reserven (3)	<u>-40.000 €</u>
31.12.2017	<u>0 €</u>

Die GmbH buchte in diesem Zusammenhang:

(1) Bank (Versicherungsleistung) 70.000 €	<u>an</u> Entstaubungsanlage	30.000 €
	<u>an</u> Rücklage	40.000 €
(2) Entstaubungsanlage 40.000 €	<u>an</u> Sonst. Verbindlichkeit	40.000 €
(3) Rücklage 40.000 €	<u>an</u> Entstaubungsanlage	40.000 €

Weitere Buchungen erfolgten im Zusammenhang mit der Entstaubungsanlage nicht.

2. Balkenvorrat

Die GmbH hat den Bestand an Holzbalken am 31.12.2017 inventurmäßig aufgenommen und ihn dabei mit 100 Festmetern (fm) ermittelt. Die Einkaufspreise sind vom 10.12.2017 bis zum Jahresende 2017 unverändert geblieben. Der Anfangsbestand lag bei 400 fm bewertet mit 160.000 € (netto)

Die GmbH hat in 2017 folgende Einkäufe von Holzbalken getätigt:

Am	Menge fm	Gesamt € (netto)
20.05.2017	200	110.000
10.07.2017	250	118.750
30.09.2017	200	76.000
10.12.2017	300	135.000

Bisher wurden aus der Inventur noch keinerlei Konsequenzen gezogen; es erfolgten keine Buchungen.

3. Auftrag Stadtbücherei

Am 20.10.2017 schloss die GmbH mit der Stadt S. einen Vertrag über den Einbau von Parkettböden in der Stadtbücherei. Der für die fertige Arbeit vereinbarte Festpreis beträgt laut Vertrag 30.000 € zuzüglich der jeweils anfallenden Umsatzsteuer.

Bereits Ende 2017 zeichnete sich ab, dass die der GmbH für die Auftragsabwicklung entstehenden Kosten voraussichtlich langfristig (zutreffend) 34.000 € betragen würden.

Die Arbeiten wurden im Sommer 2018 begonnen und waren witterungsbedingt am 31.12.2018 erst zur Hälfte fertiggestellt. Bis dahin waren die erwarteten Kosten zur Hälfte (= 17.000 €) angefallen.

In der Bilanz zum 31.12.2018 ist Arbeit als Bilanzposten „Unfertige Arbeit“ mit 17.000 € ausgewiesen. Die laufenden Kosten wurden während des Jahres als Aufwand erfasst.

Weitere Folgen hat die GmbH an beiden Bilanzstichtagen aus dem Sachverhalt nicht gezogen.

Teil III

Allgemeines

Die ABC-OHG betreibt in Kronach in Bayern einen Großhandel mit Sanitärartikeln und Fliesen. An der OHG waren die Gesellschafter A, B und C mit jeweils 1/3 am Verlust und am Gewinn sowie an den stillen Reserven beteiligt, nach dem Ausscheiden des C nur noch A und B zu je 1/2.

Zum 31.12.2016 wurde folgende Steuerbilanz aufgestellt. Die Bilanzansätze sind nicht zu be-
anstanden; berücksichtigen das Ausscheiden des C aber noch nicht.

Bilanz OHG 31.12.2016

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden I	30.000	Kapital A	190.000
Grund und Boden II	40.000	Kapital B	190.000
Bürogebäude	430.000	Kapital C	190.000
Lagerhalle	700.000	Bankverbindlichkeiten	265.000
Kundenforderungen	330.000	Hypothekendarlehen	735.000
Finanzkonten	40.000		
	<hr/>		<hr/>
	1.570.000		1.570.000

Stille Reserven sind bei folgenden Wirtschaftsgütern vorhanden

Bilanzposten	Buchwert	Teilwert	Stille Reserven
Grund und Boden I	30.000	70.000	40.000
Grund und Boden II	40.000	100.000	60.000
Bürogebäude	430.000	570.000	140.000
Lagerhalle	700.000	900.000	200.000
Firmenwert	0	160.000	160.000
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	1.200.000	1.800.000	600.000

Anmerkungen zu den einzelnen Wirtschaftsgütern

a) Grund und Boden I

Unter dieser Bilanzposition ist der Grund und Boden für das Bürogebäude enthalten. Das Grundstück wurde im Jan. 2008 erworben.

b) Grund und Boden II

Unter dieser Bilanzposition ist der Grund und Boden für die Lagerhalle enthalten. Das Grundstück wurde in 2005 erworben.

c) Bürogebäude

Das Bürogebäude (Baujahr 1970) wurde im Januar 2010 erworben. Es wird ausschließlich eigenbetrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten betragen 500.000 €.

d) Lagerhalle

Das Gebäude wurde im Juli 2000 für 1.000.000 € erworben (Bauantrag 1986).

f) Firmenwert

Gründe für eine Teilwertabschreibung im Jahr 2017 liegen nicht vor.

1. Ausscheiden des Gesellschafters C

Gesellschafter C hat nach Auffassung der Gesellschafter A und B in den vergangenen Jahren gesellschaftsfremde Interessen verfolgt. Er hat mit einigen Kunden Geschäfte zum Nachteil der OHG abgeschlossen und dabei die Einnahmen aus den Geschäften privat vereinnahmt. Dies wurde A und B über den Einkäufer eines Großhändlers bekannt.

A und B haben daraufhin C gesellschaftsschädigendes Verhalten vorgeworfen und ihn gedrängt, aus der OHG auszuscheiden. C wurde eine Abfindung in Höhe von 450.000 € angeboten, die dieser angenommen hat. C ist daraufhin am 01.01.2017 aus der OHG ausgeschieden.

Allerdings erhielt C nicht wie zunächst vereinbart eine Barabfindung. Die OHG übertrug C am selben Tag das von ihr nicht mehr benötigte Bürogebäude (einschließlich des dazu gehörenden Grund und Bodens I) zum alleinigen Eigentum. Da das bebaute Grundstück erhebliche stille Reserven enthielt, hatte C an die OHG 190.000 € als Ausgleich zu zahlen.

C nutzt das Grundstück seit der Übernahme nur privat (Umbau zu Wohnungen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung).

2. Verkauf Teilbetrieb

Die ABC-OHG verkauft am 10.12.2017 den Teilbetrieb „Fliesen“ an ihren langjährigen Geschäftspartner Dr. Mörtel. Die handelsrechtliche Teilbetriebsbilanz stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	Teilbetriebsbilanz zum 10.12.2017 (in €)		Passiva
Anlagevermögen	100.000	Kapital	50.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	30.000
		Verbindlichkeiten	70.000
	<u>150.000</u>		<u>150.000</u>

In der handelsrechtlichen Teilbetriebsbilanz war zutreffend eine Drohverlustrückstellung in Höhe von 20.000 € enthalten.

Für die Kaufpreisfindung wurde der international anerkannte Gutachter Prof. Dr. Callidus beauftragt, der einen Zeitwert für den gesamten Teilbetrieb von 200.000 € feststellte. Nachdem sich die Vertragsparteien auf die ermittelten 200.000 € geeinigt hatten übernahm der Erwerber Dr. Mörtel neben dem Anlage- und Umlaufvermögen auch in Form eines Schuldbeitritts die gesamten Verbindlichkeiten und Rückstellungen des Teilbetriebs. Bei Zahlung des Kaufpreises am 11.12.2017 auf das Geschäftskonto der ABC-OHG wurde in Höhe von 150.000 € als Ertrag gebucht.

Aufgabenstellung

Aufgabe 1: Ausscheiden des Gesellschafters

1. Nehmen Sie zu den bilanziellen Folgen in der Steuerbilanz Stellung und stellen Sie die steuerliche Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.01.2017 mit Begründung und nachvollziehbaren Berechnungen auf.
2. Entwickeln Sie unter den gleichen Anforderungen die steuerlichen Bilanzansätze bis zum 31.12.2017. Die Schlussbilanzen selbst sind nicht darzustellen.
3. Erstellen Sie die Buchungssätze für die Fortentwicklung in der Steuerbilanz
4. Evtl. anfallende Grunderwerbsteuer übernehmen der oder die Erwerber. Gehen Sie dabei von einem Grunderwerbsteuersatz von 3,5 % aus.
5. Im Zweifel ist der Auffassung der Finanzverwaltung zu folgen.
6. Der Übertragung von stillen Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
7. Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

Aufgabe 2: Verkauf Teilbetrieb

1. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2017. Dabei soll in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Der Übertragung stiller Reserven ist stets der Vorzug zu geben vor der Bildung einer Rücklage.
2. Handelsrechtliche Abschlussbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Abweichungen der Steuerbilanz in einer Überleitungsrechnung darzustellen. Außerbilanzielle Korrekturen sind anzugeben.

Klausurlösung

Bilanzsteuerrecht

Klausuren-Intensiv-Training	
Klausur:	6-STD 2018 F-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 F-2 / Block 1

- Bezugsrechte und Dividenden
- Rücklage nach § 6b Abs. 10 EStG
- Gebäude auf fremdem Grund und Boden
- selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand
- Scheinbestandteil Abbruchkosten
- Rücklage für Ersatzbeschaffung
- Vorratsbewertung
- Drohverlustrückstellung TW-Abschreibung
- latente Steuern
- Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft gegen Sachwertabfindung
- Buchwertfortführung
- Teilbetriebsveräußerung und Behandlung von stillen Lasten nach § 4f EStG

Teil I

Tz. 1. (Bezugsrechte und Dividende)

1. *Bezugsrechte*

1.1 *Veräußerungsgewinns der Bezugsrechte*

Der Erlös aus der Veräußerung der Bezugsrechte ist ein Ertrag bzw. eine Betriebseinnahme; die Buchung des T ist insoweit nicht zu beanstanden.

Durch die Ausgabe neuer Aktien aus Anlass einer Kapitalerhöhung erleiden die Altaktien eine Wertminderung; hierfür ist vom Buchwert der Altaktien ein sog. Bezugsrechtsabschlag vorzunehmen. Es kommt dadurch zu einer Buchwertabspaltung. Dabei stehen nach der Gesamtwertmethode Buch- und Kurswert (BW und KW) der alten Aktien im selben Verhältnis zueinander wie Buch- und Kurswert des Bezugsrechts. [1,0]

Der Abschlag kann nach folgender Formel ermittelt werden:

$BW \text{ Altaktien} / KW \text{ Altaktien} = BW \text{ Bezugsrechte} / KW \text{ Bezugsrechte}$ (vgl. § 2 KapErhG)

Daraus ergibt sich:

$Buchwertabschlag \text{ Bezugsrechte} = BW \text{ Altaktien} \times (KW \text{ Bezugsrechte} / KW \text{ Altaktien})$ [0,5]

Lt. Sachverhalt betragen:

Buchwert der alten Aktien (Stand: 31.12.2016) 900.000 €

Kurswert des Bezugsrechts (04.09.2017): 160.000 €

Kurswert alte Aktien vor KapErh (8 % x 10 Mio. € x 300 € / 100 €) 2.400.000 €

Somit beträgt der Bezugsrechtsabschlag:

$900.000 \text{ €} \times (160.000 \text{ €} / 2.400.000 \text{ €}) = 60.000 \text{ €}$ [1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Beteiligungserträge 60.000 € an Anteile Biathlon AG 60.000 €

[0,5]

1.2 *Bilanzansatz der Aktien Biathlon AG*

Die Anteile an der Biathlon AG sind am 31.12.2017 mit den Anschaffungskosten abzgl. dem Buchwertabschlag Bezugsrechte, d. h. mit 840.000 € (900.000 € abzgl. BW der Bezugsrechte i. H. v 60.000 € zu bewerten (§ 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) und anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

1.3 *Behandlung der stillen Reserven in der Steuerbilanz*

Für den verbleibenden Ertrag aus der Veräußerung der Bezugsrechte i.H.v. (160.000 € - 60.000 € =) 100.000 € können in der Steuerbilanz stille Reserven übertragen werden.

Das Wahlrecht zur Übertragung in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG ausgeübt werden. Nach Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 254 HGB a.F.) ist eine Übertragung stiller Reserven in der Handelsbilanz nicht mehr möglich. [1,0]

Es liegen begünstigte Veräußerungsvorgänge nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG vor. Es handelt sich bei T nicht um eine Kapitalgesellschaft, der Höchstbetrag von 500.000 € wird nicht überschritten und die Verbleibensvoraussetzungen nach § 6b Abs. 10 Satz 4 i. V. m. § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG (mindestens 6 Jahre im Betriebsvermögen) sind erfüllt. Die Besitzzeiten der Aktien sind bei den Bezugsrechten zu berücksichtigen (R 6b.3 Abs. 6 Satz 2 EStR). [1,0]

Der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG kann auf das Gebäude (siehe Sachverhalt 2) übertragen werden. Eine Übertragung ist jedoch nur in Höhe des steuerpflichtigen Teils möglich, also in Höhe von 60 % (60 % v. 100.000 € = 60.000 €). In Höhe von 40 % (40.000 €) liegt auch in der Steuerbilanz ein Ertrag vor, der außerbilanziell gem. § 3 Nr. 40 lit. a EStG abgezogen wird. [1,0]

Überleitungsrechnung:

Die Überleitungsrechnung erfolgt bei Tz. 2 (Hochregallager).

2. Dividende

Die Dividende stellt bei T in Bruttohöhe Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und Abs. 8 EStG). Die Kapitalertragsteuer ist dabei ein nicht abziehbarer Aufwand (§ 12 Nr. 3 EStG) und daher als Privatentnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) zu erfassen. Die Kapitalertragsteuer beträgt gem. § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 25 % des Kapitalertrags (der Solidaritätszuschlag war lt. Aufgabenstellung nicht gefragt) [1,0]

Sie berechnet sich wie folgt:

Dividende insgesamt	1.500.000 €
Anteil an der Biathlon AG	8 %
Dividendenanteil	120.000 €
Kapitalertragsteuerabzug	25 %
Kapitalertragsteuer	30.000 €

[1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Privatentnahme 30.000 € an Beteiligungserträge 30.000 €

[0,5]

Die Dividende i.H.v. 120.000 € bleibt in Höhe von 40 % steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d Satz 1 und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG. In dieser Höhe kommt es zu einem außerbilanziellen Abzug.

Außerbilanzielle Korrektur:

außerbilanzielle Kürzung ./. 48.000 €

[0,5]

Tz. 2. (Grundstück Meisenweg 6)

1. Grundstück

1.1 Ansatz

Das unbebaute Grundstück wird dem T nur zugerechnet, soweit er zivilrechtlicher Eigentümer ist (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO, H 4.2 Abs. 7 „Miteigentum“ EStH). Danach kann das Grundstück nur zur Hälfte bei ihm angesetzt werden. Die andere Grundstückshälfte wird seiner Ehefrau Gabi zivilrechtlich zugerechnet. [1,0]

T ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hinsichtlich des der Ehefrau gehörenden Grund und Bodenteils.

Ihm ist nicht durch eindeutige Abmachungen mit dem zivilrechtlichen Eigentümer eine Stellung eingeräumt worden, aufgrund derer er wie ein Eigentümer über den Grund und Boden verfügen kann, so dass der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine Bedeutung mehr hätte. [1,0]

1.2 Bewertung

Der Grund- und Bodenanteil des T ist mit dem Bauantrag in Handelsbilanz und Steuerbilanz in das Betriebsvermögen einzulegen (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG). Die Zugangsbewertung erfolgt in der Handelsbilanz mit dem Zeitwert und in der Steuerbilanz mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG) i. H. v. 50 % v. 500.000 € = 250.000 € zu bewerten. [1,0]

Da die Veranlagung für den Veranlagungszeitraum 2016 nicht mehr änderbar ist kann grundsätzlich keine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgen. Die Berücksichtigung der Einlage in 2016 führt aber zu keiner Änderung des zu versteuernden Einkommens und kann daher dennoch durchgeführt werden (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz...“, 1. Siegelstrich EStH). [1,0]

Zum 31.12.2017 (Folgebewertung) ist das Grundstück in Handels- und Steuerbilanz mit dem Einlagewert i. H. v. 250.000 € zu bilanzieren (§ 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). [1,0]

2. Grundstück Meisenweg 6 - Hochregallager

2.1 Ansatz

Mit der Errichtung des Hochregallagergebäudes (künftig: *Gebäude*) ist T nur zur Hälfte zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes (§§ 90, 93 und 94 BGB, § 39 Abs. 1 AO) geworden, da es sich bei dem Gebäude um einen wesentlichen Bestandteil des Grundstücks handelt. Insofern ist das Gebäude als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 247 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG). [1,0]

Für die andere Hälfte des Gebäudes T hat grundsätzlich einen gesetzlichen Aufwendungsersatzanspruch nach den §§ 951, 812 BGB. Dieser wurde jedoch vertraglich ausgeschlossen. Folglich ist er nicht wirtschaftlicher Eigentümer des anderen Gebäudeteils (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO; vgl. BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 1). [1,0]

T hat das Gebäude aber im eigenen betrieblichen Interesse unter eigenem Namen auf eigene Rechnung errichtet. Der Aufwand ist daher bilanztechnisch als Aufwandsverteilungsposten zu aktivieren (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 2). [1,0]

Bei dem Aufwandsverteilungsposten handelt sich dabei nicht um ein Wirtschaftsgut (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). [0,5]

In der Handelsbilanz liegt hingegen ein selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens vor, der grundsätzlich nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren ist. Für diesen besteht aber ein Aktivierungswahlrecht nach § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB.¹ Aufgrund des gewünschten hohen Eigenkapitalausweises ist der Vermögensgegenstand zu aktivieren. [1,0]

2.2 Bewertung

a) Gebäude

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und Abs. 2a HGB. [0,5]

¹ Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Rn. 459.

Der Vorsteuerabzug steht T. in vollem Umfang zu, da er nach außen als alleiniger Auftraggeber rechtswirksam aufgetreten ist, die Rechnungen auf seinen Namen lauten und die Bauleistungen somit an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden (§ 14 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten. [1,0]

Zum 31.12.2017 ist das Gebäude mit den Herstellungskosten in Höhe von 840.000 € (1.680.000 € x 50 %) vermindert um die planmäßige zeitanteilige Abschreibung bzw. AfA zu bewerten (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Abschreibung beträgt 3 % und ist zeitanteilig zu ermitteln. Die AfA ist nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % zu berechnen, da der Bauantrag nach 2000 gestellt wurde (§ 52 Abs. 15 Sätze 2 und 3 EStG). Die AfA ist für 2017 nur zeitanteilig für 5 Monate abzuziehen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Abschreibung in der HB: 2 % von 50 % x 1.680.000 € = 16.800 €; 5/12 = 7.000 €. [1,0]

Eine Übertragung der stillen Reserven aus Tz. 1 gem. § 6b EStG ist soweit möglich wie sich das Gebäude im Eigentum des T befindet (§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG; BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). [1,0]

Der Übertragung der stillen Reserven auf das Gebäude ist der Vorzug vor der Übertragung auf die Lagerhalle zu geben, da aufgrund der längeren Nutzungsdauer dadurch ein geringeres AfA-Volumen in 2017 „vernichtet“ wird. [1,0]

Die Bemessungsgrundlage für die AfA beträgt daher 840.000 € (1.680.000 € x 50 %) abzgl. 60.000 € = 780.000 € und die AfA 3 % v. 780.000 € x 5/12 = 9.750 €. Damit ist die AfA um 2.750 € höher als die handelsrechtliche Abschreibung. [0,5]

b) Immaterieller Vermögensgegenstand bzw. Aufwandsverteilungsposten
Der immaterielle Vermögensgegenstand ist nach § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit seinen Herstellungskosten i. S. d. § 255 Abs. 2 und Abs. 2a Satz 1 HGB abzgl. der Abschreibung zu bilanzieren. Als Nutzungsdauer ist die Lebenszeit des Gebäudes (50) Jahre zugrunde zu legen. Die Abschreibung erfolgt für 2017 zeitanteilig.
Abschreibung in HB: 2 % von 50 % x 1.680.000 € = 16.800 €; 5/12 = 7.000 €. [1,0]

Der Aufwandsverteilungsposten ist nach Verwaltungsmeinung wie ein Gebäude im Privatvermögen mit 2 % jährlich abzuschreiben (BMF v. 16.12.2016, Beck-Erlasse, 4/5, Tz. 3). Im Jahr 2017 erfolgt diese zeitanteilig:
2 % von 50 % x 1.680.000 € = 16.800 €; 5/12 = 7.000 €. [1,0]

2.2 technische Umsetzung

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Die gebuchten Grundstücksaufwendungen 2017 (840.000 €) sind rückgängig zu machen und die bisher erfasste Abschreibung i. H. v. 84.000 € ist um 77.000 € zu mindern.

Immaterieller VG	840.000 €	an	Grundstücksaufwand	840.000 €
Abschreibung	7.000 €	an	Immaterieller VG	7.000 €
Gebäude	77.000 €	an	Abschreibung	77.000 €

[1,0]

Überleitungsrechnung:

weniger Ertrag	./. 60.000 €
mehr AfA	./. 2.750 €

[1,0]

Außerbilanzielle Korrektur:

außerbilanzielle Kürzung (vgl. Tz. 1) ./ 40.000 €

[0,5]

Tz. 3. (Grundstück Meisenweg 7)

1. Lagerhalle

1.1 Ansatz

T ist zivilrechtlicher Eigentümer der Lagerhalle am Maisenweg 7 (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS. 1 HGB, § 39 Abs. 1 AO). Die Lagerhalle wurde aufgrund der Abbruchverpflichtung und aufgrund der Tatsache, dass ihre Restnutzungsdauer länger ist als die Pachtdauer nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet und ist daher ein Scheinbestandteil (vgl. auch BMF, Schreiben v. 15.01.1976, Beck-Erlasse, 1, §7/1, Tz. 2. Die Lagerhalle ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen.

[1,0]

1.2 Bewertung

Zum 31.12.2017 ist die Lagerhalle in der Handels- und Steuerbilanz mit den Herstellungskosten vermindert um die planmäßige zeitanteilige Abschreibung zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG).

[0,5]

Die Herstellungskosten bestimmen sich nach § 255 Abs. 2 HGB und betragen 220.000 €. Der Vorsteuerabzug steht T dabei in vollem Umfang zu, da er nach außen als alleiniger Auftraggeber rechtswirksam aufgetreten ist, die Rechnungen auf seinen Namen lauten und die Bauleistungen somit an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden (§ 14 Abs. 1, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten.

[1,0]

Die Abschreibung ist zeitanteilig bis zum Ende des Pachtvertrags vorzunehmen, also über 9 Jahre (nicht über 20 Jahre). Die AfA ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG ebenso nach der kürzeren Restnutzungsdauer vorzunehmen. Die Abschreibung bzw. AfA beträgt 220.000 € x 1/9 = 24.444 €. Das Gebäude ist zum 31.12.2017 mit 220.000 € ./ 24.444 € = 195.556 € zu bewerten.

[1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Lagerhalle	220.000 €	an	Aufwand	220.000 €
Abschreibung	24.444 €	an	Lagerhalle	24.444 €

[1,0]

2. Abbruchverpflichtung

2.1 Ansatz

Bezüglich der Abbruchverpflichtung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG zu bilden. Es handelt sich um eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten (B). Diese ist im Jahr der Begründung der Verpflichtung, also mit Abschluss des Pachtvertrags im Jahr 2017 hinreichend wirtschaftlich verursacht (R 5.7 Abs. 2 EStR und R 6.11 Abs. 2 S. 2 f. EStR).

[1,0]

2.2 Bewertung

a) Handelsbilanz

Die Bewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB mit dem zukünftigen Erfüllungsbetrag. Kosten und Preissteigerungen (3 %) sind danach zu berücksichtigen. [0,5]

Dieser ist gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem Abzinsungssatz nach der Rückabzinsungsverordnung (Marktzinssatz) in Höhe von 5 % abzuzinsen. Um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz zu gewährleisten wird das in der Handelsbilanz bestehende Wahlrecht - den Rückstellungsbetrag anzusammeln - ausgeübt. [1,0]

Zukünftiger Erfüllungsbetrag:

$$100.000 \text{ €} \times (1,03)^8 = 126.667 \text{ €}$$

Abzinsung:

$$126.667 \text{ €} / (1,05)^8 = 85.740 \text{ €}$$

Ansammlung:

$$85.740 \text{ €} \times 1/9 = 9.527 \text{ €}$$

[1,0]

b) Steuerbilanz

Die Bewertung erfolgt gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG mit den Preisverhältnissen am Bilanzstichtag 31.12.2017: 100.000 €. [0,5]

Weiterhin ist die Rückstellung mit 5,5 % abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e. Die Abzinsung erfolgt für 8 Jahre. Sie ist nach dem BMF-Schreiben vom 26.5.2005 (Beck'sche Steuererlasse § 6/19; Tz. 29) und der Anlage 2 dazu vorzunehmen. Der Vervielfältiger für die Abzinsung beträgt demnach: 0,652

Berechnung der Rückstellung:

$$100.000 \text{ €} \times 0,652 = 65.200 \text{ €}$$

[1,0]

Die Rückstellung ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG bis zum Ende des Mietvertrages zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln (jährlich $1/9 = 7.244 \text{ €}$). [0,5]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Aufwand	9.527 €	an	Rückstellung	9.527 €
---------	---------	----	--------------	---------

[0,5]

Überleitungsrechnung:

Weniger Aufwand +2.283 € (9.527 € abzgl. 7.244 €)

[0,5]

Teil II

Tz. 1.: Brandschaden Entstaubungsanlage

1. zerstörte Entstaubungsanlage

Die Anlage ist noch bis zum Tag des Ausscheidens (= 30.09.2017 abzuschreiben bzw. ist die AfA (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStH) gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG vorzunehmen. Die Abschreibung bzw. AfA beträgt für 9 Monate 6.000 €, der Buchwert beim Ausscheiden also 24.000 €. In der Handelsbilanz ist der Anlagenabgang in Höhe des Restbuchwerts als Aufwand zu behandeln und die Entschädigung als Ertrag. [1,0]

In der Steuerbilanz liegen die Voraussetzungen nach R 6.6 Abs. 1 EStR vor. Das Wahlrecht in der Steuerbilanz kann unabhängig von der Bewertung in der Handelsbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG ausgeübt werden. Die Anlage ist mit dem Brand durch höhere Gewalt aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden (R 6.6 Abs. 2 EStR). Weiterhin ist ein funktionsgleiches Ersatzwirtschaftsgut angeschafft worden. Die Entschädigung für die Anlage beträgt 60.000 €, die beim Ausscheiden aufgedeckte stille Reserve 36.000 €. [1,0]

Die für Produktionsausfall gezahlte Entschädigung gehört zu den laufenden Erträgen. Sie ist in die Behandlung nach R 6.6 EStR nicht einzubeziehen (H 6.6 Abs. 1 „Entschädigung“ EStH). [0,5]

Da noch im selben Jahr ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft wird, kann die aufgedeckte stille Reserve steuerlich grundsätzlich auf die Anschaffungskosten dieses Ersatzwirtschaftsgutes übertragen werden (R 6.6 Abs. 1 EStR). [0,5]

2. erworbene Entstaubungsanlage

Die erworbene Entstaubungsanlage ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens anzusetzen. [0,5]

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten abzgl. planmäßiger Abschreibungen (§ 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB) und in der Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten abzüglich der linearen AfA (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten und ist als sonstige Forderung zu bilanzieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

Weiter gehören dazu die einzeln zuordnungsfähigen und durch den Erwerb der Anlage ausgelösten Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB), nämlich die Montagekosten (netto) 4.500 €. Die Reisekosten i. H. v. 500 € gehören ebenfalls zu den Anschaffungskosten, da diese vor dem Erwerb der Maschine angefallen sind. [1,0]

In der Steuerbilanz kann die Rücklage für Ersatzbeschaffung auf die Anschaffungskosten der Entstaubungsanlage jedoch nur anteilig übertragen werden. Es liegt hier ein Fall der Mehrentschädigung gem. H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH vor. Der übertragbare Teil beträgt:

Stille Reserve 36.000 € x Ersatzbeschaffung 55.000 €

Entschädigung 60.000 €

= 33.000 €

Die restlichen 3.000 € sind auch in der Steuerbilanz als Gewinn zu erfassen. [1,0]

Die lineare zeitanteilige Abschreibung beträgt $1/5 \text{ v. } 55.000 \times 3/12 = 2.750 \text{ €}$ (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB). Die AfA erfolgt linear gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG i. V. m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG. Die Bemessungsgrundlage für die AfA beträgt 22.000 € (R 7.3 Abs. 4 EStR). Sie beträgt 20 % von 22.000 € für 3 Monate = 1.100 €. [1,0]

Der Bilanzansatz in der Handelsbilanz beträgt 52.250 € (55.000 € ./. 2.750 €) und in der Steuerbilanz 20.900 € (55.000 € ./. 33.000 € ./. 1.100 €). [0,5]

3. Kaufpreisverbindlichkeit

Der gesamte Kaufpreis, also auch der erst am 15.01.2018 zu entrichtende Teil des Kaufpreises, ist als sonstige Verbindlichkeit in Höhe von 59.500 € zu passivieren (§§ 246 Abs. 1 Satz 1, 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und 6 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 und Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

4. Buchungen

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Entstaubungsanlage	55.000 € an	so. Vbdl.	19.500 €
Vorsteuer	9.500 €	Reisekostenaufwand	500 €
Abschreibung	6.000 €	so. betrieblicher Aufwand	4.500 €
Anlagenabgang	24.000 €	a.o. Ertrag	70.000 €
Abschreibung	2.750 €	Entstaubungsanlage	2.750 €

[2,0]

steuerliche Anpassungsbuchung:

a.o. Ertrag	33.000 € an	Entstaubungsanlage	33.000 €
Entstaubungsanlage	1.650 € ² an	AfA	1.650 €

[1,0]

Tz. 2: Balkenvorrat

1. Ansatz

Der Balkenvorrat ist zum 31.12.2017 gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG anzusetzen. Es handelt sich um Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss; R 6.1 Abs. 2 EStR). [0,5]

2. Bewertung

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB). Grundsätzlich wäre eine Einzelbewertung durchzuführen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Bewertungsvereinfachungen sind aber zulässig (§ 256 HGB). [0,5]

2.1 Handelsbilanz:

Da eine Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) nicht möglich ist, sind als Bewertungsmethoden in der Handelsbilanz die Durchschnittsbewertung gem. § 256 Satz 2 HGB i. V. m. § 240 Abs. 4 HGB und gem. § 256 Satz 1 HGB die Lifo-Methode und die Fifo-Methode möglich. Liegt

² Differenz zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung und der steuerlichen AfA (2.750 € ./. 1.100 €).

ein niedrigerer beizulegender Wert zum Abschlussstichtag vor, erfolgt die Bewertung mit diesem (§ 253 Abs. 4 HGB strenges Niederstwertprinzip). [1,0]

Durchschnittsbewertung (§ 256 Satz 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 4 HGB):

am	Menge fm	Gesamt € (netto)
01.01.2017	400	160.000
20.05.2017	200	110.000
10.07.2017	250	118.750
30.09.2017	200	76.000
10.12.2017	300	135.000
	1.350 fm	599.750

Die durchschnittlichen Anschaffungskosten betragen 444,26 €/fm. [1,0]

lifo-Methode (§ 256 Satz 1 HGB):

Es wird unterstellt, dass die 100 fm aus dem Anfangsbestand stammen. Daher werden diese mit 400 €/fm (160.000/400) bewertet. [1,0]

fifo-Methode (§ 256 Satz 1 HGB):

Es wird unterstellt, dass die 100 fm aus dem letzten Einkauf stammen. Daher werden diese mit 450 €/fm (135.000/300) bewertet. [1,0]

Um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu gewährleisten, sind die Waren mit 450 €/fm zu bewerten. Nach dem Sachverhalt ist davon auszugehen, dass der Marktpreis bzw. Teilwert am 31.12.2017 den Anschaffungskosten vom 10.12.2017 in Höhe von 450 €/fm entspricht. Die Bewertung nach der fifo Methode verstößt daher nicht gegen das strenge Niederstwertprinzip gem. 253 Abs. 4 HGB. Der Bestand ist danach am 31.12.2017 mit (100 fm x 450 € =) 45.000 € zu bewerten. [1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Materialbestand 45.000 € an Materialaufwand 45.000 € [1,0]

2.2 Steuerbilanz

Bewertungswahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden (BMF, Schreiben v. 15.03.2010, Beck-Erlasse, 1, § 5/14, Tz. 17). Daher gibt es in der Steuerbilanz die Möglichkeit das Lifo- Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) oder die Einzelbewertung zu wählen. Das FiFo-Verfahren ist hingegen unzulässig. Damit ist das Lifo-Verfahren zu wählen und in der Steuerbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit 400 € zu bewerten, um einen möglichst niedrigen Gewinn zu erzielen. Der Bestand ist danach am 31.12.2017 mit (100 fm x 400 € =) 40.000 € zu bewerten. [1,0]

steuerliche Anpassungsbuchung:

Materialaufwand 5.000 € an Materialbestand 5.000 € [1,0]

Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei

1. Bilanzstichtag 31.12.2017

Am 31.12.2017 liegt ein schwebender Vertrag (schwebendes Geschäft) vor, das von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt ist und grundsätzlich nicht zu bilanzieren wäre, weil davon

auszugehen ist, dass sich Leistungsverpflichtungen und Gegenleistungsanspruch gleichwertig gegenüber stehen (Gleichwertigkeitsvermutung). [0,5]

Allerdings droht der GmbH aus dem Vertrag ein Verlust:

Festpreis netto	30.000 €
Erwartete Aufwendungen	34.000 €
Drohender Verlust	4.000 €

[0,5]

Dafür sind die Voraussetzungen eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften erfüllt (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB), welche nach § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlichen Betrag zu bewerten wäre, also mit 4.000 €. Steuerlich ist diese Rückstellung nach § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG unzulässig. [1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

sonstiger betrieblicher Aufwand 4.000 € an Drohverlust-RSt 4.000 €

[0,5]

steuerliche Anpassungsbuchung:

Drohverlust-RSt 4.000 € an sonstiger betrieblicher Aufwand 4.000 €

[0,5]

2. Bilanzstichtag 31.12.2018

Am 31.12.2018 hat die GmbH die unfertige Arbeit zutreffend aktiviert. Die Baumaßnahmen auf dem fremden Grundstück, das S. gehört, gehen zwar zivilrechtlich in das Eigentum des Grundstückseigentümers S. über (§§§ 946, 93, 94 Abs. 1 BGB), sie sind aber als eine Forderung besonderer Art gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss anzusetzen. [1,0]

Die Zugangsbewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und nach §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den bis zum 31.12.2018 angefallenen Herstellungskosten. [0,5]

In der Handelsbilanz besteht der Zwang die unfertigen Bauten bei Vorliegen einer dauerhaften Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 HGB) abzuschreiben, Diese hat Vorrang vor dem Ansatz einer Drohverlustrückstellung. [0,5]

In der Steuerbilanz besteht gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ein Teilwertabschreibungswahlrecht, welches unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden kann (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG). [0,5]

Nach Auffassung des BFH³ begrenzt das steuerliche Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste eine zulässige Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teilfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden ist nicht nur hinsichtlich des dem jeweiligen Stand der Fertigstellung entsprechenden, auf die Bauten entfallenden Anteils der vereinbarten Vergütung zulässig, sondern hinsichtlich des gesamten Verlustes aus dem noch nicht abgewickelten Bauauftrag (H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ EStH). Die Wertminderung

³ BFH, Urteil v. 07.09.2005, VIII R 1/03.

ist lt. Sachverhalt von Dauer. Das Wahlrecht wird ausgeübt, um einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn zu erzielen. [1,0]

Der Teilwert ergibt sich nach den Grundsätzen der retrograden Bewertung (H 6.8 „Retrograde Bewertungsmethode“ EStH). Entsprechend dem Teilwertbegriff (§ 6 Abs. 1 Satz 3 EStG) geht sie vom voraussichtlich erzielbaren Erlös aus. Davon würde auch ein gedachter Erwerber des gesamten Unternehmens am Bilanzstichtag ausgehen. Dem würde er die Aufwendungen gegenüberstellen, die bis zur Fertigstellung der Arbeit noch anfallen werden, denn er müsste die Arbeit in der Gewissheit fertig stellen, dass ihm der Auftrag einen bereits jetzt feststehenden Verlust bringen wird. Er würde die teilfertige Arbeit nur verlustfrei kalkuliert übernehmen. Die Bewertung nach der retrograden Methode führt also zur Berücksichtigung des gesamten aus dem Bauauftrag drohenden Verlustes, begrenzt allerdings auf die Höhe der aktivierten Herstellungskosten. [1,0]

Damit beträgt der beizulegende Wert/ Teilwert

bisher angefallene Herstellungskosten	17.000 €
drohender Verlust	./. 4.000 €
Beizulegender Wert / Teilwert	13.000 €

Die Drohverlustrückstellung in der Handelsbilanz ist aufzulösen.

[0,5]

Tz. 4: Latente Steuern

Die handelsrechtlichen Bilanzansätze weichen von den steuerlichen Bilanzansätzen ab, so dass die GmbH gem. § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB verpflichtet ist passive latente Steuern auszuweisen. Von der Vereinfachungsregelung des § 274a Nr. 4 HGB kann die GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft keinen Gebrauch machen. [0,5]

	Tz.	HB €	StB €	Differenz	passive latente Steuern
Entstaubungsanlage	1	52.250	20.900	31.350	9.405
Vorräte	2	45.000	40.000	5.000	1.500
Drohverlust-RSt	3	4.000	0	- 4.000	- 1.200
				32.350	9.705

Es sind passive latente Steuern in Höhe von 30 % (§ 274 Abs. 2 HGB) v. 32.350 € = 9.705 € auszuweisen. [1,0]

Steuerrechtlich ist die Passivierung unzulässig, da es sich hierbei um kein Wirtschaftsgut handelt.⁴ [0,5]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Steueraufwand 9.705 € an passive latente Steuern 9.705 €

steuerliche Anpassungsbuchung:

passive latente Steuern 9.705 € an Steueraufwand 9.705 €

[1,0]

⁴ Vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer v. 30.09.2011 zum IDW ERS HFA 7 n.F.

Teil III

A. Behandlung des Ausscheidens

1. Steuerbilanzrecht

a) Allgemeines

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]

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. [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 Steuerbilanz zu passivieren. [1,0]

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).

Die Aufteilung erfolgt in

1. die Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Gesellschafter gegen Entstehung eines Abfindungsanspruchs
und
2. Veräußerung eines Wirtschaftsguts an den ausscheidenden Gesellschafter zur Tilgung dieses Abfindungsanspruchs. [1,0]

b) 1. Stufe

Der Wert der Beteiligung und damit die Abfindungsverpflichtung ergibt sich wie folgt:

	Stille Reserve in €	Anteil C (1/3) in €
Grund u. Boden I	40.000	13.333
Grund u. Boden II	60.000	20.000
Bürogebäude	140.000	46.667
Lagerhalle	200.000	66.667
Firmenwert	160.000	53.333
= stille Reserven		200.000
+ Kapitalkonto des C		190.000
= Wert der Beteiligung des C bzw. Abfindungsbetrag		390.000

[1,0]

Der Abfindungsbetrag ist für den Ausscheidenden Erlös, für die zurückbleibenden Gesellschafter Anschaffungskosten für die Anteile des ausgeschiedenen Gesellschafters an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft und ist in der Steuerbilanz der Gesellschaft bei den entsprechenden Wirtschaftsgütern zu aktivieren. [1,0]

Der Wert des Anteils des C beträgt 390.000 € (Kapitalkonto des C in Höhe von 190.000 € zuzüglich 1/3 der stillen Reserven (600.000 €) in Höhe von 200.000 €). Der über den tatsächlichen Wert des Anteils hinaus gezahlte Anteil der Abfindung (450.000 €) in Höhe von 60.000 € wird gezahlt um den lästigen Gesellschafter C loszuwerden. Er ist daher sofort als Aufwand bzw. Betriebsausgabe abziehbar. [1,0]

Es ergibt sich vor der Erfüllung des Abfindungsanspruches folgende Steuerbilanz:

Aktiva			Passiva	
Firmenwert		53.333	Kapital A	160.000
			(190.000 – 30.000)	
Grund u. Boden I	30.000		Kapital B	160.000
Aufstockung	<u>+13.333</u>	43.333	(190.000 – 30.000)	
Grund u. Bod. II	40.000		Abfindungsschuld C	450.000
Aufstockung	<u>+20.000</u>	60.000	Bankverbindlichkeiten	265.000
Bürogebäude	430.000		Hypothekendarlehen	735.000
Aufstockung	<u>+46.667</u>	476.667		
Lagerhalle	700.000			
Aufstockung	<u>+66.667</u>	766.667		
Kundenforderungen		330.000		
Finanzkonten		40.000		
		<u>1.770.000</u>		<u>1.770.000</u>

[1,0]

c) 2. Stufe

Der Wert des Grundstücks beträgt 640.000 €. Da die vereinbarte Abfindung 450.000 € beträgt, muss C als Geldausgleich an die OHG 190.000 € zahlen. [1,0]

Aufgrund der Veräußerung des Grundstücks und des Gebäudes an den C entsteht ein Veräußerungsgewinn beim Grundstück in Höhe von 26.667 € (70.000 € ./ 43.333 €) und beim Gebäude in Höhe von 93.333 € (570.000 € ./ 476.667 €)

In der Steuerbilanz besteht das Wahlrecht die stillen Reserven auf den von C angeschafften Teil des Grund und Bodens und des Gebäudes zu übertragen. Dieses Wahlrecht kann unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 EStG. [1,0]

Die Voraussetzungen des § 6b EStG in der Steuerbilanz liegen vor, insbesondere die Übertragungsmöglichkeiten nach § 6b Abs. 1 EStG und die Verbleibensvoraussetzungen nach § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG - Grundstück und Gebäude gehörten sechs Jahre zum Anlagevermögen – sind erfüllt. [1,0]

Die stillen Reserven können auf den vom ausgeschiedenen Gesellschafter C angeschafften Teil des Grund und Bodens übertragen werden in Höhe von 26.667 € gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG. Der angeschaffte Teil des Grund und Bodens II ist zum 01.01.2017 in der Steuerbilanz in Höhe von 33.333 € (1/3 des Teilwerts von 100.000 €) \therefore 26.667 € = 6.666 € anzusetzen. [1,0]

Die stillen Reserven können auf den vom ausgeschiedenen Gesellschafter C angeschafften Teil der Lagerhalle übertragen werden in Höhe von 93.333 € gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG. Der angeschaffte Teil der Lagerhalle ist zum 01.01.2017 in der Steuerbilanz in Höhe von (1/3 des Teilwerts von 900.000 €) 300.000 € \therefore 93.333 € = 206.667 € anzusetzen. [1,0]

d) Steuerbilanz

Nach der Erfüllung des Abfindungsanspruches ergibt sich folgende Steuerbilanz der OHG:

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	53.333 €	Kapital A	160.000 €
Grund u. Boden II	60.000 € <u>\therefore 26.667 €</u> 33.333 €	Kapital B	160.000 €
Lagerhalle	766.667 € <u>\therefore 93.333 €</u> 673.334 €	Bankverbindlichkeiten	265.000 €
		Hypothekendarlehen	735.000 €
Kundenforderungen	330.000 €		
Finanzkonten	40.000 €		
Forderung an C	190.000 €		
	1.320.000 €		1.320.000 €

[1,0]

2 Grunderwerbsteuer

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

Da hier eine Sachwertabfindung vereinbart wurde, unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Vorgang der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 Abs. 1 GrEStG der Wert der Gegenleistung i. H. v. 640.000 €. 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 % (§ 11 GrEStG) von 640.000 € \times 2/3 = 14.933 €. [1,0]

3 Umsatzsteuer

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

Der Verkauf des Grundstücks ist zwar steuerbar nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 1, 3a Abs. 3 Nr. 1 lit. a UStG, aber da der Vorgang unter das GrEStG fällt (siehe Punkt 3.2), gem. § 4 Nr. 9 lit. a UStG steuerfrei. [1,0]

B. Fortentwicklung der Bilanzposten

1. Firmenwert

Soweit der Firmenwert von C angeschafft wurde gilt er als entgeltlich erworben und ist nach § 5 Abs. 2 EStG zu aktivieren. [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	53.333 €	
./. AfA 1/15	3.555 €	
= Bilanzansatz StB zum 31.12.2017	49.778 €	[1,0]

Buchungssatz in StBil:

AfA an Firmenwert 3.555 € [1,0]

2. Grund und Boden

Ansatzgebot gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB und R 4.2 Abs. 2 EStR.

Die Bewertung erfolgt in der Steuerbilanz mit 33.333 € §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG nach Abzug § 6b EStG (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG). [0,5]

3. Gebäude

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)⁵. 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 muss mit 3 % abgeschrieben werden, da bezüglich des von C erworbenen Anteils ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten betragen 1/3 des Teilwerts von 900.000 € = 300.000 €. Die übertragene stille Reserve in Höhe von 93.333 € mindert die AfA – Bemessungsgrundlage gem. § 6b Abs. 6 EStG. Die AfA beträgt 3 % v. 206.667 € = 6.200 €. [1,0]

Insgesamt beträgt die AfA 32.867 € (26.667 € + 6.200 €). Der Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2017 beträgt 673.334 € ./. 32.867 € = 640.467 €. [0,5]

Buchungssatz in der StBil:

AfA an Gebäude 32.867 € [1,0]

⁵ Siehe auch Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 856.

C. Veräußerung Teilbetrieb

1. Handelsbilanz

Die Vermögensgegenstände und Schulden des Teilbetriebs waren bisher zutreffend erfasst (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG).

Die ABC-OHG erzielt aus dem Verkauf des Teilbetriebs einen Gewinn i. H. v. 150.000 €:

Verkaufspreis	200.000 €
- handelsrechtliche Buchwerte	50.000 €
= Gewinn	150.000 €

Der Ertrag aus der Veräußerung des Teilbetriebs durch die ABC-OHG ist handelsrechtlich zutreffend erfasst worden. [1,0]

2. Steuerbilanz

Wegen des fehlenden Ansatzes der Drohverlustrückstellung (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG) beträgt das steuerliche Kapital des Teilbetriebes nicht 50.000 €, sondern 70.000 €. Es liegt daher ein steuerlicher Veräußerungsgewinn von nur 130.000 € vor. Nach § 4f EStG ist aber der sich aus dem Schuldbeitritt ergebende Aufwand grundsätzlich nicht sofort abzugsfähig, sondern gemäß § 4f Abs. 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 1 EStG auf 15 Jahre gleichmäßig zu verteilen (BMF, Schreiben v. 30.11.2017, Beck-Erlasse 1, 5/1, Rn. 25.⁶ [1,0]

Hinweis:

Vertretbar ist auch in der Steuerbilanz einen steuerlichen Ausgleichsposten zu bilden.⁷

Der Ausnahmetatbestand des § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG ist mangels expliziter Verweisung im § 4f Abs. 2 EStG nicht anwendbar. Dies hat zur Folge, dass die ABC OHG den aus der Übertragung der Verpflichtung resultierenden Verlust i. H. v. 20.000 € auf 15 Jahre außerbilanziell verteilen muss. [1,0]

Die ABC-OHG versteuert damit im Jahr der Teilbetriebsveräußerung einen Gewinn von 130.000 € aus der Aufdeckung der stillen Reserven. Außerbilanziell kommt es zu einer Hinzurechnung in Höhe von 18.667 € (20.000 € abzüglich 1/15 der Aufdeckung der stillen Lasten i. H. v. 1.333 €). Der verbleibende, nicht verteilte Aufwand ist gleichmäßig in den nächsten 14 Jahren außerbilanziell zu berücksichtigen. [1,0]

mehr Aufwand	<u>./.</u> 20.000 €
Gewinn	./.

Außerbilanzielle Hinzurechnung + 18.667 € [1,0]

⁶ Verfügung der OFD-Magdeburg, Vfg. v. 02.06.2014, Tz. 1 (Az.: S 2133-27-St 21)

⁷ a. A.: Bildung eines Ausgleichspostens Weber-Grellet, in Schmidt: Kommentar zum EStG, § 4f, Rz. 2.

[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	6	
	Soll	Ist
Teil I		
Tz. 1: Bezugsrechte		
Veräußerungserlös = Ertrag; Buchwertabspaltung wg. Bezugsrechten	1	
Formel zur Ermittlung Buchwertabspaltung	0,5	
Berechnung Bezugswertabschlag	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
Bilanzansatz Aktien in HB/StB	0,5	
Übertrag stille Reserven in StB, in HB nicht möglich	1	
beg. Beräußerungsvorgang iSd § 6b X EStG; Verbleibensvoraussetzungen erfüllt	1	
Übertrag auf Gebäude (Tz. 2) iHv. 60 %; 40 % steuerfrei; stl. Überleitungsrechnung	1	
BE in Bruttohöhe; KapESt = nicht abziehbarer Aufwand und Entnahme	1	
Berechnung Dividende	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
Dividende zu 40 % steuerfrei; außerbilanzielle Kürzung	0,5	
Tz. 2: Grundstück Meisenweg 6		
zu 50% zivilrechtlicher Eigentümer des Grundstücks; insoweit Ansatzgebot	1	
kein wirtschaftliches Eigentum an 50 % der Ehefrau	1	
Einlage ins BV; Zugangsbewertung mit TW/Zeitwert	1	
Bilanzberichtigung grds. nicht möglich; wegen fehlender Änderung zvE Berichtigung in 2016	1	
Folgebewertung mit Einlagewert	1	
zu 50 % zivilrechtlicher Eigentümer des Hochregallagers	1	
kein wirtschaftliches Eigentum mangels Aufwendungsersatzanspruch	1	
steuerlich Aufwandsverteilungsposten	1	
stl. Aufwandsverteilungsposten kein WG	0,5	
selbst geschaffenes immaterieller VG in HB; Aktivierungswahlrecht	1	
Zugangsbewertung mit HK	0,5	
voller Vorsteuerabzug; keine HK	1	
Ermittlung der Abschreibung bzw. AfA	1	
Übertrag stille Reserven, soweit im Eigentum des T	1	
Übertrag Gebäude besser als Übertrag auf Lagerhalle in Tz. 3	1	
Ermittlung BMG für AfA	0,5	
Folgebewertung immat. VG (Zugang mit HK; Abschreibung)	1	
Aufwandsverteilungsposten mit 2 % abzuschreiben	1	
Buchungssatz in HB	1	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
außerbilanzielle Korrektur	0,5	
Tz. 3: Grundstück Meisenweg 7		
zivilrechtliches Eigentum; Scheinbestandteil	1	
Bewertung in HB/StB	0,5	
Herstellungskosten; Vorsteuer	1	
Abschreibung über 9 Jahre	1	
Buchungssatz in HB	1	
Ansatz RSt für Abbruchsverpflichtung	1	
Bewertung in HB mit künftigen Erfüllungsbetrag	0,5	
Abzinsung mit 5 %	1	
Ermittlung Rückstellungshöhe in HB	1	
Bewertung in StB mit Preisverhältnissen am BilStT	0,5	
Ermittlung Rückstellungshöhe in StB	1	
ratierliche Ansammlung	0,5	
Buchungssatz in HB	0,5	
steuerliche Überleitungsrechnung	0,5	
Teil II		
Tz. 1: Brandschaden Entstaubungsanlage		
Berechnung Abschr./AfA bis Ausscheiden	1	
Voraussetzungen R 6.6 EStR liegen vor	1	
Entschädigung für Produktionsausfall nicht einzubeziehen	0,5	
Übertrag auf Ersatzwirtschaftsgut	0,5	
Ansatzgebot für Ersatzwirtschaftsgut	0,5	
Bewertung Ersatzwirtschaftsgut; Vorsteuerforderung zu aktivieren	1	

Reisekosten und Montagekosten sind ANK	1	
Ermittlung übertragbare stille Reserven; Mehrentschädigung	1	
Ermittlung AfA	1	
Bilanzansätze in HB/StB	0,5	
Passivierung Kaufpreisvbdl.	0,5	
Buchungssatz in HB	2	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
Tz. 2: Balkenvorrat		
Ansatzgebot Balkenvorrat	0,5	
Bewertung Balkenvorrat; grds. Einzelbewertung	0,5	
Durchschnittsbewertung; LiFo; FiFo möglich	1	
AK nach Durchschnittsmethode	1	
AK nach LiFo	1	
AK nach FiFo	1	
Anwendung FiFo	1	
Buchungssatz in HB	1	
Bewertungswahlrecht in StB; LiFo-Methode	1	
steuerliche Überleitungsrechnung	1	
Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei		
schwebendes Geschäft	0,5	
Ermittlung drohender Verlust	0,5	
Ansatzgebot in HB; Ansatzverbot in StB	1	
Buchungssatz in HB	0,5	
steuerliche Überleitungsrechnung	0,5	
Forderung besonderer Art; Ansatzgebot	1	
Zugangsbewertung mit HK	0,5	
Zwang zur Abschreibung in HB	0,5	
Teilwertabschreibung möglich	0,5	
Abschreibung bzw. TW-Abschr. Vorrang vor RSt; keine Beschränkung in StB	1	
retrograden Ermittlung; verlustfreie Kalkulation	1	
Ermittlung TW/Zeitert	0,5	
Tz. 4: Latente Steuern		
Ansatzgebot für passive latente Steuern in HB	0,5	
Ermittlung latente Steuern	1	
keine Pasivierung in StB	0,5	
Buchungssatz in HB und steuerliche Überleitungsrechnung	1	
Teil III		
1. Ausscheiden		
Kündigung führt nicht zur Auflösung der Gesellschaft	1	
Gesellschaftsvermögen = GHV	1	
Anspruch auf Abfindung; Passivierungsgebot	1	
Zweistufentheorie	1	
Erläuterung Zweistufentheorie	1	
Ermittlung Abfindungsverpflichtung	1	
Abfindung = Erlös für C und AK für A, B	1	
Aufwand, soweit wegen Lästigkeit bezahlt	1	
StB vor Erfüllung Abfindungsverpflichtung	1	
Zuzahlung von C; Veräußerungsgewinn für OHG		
Übertragungsmöglichkeiten für stille Reserven	1	
Voraussetzungen Reinvestitionsrücklage erfüllt	1	
Übertrag auf von C angeschafften GruBo	1	
Übertrag auf von C angeschafften Gebäude	1	
StB nach Erfüllung Abfindungsverpflichtung	1	
Ausscheiden des C führt zu keiner GrESt	1	
Sachwertabfindung führt zu GrESt; stfr. zu 1/3	1	
Ausscheiden des C nicht stb.; Verkauf Grdst. steuerfrei	1	
Ansatzgebot für FiW in StB	0,5	
Bewertung FiWe in StB, ND = 15 Jahre	1	
Buchungssatz StB	1	
Ansatz und Bewertung GruBo	0,5	
für Gebäude zwei AfA-Reihen in StB	1	
AfA für "Altanteile"	0,5	
AfA für von C erworbenen Anteil	1	

gesamte AfA	0,5	
Buchungssatz StB	1	
2. Teilbetrieb		
zutreffender Gewinn in HB	1	
stl. Veräußerungsgewinn geringer; Aufwand aus Schuldübernahme grds. nicht sofort abziehbar (§ 4f II iVm I S. 1 EStG)	1	
Ausnahmefall des § 4f Abs. 1 S. 4 EStG nicht anwendbar	1	
VG = 100 T€, außerbil. Hinzurechnung 46.667 € (50.000 € ./ 1/15 aufgedeckte stille Reserve)	1	
stl. Überleitungsrechnung und außerbil. Hinzurechnung	1	
Gesamtpunktzahl	100	0

Klausursachverhalt

Gemischte Klausur

	Klausuren-Intensiv-Training
Klausur:	6-STD 2018 F-3
Datum:	
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	17.08.2018 - 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">Bitte tragen Sie Ihre Rücksendeadresse in den Mantelbogen ein, der Ihnen morgens zusammen mit der Aufgabenstellung ausgehändigt wird.Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl, Kunden-Nr. (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), sowie Vor- und Nachname. Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die Vorderseiten, schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen Korrekturrand von ca. 6 cm. Bitte legen Sie sie in den Mantelbogen ein.

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 Abgabenordnung

Karl Klumpe (Klumpe) betrieb in Ebersberg (Finanzamtsbezirk Ebersberg) einen Betrieb für die Installation und Wartung von Photovoltaikanlagen als Einzelunternehmen. Der Betrieb war seit 2008 finanzamtsintern als Mittelbetrieb im Sinne der Betriebsprüfungsordnung eingestuft. Klumpe ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, Gewinnermittlungszeitraum war das Kalenderjahr. Karl Klumpe wohnte auch im Finanzamtsbezirk Ebersberg.

Am 28.03.2017 versandte das Finanzamt Ebersberg an Klumpe eine Prüfungsanordnung an die Geschäftsadresse in Ebersberg, Hubertusstraße 124. Darin wurde angeordnet, dass die „Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer der Jahre 2011 – 2013“ geprüft werden. Als Prüfungsbeginn bestimmte die Prüfungsanordnung den 29.05.2017, als Prüfungsort den Betrieb in Ebersberg. Die Prüfungsanordnung wurde lediglich mit einem Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO begründet.

Klumpe legte am 16.04.2017 per Telefax "Widerspruch" gegen die Prüfungsanordnung beim Finanzamt Ebersberg ein. Sein Schreiben begründete er damit, dass das Finanzamt aus Vertrauensschutzgründen diese längst vergangenen Jahre nicht mehr prüfen dürfe: schließlich seien längst Steuerbescheide für die Jahre bis 2015 ergangen. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete ferner, dass immer die letzten Jahre geprüft werden. Bei der Anordnung der Prüfung der Einkommensteuer hätte außerdem angegeben werden müssen, welche Einkunftsart genau geprüft werden soll. Dies sei zwingend erforderlich, denn wenn neben seinen gewerblichen Einkünften auch seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geprüft werden sollten, müsste dies nach seiner Recherche ausdrücklich nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO begründet werden. Deshalb sei aus der Anordnung die genaue Zielrichtung der Prüfung nicht erkennbar; die Prüfungsanordnung sei daher wegen mangelnder Bestimmtheit nichtig. Er beantrage wegen der eklatanten Mängel höchstvorsorglich die Aussetzung der Vollziehung.

Im Finanzamt wurde das Schreiben dem zuständigen Veranlagungsbeamten vorgelegt; die Betriebsprüfungsstelle wurde zunächst nicht informiert.

Am 19.04.2017 holte die Betriebsprüferin Chantal Gründlich beim zuständigen Veranlagungsbezirk die Steuerakten von Klumpe. Dabei teilte ihr der Veranlagungsbeamte mit, dass die Einkommensteuererklärung 2011 im Februar 2013 eingegangen war und der entsprechende Steuerbescheid - ohne Nebenbestimmungen - am 07.04.2013 mit einer Festsetzung i.H.v. 29.700 € zur Post gegangen war.

In der Einkommensteuerakte befand sich für den Besteuerungszeitraum 2011 eine Feststellungsmittelteilung des Finanzamtes Memmingen (ebenfalls für den Veranlagungszeitraum 2011) vom 02.12.2015 für Karl Klumpe (Eingangsstempel beim FA Ebersberg 06.12.2015): Karl Klumpe war 2011 als atypisch stiller Gesellschafter an der Photoprimum GmbH in Memmingen beteiligt. In dieser Feststellungsmittelteilung wurde dem Finanzamt Ebersberg mitgeteilt, dass sich der Gewinnanteil von Karl Klumpe aus dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 2011 in Höhe von bisher festgestellten (und ausgewerteten) 10.000 € auf 12.000 € erhöht hatte. Der dieser Mitteilung zugrunde liegende geänderte Feststellungsbescheid für 2011 war der GmbH & atypisch Still am 06.12.2015 ordnungsgemäß bekannt gegeben worden. Auf der Feststellungsmittelteilung befand sich folgender Vermerk:

„Auswertung unterbleibt einstweilen, da nach Mitteilung des Finanzamts Memmingen Aussetzung der Vollziehung für den Grundlagenbescheid gewährt ist!“

Noch bevor Frau Gründlich bei Klumpe zur Prüfung erschien, hatte die Rechtsbehelfsstelle des FA Ebersberg mit Verfügung vom 15.05.2017 die Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung entsprechend dem Antrag des Karl Klumpe bis zur Bekanntgabe der entsprechenden Einspruchsentscheidung gewährt. Deshalb ließ Frau Gründlich den Fall zunächst ruhen. Der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung wurde dann aber mit Einspruchsentscheidung vom 11.11.2017 als unbegründet zurückgewiesen; Klage hiergegen hat Klumpe nicht eingelegt.

Am 25.11.2017 meldete Klumpe beim FA Ebersberg per Telefax bisher nicht erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für den Besteuerungszeitraum 2011 nach. Es handelte sich um Mietnachzahlungen seines Mieters für das Jahr 2010 i.H.v. 1.000 €, die Klumpe im Juni 2011 erhalten hatte. Der Mieter hatte 2010 für einige Monate die Mietzahlungen wegen angeblichen Mietmängeln gekürzt. Im Mai 2011 einigten sich die Parteien dann auf einen Vergleich; deshalb kam es zur Nachzahlung. Diese Einnahmen hatte Klumpe aus Versehen - nach Ansicht des Finanzamts lag hier nur leichte Fahrlässigkeit vor - in der Einkommensteuererklärung 2011 nicht angegeben. Der durch die Nachmeldung veranlasste Änderungsbescheid für die Einkommensteuer 2011 i.H.v. 30.000 € gegenüber Klumpe wurde am 13.12.2017 zur Post gegeben; die Änderung wurde vom Finanzamt mit „Änderung aufgrund Ihres Antrags, § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO“ begründet. Auch in diesem Bescheid war die oben angesprochene Feststellungsmitteilung des Finanzamtes Memmingen nicht ausgewertet worden, da immer noch Aussetzung der Vollziehung gewährt war.

Am Sonntag, den 15.12.2017 - zwei Tage nachdem die Änderungsfestsetzung des Finanzamts zur Post gegeben wurde - verstarb Klumpe; er wurde von seinen Kindern Roland und Doris Klumpe als Miterben zu gleichen Teilen beerbt. Bei der Testamentseröffnung am 20.01.2018 erfuhren die Miterben, dass der Erblasser erhebliche Schulden hatte. Sie nahmen die Erbschaft aber gleichwohl an und führten die Firma des Vaters in der Rechtsform einer oHG fort; die Eintragung im Handelsregister als Karl Klumpe Erben oHG fand im April 2018 statt.

Die Betriebsprüferin Gründlich griff den Fall Anfang 2018 - nachdem der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung keinen Erfolg gehabt hatte - wieder auf und erschien nach neuer Terminabsprache am 03.02.2018 im ehemaligen Betrieb von Klumpe. Am 24.02.2018 fand die Schlussbesprechung statt, in der Frau Gründlich ihre Feststellungen wie folgt zusammenfasste:

1. Ende 2011 war gegen Klumpe ein Gewährleistungsprozess anhängig, mit einem Urteil war wegen erforderlicher Gutachten aber erst 2012 zu rechnen. Klumpe hatte in der Bilanz zum 31.12.2011 eine nicht näher erläuterte Prozesskostenrückstellung gebildet und dabei auch Kosten der nächsten Instanz mit 6.000 € eingerechnet, da er im Falle des wahrscheinlichen Unterliegens nicht nachgeben wollte. Die Rückstellung ist nach der steuerlich richtigen Ansicht von Frau Gründlich in der Bilanz 2011 um diese 6.000 € zu kürzen.
2. Bei der Entsorgung von Kühlflüssigkeiten hatte Klumpe Vorschriften missachtet und deshalb Bußgeldbescheide wegen dieser Ordnungswidrigkeiten i.H.v. 10.000 € erhalten. Klumpe hatte sich erfolglos gegen diese Bußgeldbescheide gewehrt. Die Anwalts- und Prozesskosten beliefen sich 2011 auf 3.000 €. Diese Aufwendungen für die Rechtsverfolgung waren vom Finanzamt bei der Veranlagung für den VZ 2011 genauso als nicht abziehbar angesehen worden wie die Bußgelder selbst. Frau Gründlich ist der zutreffenden Meinung, dass die Kosten der Rechtsverfolgung betrieblich veranlasst waren und nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden von Frau Gründlich nicht überprüft. In der Schlussbesprechung konnte keine Einigung erzielt werden. Roland Klumpe war der Ansicht, dass die Prüfungsfeststellungen nach dem Tod seines Vaters ohnehin nicht mehr verwertbar seien.

Das Finanzamt Ebersberg erließ am Montag, den 07.04.2018 (entspricht dem Tag der Aufgabe zur Post) einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2011 mit einer Steuerfestsetzung i.H.v. 31.500 €. Die Änderungen wurden mit einem Hinweis auf §§ 172 Abs. 1 Nr. 2a („Erhöhung Mieteinnahmen laut Antrag“), § 173 Abs. 1 („Rückstellungsminderung, siehe BP – Bericht“) und § 129 AO („Auswertung der Feststellungsmitteilung des Finanzamtes Memmingen vom 02.12.2015“) begründet. Der Bescheid richtete sich (nur) an Roland Klumpe (als Gesamtrechtsnachfolger des Karl Klumpe) und war an seine Wohnanschrift in Ebersberg übermittelt worden.

Am Montag, den 12.05.2018 mailte Roland Klumpe dem Finanzamt Ebersberg ein als „Widerspruch“ bezeichnetes Dokument; darin schrieb er - ohne Begründung oder genauem Antrag, aber unter Angabe der im Steuerbescheid vermerkten Steuernummer - dass er sich gegen den unverschämten Änderungsbescheid vom 07.04.2018 wehre und eine umfassende Überprüfung fordere.

Aufgabe:

1. Prüfen Sie in einem Gutachten, inwieweit Roland Klumpe mit seinem „Widerspruch“ Erfolg haben wird! Sollten Sie zu dem Ergebnis kommen, dass der Rechtsbehelf unzulässig ist, prüfen Sie dennoch die Begründetheit.
Gehen Sie dabei insbesondere auf folgende Punkte ein: Wirksamkeit der Bescheide, Zulässigkeit und Begründetheit des Rechtsbehelfs, Wirksamkeit der Prüfungsanordnung, Festsetzungsfrist.
2. Wie wird das FA über den „Widerspruch“ entscheiden? Nennen Sie den Tenor der Entscheidung und gehen Sie kurz auf die Aussetzung der Vollziehung ein!

Bearbeitervermerk:

Die angegebenen Daten sind fiktiv. Alle Verwaltungsakte sind mit zutreffender Rechtsbehelfsbelehrung versehen. Die Beurteilungen des Finanzamts über Pflichtverletzungen von Karl Klumpe sind als richtig zu unterstellen. Wenden Sie auf alle angesprochenen Veranlagungszeiträume das EStG in der aktuellen Fassung an und gehen Sie abweichend vom EStG von einem linearen Einkommensteuersatz von 30% aus.

Teil II Umsatzsteuer

Allgemeine Hinweise

Erforderliche Buch- und Belegnachweise sowie Aufzeichnungen sind vorhanden, Erklärungspflichten gem. § 18a UStG ist Genüge getan. Die formellen Voraussetzungen des § 25b UStG sind ggf. erfüllt, Liefer- und Erwerbsschwellen gelten als überschritten. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Soweit sich aus den Sachverhalten nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt

- enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,
- entsprechen die Rechnungsvorschriften in anderen Mitgliedstaaten denen des deutschen UStG,
- 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 jeweils genannten Beteiligten 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.

Sachverhalt 1

Dieter Neumark (N), ein Bauunternehmer aus Flensburg, hat vor einigen Jahren in Dyrhave am Abenra Fjord (Dänemark) ein unbebautes Grundstück erworben, um auf diesem Grundstück eine Niederlassung zu errichten. Zu Beginn des Jahres 2018 gibt N, der sich gelegentlich auch als Bauträger betätigt, dieses Vorhaben endgültig auf und entschließt sich, das Grundstück mit einem Bungalow zu bebauen, um es anschließend an eine Privatperson zu veräußern. N errichtet den Bungalow in den Monaten April bis Anfang August mit eigenen Arbeitnehmern (Arbeitslohn für die auf der Baustelle in Dänemark tätigen Arbeitnehmer insgesamt 60.000 €) und Baumaterialien, die er ursprünglich für seine steuerpflichtige bauunternehmerische Tätigkeit im Inland erworben hatte. Die Umsatzsteuer für das zur Errichtung des Bungalows verwendete Baumaterial in Höhe von 26.600 € hatte N als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Das bebaute Grundstück veräußert N noch im August 2018 mit Lastenwechsel zum 31.08.2018 an den in Neumünster wohnhaften Unternehmer Fabian (F), der es ausschließlich für sich und seine Familienangehörigen als Feriendomizil nutzen will. Der Kaufpreis, den F bezahlen muss, beträgt 485.000 €; davon entfallen 135.000 € auf den Verkehrswert des Grund und Bodens. Im Zusammenhang mit der Veräußerung stehen die folgenden Vorgänge:

- a) Im Vorfeld des Verkaufs hat N den Sachverständigen Hansen (H) aus Husum (DE) damit beauftragt, ein Gutachten zum Verkaufswert des bebauten Grundstücks zu erstellen. H, der über einschlägige Erfahrungen auf dem Immobilienmarkt in Dänemark verfügt, erteilt H Anfang August 2018 für sein Gutachten eine Rechnung über 3.570 €. Die darin enthaltene und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. 570 € hat N in der Voranmeldung für August 2018 als Vorsteuer abgezogen.
- b) Während jeweils die Hälfte des Baumaterials in den Monaten Mai und Juni mit firmeneigenen Lastkraftwagen von Flensburg zur Baustelle in Dänemark gebracht wird, liegen für den Transport der Baumaschinen folgende Rechnungen eines dänischen Fuhrunternehmers vor: Rechnung vom 07.05.2018 über 5.950 € für die Strecke Flensburg - Dyrhave und vom 28.08.2018 über 6.000 € für den Rücktransport von Dyrhave nach Flensburg. Die Rechnungen enthalten außer N's deutscher Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der dänischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Fuhrunternehmers keine weiteren ergänzenden Hinweise. N bezahlt beide Rechnungen im September 2018.

Aufgabe

Zu beurteilen ist N. Gehen Sie dabei davon aus, dass das dänische UStG dem deutschen UStG entspricht.

Sachverhalt 2

Veronika Holz (H) ist Eigentümerin mehrerer Vermietungsobjekte in Hamburg. In einem der auf eigenem Grund und Boden errichteten Gebäude, das sie insgesamt ihrem Unternehmen zugeordnet hatte, bewohnt sie seit Errichtung des Gebäudes in 2010 das Erdgeschoss. Die beiden anderen gleichgroßen Geschosse sind seither steuerpflichtig vermietet. Erstmalige Nutzung aller Geschosse: 01.11.2010, angefallene Vorsteuer für die Errichtung des Gebäudes: 174.800 €.

- a) Im Juni 2018 lässt H die Außenwand des Gebäudes streichen. Nach Fertigstellung der Arbeiten erhält sie Anfang Juli 2018 eine Rechnung des Malerbetriebs M über 6.000 € zzgl. 1.140 USt.

Aufgabe: Zu beurteilen ist H.

- b) In den Monaten August und September 2018 realisiert H den schon lange ins Auge gefassten Dachgeschossausbau des Gebäudes. Nach Fertigstellung wird das Dachgeschoss mit gleicher Grundfläche wie die anderen Geschosse ab 1.10.2018 hälftig steuerpflichtig und hälftig steuerfrei vermietet. Die Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses belaufen sich ausweislich der Rechnung des Bauunternehmers B vom 28.09.2018 auf 92.000 € zzgl. 17.480 € USt.

Aufgabe: Zu beurteilen ist H.

- c) H bringt eines der ihr gehörenden, steuerpflichtig vermieteten Grundstücke einschließlich der darauf noch lastenden Schulden in eine mit den Kindern neu gegründete GbR zum 01.04.2018 ein. Das Grundstück wird damit Gesamthandsvermögen der Gesellschafter. An der Gesellschaft sind sie zu 60% und die Kinder je zu 20% beteiligt. H übernimmt im Rahmen einer Schuldübernahme schenkungsweise die Einlageverpflichtung ihrer Kinder. In den zwischen ihr und dem Mieter abgeschlossenen Vertrag tritt statt ihrer die GbR ein, deren ausschließlicher Gesellschaftszweck die Grundstücksvermietung sein würde.

Aufgabe: Zu beurteilen ist H.

Sachverhalt 3

Der Moon S.A. (M) mit Sitz in der Schweiz ist es Anfang 2018 gelungen, mit einem Hersteller von Personal-Computern zu vereinbaren, dass ein von ihr neu entwickeltes Virenschutzprogramm auf den PC's vorinstalliert wird. Die Käufer der PC's erhalten nach ihrer Online-Registrierung das Recht, für die Dauer von drei Monaten nach Kauf des PC's das Programm durch das Herunterladen von Updates ständig zu aktualisieren. Nach Ablauf der drei Monate können die Käufer die weitere Aktualisierung des Programms für die Dauer von drei Jahren online bestellen. Der Preis hierfür beträgt 81,20 € (oder den entsprechenden Gegenwert in fremder Währung) und ist bei Bestellung im Voraus zu entrichten.

Der PC ist ein „Renner“. Er wird von einer Einzelhandelskette im Juni 2018 im deutschsprachigen Raum vertrieben und ist bereits nach wenigen Tagen ausverkauft. U.a. sind 8.000 Stück an Abnehmer in Deutschland sowie 4.000 Stück an Abnehmer in Österreich verkauft worden.

Anfang September 2018 gehen bei M Bestellungen der Käufer zur Fortsetzung der Aktualisierung des Virenschutzprogramms ein (aus Deutschland 7.600, aus Österreich 2.300). Aus den Angaben der Käufer im Rahmen der Online-Registrierung ist M bekannt, dass 2% der Käufer Unternehmer sind, von denen die Hälfte den PC auch tatsächlich unternehmerisch nutzt oder zu nutzen beabsichtigt (Verhältnis in Deutschland und Österreich gleich). Es handelt sich im Übrigen um die ersten und vorerst auch einzigen Umsätze mit Kunden im Gemeinschaftsgebiet.

M stellt seinen Käufern noch im September jeweils 81,20 € ohne weitere Angaben in Rechnung. Die Beträge werden sämtlich noch im September 2018 überwiesen.

Aufgabe: Zu beurteilen ist M. Dabei nehmen Sie bitte auch zum Besteuerungsverfahren Stellung.

Teil III Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Vorbemerkung

Die Aufgabe Bewertungsrecht / Erbschaftsteuer besteht aus zwei Teilen, die unabhängig voneinander und beliebiger Reihenfolge gelöst werden können.

Teil 1 – Sachverhalt

Der in der Hafengasse 14 in Lübeck (Schleswig-Holstein) wohnende, sehr vermögende aber verwitwete und am 26.11.1943 geborene Wolfgang Hefermilch (WH) verstarb am 02.06.2017. Er hinterlässt zwei Kinder, Sohn S 1 (51 Jahre alt) und Sohn S 2 (48 Jahre alt). In dem in notarieller Form errichteten Testament vom 22.11.2015 hat er seinen Sohn S 1, dem er am 02.06.2007 schon einmal einen Betrag in Höhe von 35.000 € schenkweise zugewendet hatte, zu seinem Alleinerben eingesetzt. S 2 hatte bereits im Jahr 2006 den Einzelhandelsbetrieb des WH übertragen bekommen und dabei auf alle etwaigen Pflichtteilsansprüche und Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtet, die ihm beim Tod des WH hätten erwachsen können.

Folgende Sachverhalte sind aufzuzeigen, die erbschaftsteuerliche Relevanz haben könnten:

1. Mercedes 190 SL

Die letzten 5 Tage vor seinem Tode lag WH im Krankenhaus. Die ihn dort betreuende Krankenschwester K bat er, ein Schreiben aufzusetzen, wonach bei seinem Tod sein Sohn S 2 seinen Mercedes 190 SL (Baujahr 1973) mit dem polizeilichen Kennzeichen „HL-WH-37“ erhalten sollte. S 2 hatte den bettlägerigen WH in den letzten zwei Jahren in dessen Wohnung in Lübeck gepflegt, ohne dass er dafür Aufwendungen geltend gemacht oder von WH etwas vergütet bekommen hätte. Das wollte WH jetzt noch testamentarisch „honorieren“. Die Krankenschwester legte WH am Krankenbett ein von ihr maschinenschriftlich verfasstes Schriftstück vor, das mit „Mein Testament“ überschrieben war und den Satz enthielt: Für den Fall meines Todes bekommt mein Sohn S 2 meinen Mercedes 190 SL (HL-WH-37). WH unterschrieb dieses Schriftstück zwei Tage vor seinem Tode am 31.05.2017. S 1 erfüllte diesen letzten Wunsch seines Vaters und übergab seinem Bruder den Wagen und den KFZ-Brief nebst KFZ-Schein bereits am 17.08.2017. Der Wagen hat einen Oldtimer-Wert in Höhe von 32.290 € (Schätzung vom 14.05.2017).

2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH

WH hatte auf Anraten seines Bruders Xaver Hefermilch (XH) am 05.07.2016 einen Geschäftsanteil an der Sonnenflut GmbH zum Nennbetrag in Höhe von 300.000 € für einen Kaufpreis in Höhe von 1.200.000 € erworben. Das Stammkapital der GmbH belief sich auf 1.000.000 €. XH hatte seinerzeit wenige Tage zuvor am 17.06.2016 ebenfalls Geschäftsanteile zum Nennbetrag in Höhe von 200.000 € für einen Kaufpreis von 800.000 € an dieser Gesellschaft erworben. Am 19.07.2016 – unmittelbar nach dem Anteilserwerb durch WH – hatten WH und XH auf Anraten des Steuerberaters von XH ihre Geschäftsanteile in eine eigens zum Halten dieser GmbH-Beteiligungen gegründete Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eingebracht (Holding GbR). Die Beteiligungen an der Holding GbR entsprachen dem internen Verhältnis der bisherigen Beteiligungen von WH und XH an der GmbH. Mithin waren an dieser GbR WH mit 60 % und XH mit 40 %

beteiligt. Nach dem GmbH-Vertrag konnte eine solche Übertragung ohne Zustimmung der restlichen Gesellschafter jederzeit erfolgen.

Der GbR-Vertrag sah vor, dass die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung der GmbH einheitlich erfolgen musste und dass Abtretungen von GbR-Anteilen nur nach einstimmigem Gesellschafterbeschluss zulässig waren. Die GbR-Anteile waren vererblich gestellt. Der Steuerberater empfahl dies, weil XH in zwei bis drei Jahren seine o. g. Beteiligung auf seine Tochter T im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wollte. Er erhoffte sich von der realisierten GbR-Gestaltung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 i. V. m. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG wesentliche erbschaftsteuerliche Vorteile für seinen Mandanten.

3. Mietshaus in Lübeck, Hafengasse 14 und Grundstück Hafengasse 16

Zum Nachlass des WH gehört ein Mietwohnhaus in Lübeck, Hafengasse 14. Das Haus wurde im Dezember 2011 bezugsfertig. Das Haus hat drei gleich große Wohnungen mit je 110 m² anrechenbarer Wohnfläche, welche wie folgt genutzt wurden:

Das Erdgeschoss war an die Sparkasse Lübeck vermietet für deren Immobilienabteilung. Mit der Sparkasse hatte WH einen 10-Jahres-Mietvertrag geschlossen, nach dem zum Monatsersten jeweils 1.250 € zuzüglich 180 € umlagefähige Nebenkosten zu zahlen waren. Die letzte Mietzahlung durch die Sparkasse erfolgte für April 2017. Die Mieten für Mai 2017 und Juni 2017 hatte die Sparkasse bis zum Todestag des WH versehentlich noch nicht überwiesen. Die übliche Miete beträgt 10 €/m².

Die Wohnung im ersten Obergeschoss nutzte WH selbst. Das zweite OG ist an die Ehegatten Rita und Theo Scharf zu einer Miete in Höhe von 7 €/m² vermietet.

Das Grundstück hat eine Fläche von 1.005 m². Der zuständige Gutachterausschuss hat den Bodenwert für vergleichbare Grundstücke in dieser Gegend zum 31.12.2002 auf 250 €/m² festgestellt. An diesem Wert hatte sich bis zum Todestag nichts geändert.

Unter Berücksichtigung dieser Daten hat das zuständige Finanzamt einen Wert gemäß §§ 176 und 180 bis 188 BewG in Höhe von 500.922 € zutreffend ermittelt.

Ein mit S 1 befreundeter Gutachter hat den gemeinen Wert des bebauten Grundstücks Hafengasse 14 mit 600.000 € ermittelt.

WH hatte am 01.07.2010 seinem Sohn S 1 im Blick auf die spätere Erbfolge das unmittelbar an das Grundstück Hafengasse 14 anschließende unbebaute Grundstück Hafengasse 16 mit 332 m² geschenkt. Eine Schenkungsteuererklärung war nicht abgegeben worden, weil der Steuerberater des WH zu Recht meinte, es fielen keine Steuern an. Er begründete dies damit, dass ein persönlicher Freibetrag gegeben sei.

WH hatte seinerzeit das Grundstück Hafengasse 14 im Jahr 2010 von den Eheleuten Waltraud und Heinz Windisch erworben. Nach dem notariellen Kaufvertrag muss WH zu Lebzeiten der Eheleute Windisch eine Kaufpreisrente in Höhe von 5.000 € monatlich zahlen. Nach dem Tode des Erstversterbenden vermindert sich die Rente auf 3.000 €. Waltraud Windisch war am Todestag des WH 52 Jahre alt und Heinz Windisch 62 Jahre. Beide Ehegatten leben noch.

4. Lebensversicherungen bei der Allianz AG (LV 1 und LV 2)

WH hatte bereits in den 90er Jahren zwei Lebensversicherungen bei der Allianz AG abgeschlossen. Die eine Lebensversicherung lief über die Versicherungssumme in Höhe von 320.000 € (LV 1) und die andere über einen Betrag in Höhe von 290.000 € (LV 2). In der LV 1 hatte WH keine bezugsberechtigte Person benannt, weil das notarielle Testament vom 22.11.2015 in § 3 bestimmte, dass diese Lebensversicherung beim Tode des WH seinem Sohn S 2 zustehen würde. Bei der Lebensversicherung LV 2 war S 1 als Bezugsberechtigter angegeben. Die am 01.06.2017 fälligen Prämien in Höhe von insgesamt 10.000 € für beide Versicherungen waren beim Tode des WH noch nicht gezahlt.

5. Wertpapierdepot

WH hatte zum Todeszeitpunkt ein „risikofreudiges“ Wertpapierdepot (Aktien) bei der Deutschen Bank (DB), welches zum Todeszeitpunkt einen Wert in Höhe von 1.050.000 € hatte. S 1 befürchtete einen gravierenden Kursverfall und wollte das Depot bereits am 08.06.2017 unter Vorlage des Testaments vom 22.11.2015 auflösen und in eine sicherere Geldanlage „umschichten“. Der Kurswert der Aktien zum 08.06.2017 betrug 1.019.000 €. Die Bank machte jedoch Legitimationsschwierigkeiten und bestand auf die Vorlage eines Erbscheins. Den bekam S 1 erst am 27.08.2017. Zu diesem Zeitpunkt war der Wert des Depots auf 680.000 € zusammengeschmolzen.

6. Einkommensteuer-Abschlusszahlungen 2017

Der Steuerberater des WH ist auch der Steuerberater des S 1. Er hat zutreffend berechnet, dass die Einkommensteuer-Abschlusszahlung für die dem verstorbenen WH zuzurechnende Einkommensteuer im Todesjahr 2017 (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) 126.340 € betragen wird.

Teil 1 – Aufgabe

S 1 und S 2 sind vom zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt aufgefordert worden, im September 2018 eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben. S 1 möchten wissen, mit welchen erbschaftsteuerlichen Belastungen er nach dem Tode seines Vaters rechnen müsse. Sie sind beauftragt, die von S 1 zu zahlende Erbschaftsteuer zu berechnen. Nehmen Sie hierbei zu den einzelnen Sachverhaltsfeststellungen unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen Stellung.

Bearbeitungshinweis

Die Erbschaftsteuer für S 2 ist nicht zu ermitteln.

Teil 2 - Sachverhalt 1

Hans Rundlich, Robert Rundlich und Erwin Huber haben zum 01.06.2017 die Rundlich & Huber OHG in Rosenheim (Bayern) gegründet. Hans Rundlich ist der Sohn von Robert Rundlich. Erwin Huber ist mit Hans und Robert weder verwandt noch verschwägert. Die Gesellschafter sind jeweils zu 1/3 am Gewinn- und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. Gesellschaftszweck ist der Betrieb eines Kaufhauses.

Laut dem notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag hat Robert Rundlich ein 4.800 m² großes Grundstück in Rosenheim auf die OHG zu übertragen. Das Grundstück mit einem Bodenrichtwert von 300 €/m² ist mit einem Kaufhaus (Baujahr 1981, Standardstufe 5) bebaut, für das eine übliche Miete nicht ermittelt werden kann. Das Gebäude hat eine Bruttogrundfläche von 3.500 m². Im Außenbereich ist lediglich der 1.500 m² große Parkplatz aus dem Jahr 2013 aus Asphalt auf Kieslage.

Die Begrünung und die Einzäunung erfolgen nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen auf Kosten der OHG. Ein Gutachter für das Industriegebäudegrundstück hat hierfür zum Einlagezeitpunkt (= Besteuerungszeitpunkt) einen Verkehrswert in Höhe von 2,5 Mio. € ermittelt. Die beiden übrigen Gesellschafter haben daher jeweils eine Bareinlage in Höhe von 2,5 Mio. € übernommen.

Teil 2 – Aufgabe zu Sachverhalt 1

Ermitteln Sie lediglich die Grunderwerbsteuer und stellen den Tenor des Grundlagenbescheides dar.

Bearbeitungshinweis zu Sachverhalt 1

Der Freistaat Bayern hat wie der Freistaat Sachsen von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG (Grundgesetz) zur Erhebung eines von § 11 Abs. 1 GrEStG abweichenden Grunderwerbsteuersatzes keinen Gebrauch gemacht.

Teil 2 - Sachverhalt 2

Franz Flott (FF) hat mit Vertrag vom 01.03.2017 eine sanierte Altbauwohnung in Köln für 530.000 € erworben. Übergang von Nutzen und Lasten ist der 01.05.2017. Bei Einzug in die Wohnung am Tag der Arbeit bemerkt Franz Flott einen Schimmelbefall im Badezimmer. Aufgrund dessen minderte er mit Schreiben vom 01.03.2018 den Kaufpreis gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2, § 437 Nr. 2 und § 441 Abs. 1 und 3 BGB zulässigerweise auf 510.000 €.

Teil 2 – Aufgabe zu Sachverhalt 2

Prüfen Sie gutachterlich die Grunderwerbsteuerrechtlichen Auswirkungen im Jahr 2017 und 2018 unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen. Ggfs. erforderliche Anträge gelten als gestellt.

Der Grunderwerbsteuersatz in Nordrheinwestfalen beträgt 6,5 % (vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer vom 25.07.2011, mit Gesetzesänderung vom 18.12.2014, GV NRW S. 954).

Klausurlösung

Gemischte Klausur

Klausuren-Intensiv-Training	
Klausur:	6-STD 2018 F-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 Ausdrucke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Lösungshinweise zur Übungsklausur Gemischte Klausur F-3 / Block 1

Klausurthemen

Teil I AO

Zulässigkeit eines Einspruchs (§§ 347 ff. AO),
Anfechtungsschranke bei Anfechtung von Änderungsbescheiden (§ 351 Abs. 1 AO),
Korrekturvorschriften §§ 172 ff. AO,
Festsetzungsverjährung und Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3, 4, 9, 10
Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO
Mitberichtigung materieller Fehler nach § 177 AO

Teil II USt

Grundstückslieferung; § 14c Abs. 1 UStG; innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich mit Einzelaspekten zu § 13b UStG; Fragen des Vorsteuerabzugs, insbes. Ausschluss n. § 15 Abs. 2 UStG; innergemeinschaftliches Verbringen; Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG auf Erhaltungsaufwand bei „Altgebäuden“; nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten als eigenes Zuordnungsobjekt; Einbringung eines Grundstückes in eine Personengesellschaft im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung im Ganzen; elektronische Leistungen und deren Besonderheiten in Bezug auf Leistungsempfänger in verschiedenen Mitgliedstaaten und in Bezug auf das Besteuerungsverfahren

Teil III BewR/ ErbSt

Sachliche und persönliche Steuerpflicht, Entstehung der Steuer, Bewertung, Steuerschuldnerschaft, Bewertung der mittelbaren Beteiligung an einer GmbH, Vermögensanfall nach Steuerwerten und Freibeträge gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG; Bewertung von Verbindlichkeiten, Vorerwerbe gemäß § 14 ErbStG; Steuerberechnung
Ermittlung der Grunderwerbsteuer unter Anwendung des Sachwertverfahrens für die Grundbesitzwertermittlung

Zum Teil I AO

Die als „Widerspruch“ bezeichnete E-Mail des Roland Klumpe ist zunächst auszulegen, da der Widerspruch als Rechtsbehelf in der AO nicht vorgesehen ist. Bei der gebotenen Erforschung des relevanten Willens von Klumpe (§ 133 BGB analog) ist erkennbar, dass er sich umfassend gegen den Verwaltungsakt vom 07.04.2018 wehren möchte. Die Rechte des Klumpe werden in einem Einspruchsverfahren – anders als beim schlichten Änderungsantrag – am besten gewahrt, deshalb ist der „Widerspruch“ als Einspruch auszulegen (vgl. auch AEAO vor § 347, Tz. 1 letzter Satz). [1,0]

Der Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit des Einspruchs

1. Der Einspruch richtet sich gegen den Steuerbescheid vom 07.04.2018 (§ 155 Abs. 1 AO); dieser ist ein Verwaltungsakt gem. § 118 S. 1 AO, daher ist der Einspruch der statthafte Rechtsbehelf, § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.

2. Der Einspruch ist formgerecht, nämlich elektronisch eingelegt worden, § 357 Abs. 1 S. 1 AO; eine qualifizierte elektronische Signatur gem. § 87a Abs. 3 S. 2 AO ist dabei nicht erforderlich (vgl. AEAO zu § 357 Tz. 1.). Eine eigenhändige Unterschrift auf dem Dokument ist ebenfalls nicht erforderlich, es ist vielmehr ausreichend, wenn aus dem Einspruch hervorgeht, wer diesen eingelegt hat: Hier ist Roland als Einspruchsführer erkennbar, § 357 Abs. 1 S. 2 AO; eine Begründung bzw. ein konkreter Antrag sind als bloße Sollvorschriften nicht erforderlich, § 357 Abs. 3 AO. Die unrichtige Bezeichnung des Einspruchs schadet nicht, § 357 Abs. 1 S. 3 AO. [2,0]

3. Die Einspruchsfrist von 1 Monat, § 355 Abs. 1 S. 1 AO, begann nur zu laufen, wenn die Bekanntgabe wirksam war. Klumpe ist als Steuerschuldner der ESt 2011 verstorben, § 43 AO. Seine Erben Roland und Doris Klumpe sind als Gesamtrechtsnachfolger und Gesamtschuldner an seine Stelle getreten, §§ 45, 44 AO, 1922 BGB (*Anm.: sog. Fußstapfentheorie*). Das Finanzamt hat bei mehreren Gesamtschuldnern ein Wahlrecht, ob es die Steueransprüche gegenüber Roland oder Doris oder beiden festsetzt (AEAO zu § 122, Tz. 2.12.3 letzter Absatz). [1,0]

Hier war die Festsetzung lediglich gegenüber Roland Klumpe als gesamtschuldnerischen Gesamtrechtsnachfolger daher rechtmäßig. Er ist als Inhaltsadressat richtig bezeichnet, §§ 157 Abs. 1 S. 2, 43, 44, 45 AO, und die Übermittlung erfolgte an die richtige Anschrift, § 122 Abs. 1 S. 1 AO. Die Bekanntgabe ist daher wirksam. [1,0]

Der Bekanntgabezeitpunkt des Änderungsbescheides war Donnerstag, der 10.04.2018, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Einspruchsfrist beginnt daher mit Ablauf des 10.04.2018 und endet – da der 10.05.2018 nach Angabe im Sachverhalt ein Samstag ist – mit Ablauf des 12.05.2018, §§ 108 Abs. 1, 3 AO, 187 ff. BGB. Es kommt also zur sogenannten Fristenstreckung gem. § 108 Abs. 3 AO. Der Eingang des Einspruchs am 12.05.2016 beim FA Ebersberg als richtiger Anbringungsbehörde, § 357 Abs. 2 S. 1 AO, erfolgte daher rechtzeitig. [1,0]

4. Roland Klumpe ist als Adressat eines Steuerbescheides mit einer Steuerfestsetzung > Null beschwert, § 350 AO.

(Anm: dass die Steuer im Änderungsbescheid höher als im Ausgangsbescheid festgesetzt wurde, ist dagegen für die Annahme der Beschwerde nicht erforderlich).

[1,0]

II. Begründetheit des Einspruchs

1. Grundsatz der Gesamtaufrollung / Hinweis § 351 Abs. 1 AO

Der Einspruch des Roland Klumpe ist begründet, wenn der angefochtene Bescheid rechtswidrig ist. Dabei kommt es zu einer völligen Neuüberprüfung des Änderungsbescheides vom 07.04.2018, § 367 Abs. 2 S. 1 AO (Grundsatz der Gesamtaufrollung). Bei der Neuüberprüfung ist § 351 Abs. 1 AO zu beachten, d.h. eine Durchbrechung der Bestandskraft des unanfechtbaren EStB 2011 vom 07.04.2013 mit 29.700 € ist nur möglich, wenn Korrekturatbestände erfüllt sind (vgl. § 351 Abs. 1 AO letzter Halbsatz).

[1,0]

Der Änderungsbescheid vom 13.12.2017 ändert daran nichts. Da Karl Klumpe als Adressat im Bekanntgabezeitpunkt, also gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 16.12.2017 nicht mehr lebte, wurde dieser Bescheid mangels hinreichender Bestimmbarkeit nicht wirksam, §§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO. Einem Toten ggü. kann ein VA nicht bekannt gegeben werden (*Anm: sondern nur an den oder die Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Erblassers*). Der „Scheinverwaltungsakt“ vom 13.12.2017 spielt also für die weitere Betrachtung, insb. für § 351 Abs. 1 AO, keine Rolle.

[1,0]

Eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheides vom 07.04.2013 ist nur zulässig, wenn die Steuerfestsetzung materiell rechtlich unzutreffend erfolgte, eine Korrekturvorschrift greift und die Festsetzungsverjährung noch nicht abgelaufen ist. Dabei sind die einzelnen Änderungspositionen gesondert zu prüfen:

[1,0]

2. Änderung + 300 € wegen nachgemeldeter Einnahmen aus V + V

Da bei Überschusseinkünften § 11 Abs. 1 S. 1 EStG gilt, erfolgt der Ansatz der Mietnachzahlung für 2010 bei der Veranlagung der ESt 2011.

Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO kommt nicht in Betracht, da die Nachmeldung nach § 153 AO keinen Antrag i.S.d. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO beinhaltet (vgl. AEAO zu § 172 Nr. 3). Läge in jeder Berichtigung nach § 153 AO zugleich ein Antrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO, wäre § 171 Abs. 9 AO, der den Antrag nach § 153 AO ausdrücklich erwähnt, neben § 171 Abs. 3 AO, der allgemein Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzung umfasst, überflüssig.

[1,0]

Allerdings kommt eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO in Betracht, da der Zahlungszeitpunkt eine Tatsache war, der bisher für Veranlagungsbeamten nicht erkennbar war. [1,0]

Die Festsetzungsfrist begann – da Karl Klumpe als Unternehmer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet war, aufgrund der Ablaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf 2013 zu laufen (vgl. §§ 149 Abs. 1 AO, 25 Abs. 3 EStG iVm § 56 EStDV) und endete regulär mit Ablauf 2017, § 169 Abs. 2 S. 1 Nr.2 AO. Der Änderungsbescheid vom

13.12.2017 erfolgte zwar noch innerhalb der Festsetzungsfrist; dieser Bescheid war allerdings, wie oben erläutert, unwirksam, §§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO. [1,0]

Die Änderungsfestsetzung vom 07.04.2018 erfolgt nur dann rechtmäßig, wenn eine Ablaufhemmung gem. § 171 AO greift. Für die Berücksichtigung der nachgemeldeten Mieteinnahmen gilt unabhängig von der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO die Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 9 AO. Da Karl Klumpe die Mieteinnahmen in 2011 gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Telefax vom 25.11.2017 anzeigte, endet die einjährige Frist des § 171 Abs. 9 AO mit Ablauf 25.11.2018. Der Änderungsbescheid vom 07.04.2018 erging daher rechtzeitig innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist. [1,0]

Das FA hat die Änderung, die nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig ist, im angefochtenen Bescheid mit der unzutreffenden Korrekturvorschrift (hier § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) fehlerhaft begründet. Dieser Fehler macht den VA vom 07.04.2018 nicht nichtig gem. § 125 Abs. 1 AO; vielmehr ist Heilung des formalen Fehlers spätestens in der Einspruchsentscheidung mit der Angabe der richtigen Korrektornorm zulässig, § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO. Auch wenn die formelle Rechtswidrigkeit nicht durch Nachholung beseitigt werden sollte, ist die unzutreffende Begründung bei Steuerbescheiden als gebundenen Verwaltungsakten im Ergebnis gem. § 127 AO irrelevant (*Anm.: Dieser Dreierschritt §§ 125, 126, 127 ist auch als „Eh-Wurst-Prinzip“ bekannt*). [1,0]

Im Ergebnis erfolgte die Änderung um + 300 € also zu Recht.

3. Änderung um + 1.800 € infolge der Rückstellungsminderung:

Die Änderung ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig, da für das Finanzamt aus den eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich war, dass Karl Klumpe die Kosten der nächsten Instanz zu Unrecht mit einbezogen hat. Da das FA den Angaben des Stpfl. grds. nicht mit Misstrauen begegnen muss, liegt auch kein Ermittlungsverschulden vor, das eine spätere Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließen würde. Die Prüfungsfeststellungen des Finanzamts sind auch für den Gesamtrechtsnachfolger bindend (vgl. § 45 AO). [1,0]

Die Festsetzungsverjährung endet auch hier grundsätzlich mit Ablauf 2017; allerdings kommt hier eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 1. Alt. AO in Betracht:

Die Prüfungsanordnung für die ESt 2011 war Karl Klumpe rechtzeitig vor Ablauf der Festsetzungsfrist bekannt gegeben worden. Nur eine wirksame Prüfungsanordnung führt zur Ablaufhemmung (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3 S. 1): hier ist die Prüfungsanordnung wirksam (d.h. nicht nichtig), da der Prüfungsgegenstand aus der Anordnung eindeutig erkennbar ist. Eine Aufteilung des Prüfungsgegenstandes in gewerbliche Einkünfte und Überschusseinkünfte ist nach §§ 194, 193 Abs. 1 AO nicht erforderlich, nach § 194 Abs. 1 S. 2 AO sind hier die Besteuerungsgrundlagen für die ESt insgesamt zu prüfen. [2,0]

Ob eine zusätzliche Begründung für die Vermietungseinkünfte nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nötig gewesen wäre, ist unbeachtlich (und wohl auch nicht der Fall), da ein etwaiger Begründungsfehler keinesfalls zur Nichtigkeit der Prüfungsanordnung führen würde. [1,0]

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO tritt nur ein, wenn rechtzeitig – also vor Ablauf der Festsetzungsfrist - mit konkreten Prüfungshandlungen begonnen wurde. Hier erfolgte der Beginn tatsächlicher Prüferhandlungen nicht am 19.04.2017 an Amtsstelle, da zu

diesem Zeitpunkt noch keine konkreten Ermittlungsmaßnahmen stattfanden. Der tatsächliche Beginn erfolgte laut Sachverhalt erst 2018, also nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist. [2,0]

Allerdings enthält der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung, wenn er wie hier mit einem AdV-Antrag verbunden ist, (konkludent) einen Antrag auf Verschiebung der Prüfung (§ 171 Abs. 4 S. 1 2. Alternative AO), da Klumpe damit im Ergebnis auch ein Verschieben des Prüfungsbeginns bewirkt (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.4). Die Dauer der AdV ist dabei unbeachtlich. [2,0]

Die ursprüngliche Prüfungsanordnung vom 28.03.2017 „verfällt“ hier auch nicht. Da FA kann nach der Verschiebung des Prüfungsbeginns irgendwann später, also auch erst 2018, mit der Prüfung beginnen. Die Prüfungsanordnung ggü. Karl Klumpe wirkt gem. §§ 45 AO auch gegenüber den Gesamtrechtsnachfolgern, es ist keine neue Prüfungsanordnung an die Erbengemeinschaft erforderlich (vgl. auch Rechtsgedanke im § 166 AO). Die Festsetzungsfrist war damit aufgrund der Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO noch nicht abgelaufen, die Änderung um + 1.800 € also rechtmäßig. [2,0]

4. Änderung + 600 € - Auswertung der Feststellungsmitteilung:

Eine Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht, da keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 sind Fehler bei der Auslegung oder (Nicht-) Anwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehlers, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. der Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen. Die unterlassene Auswertung erfolgte aufgrund eines Denkfehlers, da dem Bearbeiter die Notwendigkeit einer Folge- AdV gem. § 361 Abs.3 S. 2 AO nicht bekannt war. Eine Berichtigung nach § 129 AO ist ausgeschlossen, wenn auch die ernsthafte und nicht nur theoretische Möglichkeit besteht, dass ein derartiger Fehler vorliegt (AEAO zu § 129 Tz. 2). [1,0]

Allerdings kann die Änderung nach § 175 Abs. S. 1 Nr. 1 AO erfolgen. Die Auswertung ist nach der Rechtsprechung der BFH bis zum Ende der Festsetzungsfrist, die im Ablauf nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO gehemmt ist, möglich, auch wenn das FA die Auswertung wie hier zunächst bewusst unterlassen hat (AEAO zu § 175 Tz. 1.2). Da der geänderte Feststellungsbescheid vorliegend am 06.12.2015 bekannt gegeben wurde, endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 10 S. 1 mit Ablauf des 06.12.2017; da dieser Tag vor Ablauf der regulären Festsetzungsverjährung Ende 2017 liegt, ist die Ablaufhemmung ohne Bedeutung. [1,0]

Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO kommt nicht in Betracht, da der festgestellte Gewinnanteil nicht Gegenstand der Außenprüfung bei Karl Klumpe war. Allerdings greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 4 AO wegen der bei Karl Klumpe begonnenen Außenprüfung, bis unanfechtbar über den Änderungsbescheid nach Abschluss der Außenprüfung entschieden wurde. Die Änderung um + 600 € ist daher im Ergebnis zulässig. [1,0]

Auch hier wurde die Änderung mit der falschen Korrekturvorschrift begründet. Allerdings greift ebenfalls die Möglichkeit der Heilung des Begründungsmangels im Einspruchsverfahren, § 126 Abs. 1 Nr.2, Abs. 2 AO. Wird der Fehler nicht geheilt, bleibt der formale Mangel im Ergebnis nach § 127 AO irrelevant (siehe oben). [1,0]

5. Änderung ./ .900 € - Rechtsverfolgungskosten

Die Anwalts- und Gerichtskosten sind betrieblicher Aufwand, die nicht unter das Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen. Allerdings greift keine Korrekturvorschrift, insbesondere erging der Steuerbescheid auch nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO: Es gibt im Rahmen der § 172 ff. AO keine Norm, die dem FA die generelle Korrektur von Rechtsanwendungsfehlern erlaubt. Im Ergebnis verbleibt es insofern bei einem materiellen Fehler gem. § 177 Abs. 3 AO, der ggfs. im Rahmen einer Gesamtschau mit den anderen Korrekturen mitberücksichtigt werden kann. [1,0]

Bei der Prüfung der Bestandskraftdurchbrechungen ergibt sich ein unterer Korrekturrahmen von 29.700 € (da keine Durchbrechung der Bestandskraft nach unten vorliegt) und ein oberer Korrekturrahmen von 32.400 € (29.700 € plus 300 € plus 1.800 € plus 600 €). Die materiell rechtlich richtige Steuerfestsetzung beläuft sich unter Berücksichtigung des materiellen Fehlers auf 31.500 €.

Die materiell rechtlich zutreffende Steuer liegt im Rahmen der Bestandskraftdurchbrechungen und wird in der Einspruchsentscheidung entsprechend festgesetzt; § 351 Abs. 1 AO bestätigt dieses Ergebnis. [2,0]

6. Einspruchsentscheidung:

Der Änderungsbescheid vom 07.04.2018 ist also rechtmäßig. Der Tenor der Einspruchsentscheidung (§ 366 AO) lautet: Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen. [1,0]

7. Aussetzung der Vollziehung:

Hinsichtlich eines Betrages i.H.v. 600 € wird die Vollziehung des EStB als Folgebescheid ausgesetzt, § 361 Abs. 3 S. 1 AO (sog. Folge-AdV). [2,0]

[Punktzahl Teil I - AO: 35]

Zum Teil II Umsatzsteuer

Sachverhalt 1

Lieferung des bebauten Grundstücks durch N

Die Lieferung des Grund und Bodens mit aufstehendem Gebäude stellt eine einheitliche Leistung in Form einer unbewegten Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG dar. Deren Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und ist damit in Dyrhave in DK (= Ausland nach § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Lieferung ist damit im Inland nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Lieferung ist in DK steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 dän. UStG. Sie erfolgt im Rahmen des Unternehmens des N, da er das Grundstück wie auch die Baumaterialien seinem Unternehmen zugeordnet hatte, und i.Ü seine unternehmerische Betätigung auch Geschäfte als Bau-träger einschließt. Die in DK steuerbare Lieferung ist dort zwingend steuerfrei nach § 4 Nr. 9a dän. UStG. [1,5]

a) Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Sachverständigen H

N bezieht die Leistungen des Sachverständigen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG „für sein Unternehmen“, da die entgeltliche Veräußerung des bebauten Grundstücks bei N zur unternehmerischen Tätigkeit gehört. Für die von H gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer i.H.v. 570 € ist der Vorsteuerabzug jedoch deshalb ausgeschlossen, weil es sich bei den 570 € nicht um eine USt handelt, die für die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) des H gesetzlich geschuldet wird. Bei der sonstigen Leistung des Sachverständigen handelt es sich um eine Leistung, die nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG dort ausgeführt wird, wo das Grundstück liegt (vgl. A 3a.3 Abs. 7 S. 1 UStAE). Da das Grundstück in Dänemark liegt, ist der Umsatz nicht steuerbar. Von daher handelt es sich bei den 570 € nicht um eine Steuer, die für den Umsatz des Sachverständigen gesetzlich geschuldet wird. Es handelt sich wegen der fehlenden Steuerbarkeit der Gutachterleistungen vielmehr um eine Steuer, die dieser nach § 14c Abs. 1 UStG schuldet. Eine solche Steuer ist aber nicht als Vorsteuer abziehbar (vgl. A 15.2 Abs. 1 Satz 2, A 14c.1 Abs.1 Satz 6 UStAE). [2,0]

b)

Die Beförderungsleistungen des dänischen Fuhrunternehmers lösen eine Steuerschuldnerschaft des N nach § 13b Abs. 1 i. V. m § 13b Abs. 5 S.1 UStG aus. Die Beförderungsleistungen als sonstige Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 UStG haben ihren Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG am Unternehmenssitz des N in Flensburg, folglich im Inland, und sind hier auch steuerpflichtig. Die spezielle Regelung zum Leistungsort innergemeinschaftlicher Güterbeförderungen in § 3b Abs. 3 UStG erfasst nicht Güterbeförderungsleistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen. Diese unterliegen vielmehr der Grundregel zum Leistungsort sonstiger Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich in § 3a Abs. 2 UStG (vgl. auch die Aufzählung in A 3a.2 Abs. 16 UStAE, dort 5. Spiegelstrich). Da N seinen Unternehmenssitz im Inland hat, sind beide Beförderungsleistungen steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Sie sind als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung auch steuerpflichtig (*nur Hinweis: Die bei steuerbaren Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit Warenbewegungen zwischen Inland und Drittland - und umgekehrt - zu beachtende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG kann bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen nicht zur Anwendung gelangen*). [1,5]

Bei dem dänischen Fuhrunternehmer handelt es sich um einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer i.S. des § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, der – wie dargelegt – nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt. Damit liegt ein Fall des § 13b Abs. 1 UStG vor, so dass N als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 S. 1 UStG die Steuer für diese Umsätze schuldet. Dies gilt, obwohl die Rechnungen des dänischen Fuhrunternehmers entgegen § 14a Abs. 1 S.1 dän. UStG nicht den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (zur gebotenen Anwendung der dänischen Rechnungsvorschriften, die nach den Bearbeitungshinweisen denen des deutschen UStG entsprechen sollen, s. A 14.1 Abs. 6 S.2 UStAE). Bemessungsgrundlage ist der jeweils in der Rechnung ausgewiesene Betrag (vgl. A 13b.13 Abs. 1 S.1 UStAE). Bei Anwendung des Regelsteuersatzes von 19% beträgt die Steuer 1.130,50 € bzw. 1.140,00 €; sie entsteht nach § 13b Abs. 1 UStG jeweils mit Ablauf des VAZ, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind, also mit Ablauf VAZ Mai bzw. August 2018. [2,0]

Dem Grunde nach steht dem N für die genannten Beträge in den Voranmeldungszeiträumen Mai und August 2018 ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr.4 UStG zu, und zwar unabhängig davon, dass die Rechnungen nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (vgl. A 13b.15 Abs. 2 UStAE). N bezieht die Beförderungsleistungen für seine unternehmerische Betätigung. Soweit es die Steuer von 1.130,50 € für den Hintransport der Maschinen nach DK betrifft, ist der Vorsteuerabzug allerdings nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG ausgeschlossen. Diese Transportleistung mündet in die von vornherein beabsichtigte Veräußerung des bebauten Grundstücks an den F, der zwar Unternehmer ist, das erworbene Grundstück aber für den außerunternehmerischen Bereich verwendet. Eine solche Veräußerung wäre, wenn sie im Inland ausgeführt worden wäre, zwingend steuerfrei nach § 4 Nr. 9a UStG. Damit liegt eine vorsteuerschädliche Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor. [1,5]

Etwas anderes gilt für die USt auf die Transportkosten, die sich aus dem Rücktransport der Maschinen nach Flensburg ergeben. Diese Transportleistung findet statt, damit N die Maschinen im Inland wieder für seine hier im Inland steuerpflichtigen Werklieferungen und Werkleistungen benutzen kann. Insoweit ist also im VAZ August 2018 ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG in Höhe 1.140 € möglich (andere Auffassung mit Begründung vertretbar). [1,0]

Für das Verbringen des Baumaterials nach Dänemark stellt sich die Frage, ob dieses Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG UStG als Lieferung zu behandeln ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine „der Art nach nur vorübergehende Verwendung“ vor, wenn Baumaterial in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht wird, um im Bestimmungsland für eine dort steuerbare Werklieferung verwendet zu werden (vgl. Abschn. 1a.2 Abs. 10 Nr. 1 UStAE). Hier wird das verbrachte Baumaterial jedoch nicht für eine Werklieferung, sondern für die Lieferung eines bebauten Grundstücks verwendet. Von daher ist das Verbringen des Baumaterials jeweils als Lieferung nach § 3 Abs. 1a UStG zu behandeln. Der Ort dieser fiktiven Lieferungen bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und befindet sich im Inland. Da auch die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, sind diese fiktiven Lieferungen in den Monaten Mai und Juni im Inland steuerbar. Sie sind jedoch als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V. mit § 6a Abs. 2 UStG. Die steuerfreien fiktiven Lieferungen hat N in den Voranmeldungen Mai und Juni 2018 mit dem Wiederbeschaffungspreis der nach DK beförderten Baumaterialien zum Zeitpunkt des Verbringens zu erfassen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Hierüber hat N hat eine sog. pro-forma-Rechnung auszustellen (vgl. A 14a.1 Abs. 5 S.2 UStAE). [2,5]

Das Verbringen der Baumaschinen gilt nicht als Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1a UStG, weil die Maschinen nur zu einer vorübergehenden Verwendung nach Dänemark verbracht werden

[0,5]

Die ursprünglich für steuerpflichtige Werklieferungen u. Werkleistungen im Inland vorgesehenen Baumaterialien berechtigten N bei Anschaffung zum Vorsteuerabzug. Dieser bleibt auch erhalten. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist nicht ausgelöst, weil auch die tatsächliche Verwendung für eine innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG ebenfalls vorsteuerunschädlich ist. (Nur Hinweis: N hat entsprechend der deutschen Regelung in § 1a Abs. 2 UStG in DK eine Erwerbsbesteuerung durchzuführen. Die dabei zu erklärende Steuer ist wegen der anschließenden steuerfreien Lieferung des bebauten Grundstücks nicht als Vorsteuer abziehbar).

[1,0]

Sachverhalt 2

a) Zu erörtern ist ein Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Malers. Aus der Errichtung des Gebäudes in 2010 konnte H ungeachtet der Privatnutzung des einen Geschosses den vollen Vorsteuerabzug geltend machen. Neben den steuerpflichtigen Vermietungen ist die Nutzung des Erdgeschosses als Wohnung steuerbar und steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V.m. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (A 4.12.1 Abs. 3 S. 6 UStAE), so dass die Nutzung des Gebäudes seither insgesamt steuerpflichtig und damit vorsteuerunschädlich ist.

[0,5]

Fraglich ist, ob der Vorsteuerabzug aus den Malerarbeiten nach § 15 Abs. 1b UStG i.V.m. § 15 Abs. 4 S. 4 UStG auf 2/3 der angefallenen Vorsteuer beschränkt ist. In der Sache geht es darum, ob solche Altgebäude nach § 27 Abs. 16 UStG einen Bestandsschutz derart genießen, dass ein voller Vorsteuerabzug auch aus Erhaltungsaufwendungen erlaubt ist, die nach dem 31.12.2010 erfolgen. Dies ist zu verneinen. Nach A 15.6a Abs. 8 UStAE fallen Leistungen, die keine Anschaffungs- und Herstellungskosten darstellen, nicht unter die Übergangsregelung. Für Leistungen im Zusammenhang mit teilunternehmerisch genutzten Grundstücken, die nach dem 31.12.2010 bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug nur in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils möglich (A 15.6a Abs. 8 S. 3, 4 UStAE). Der Vorsteuerabzug der H ist bei der nach § 15 Abs. 4 S.4 UStG gebotenen Aufteilung nach Nutzflächen im VAZ 7/2018 auf 760 € beschränkt.

[2,0]

b)

Die nachträglichen Herstellungskosten des Dachgeschossausbaus stellt für den Vorsteuerabzug ein eigenständiges Aufteilungsobjekt dar. Wird im Rahmen einer nachträglichen Herstellungsmaßnahme ein bestehendes Gebäude um neue Gebäudeteile erweitert, ist dementsprechend für die Zuordnung der nachträglichen Herstellungskosten ausschließlich auf die Verwendungsverhältnisse in den neuen Gebäudeteilen abzustellen (vgl. A 15.2c Abs. 9 Nr. 2 S. 5 UStAE). Da das Dachgeschoss für die Vorsteueraufteilung selbständig zu beurteilen ist, ist folglich die Hälfte der angefallenen Vorsteuer von 17.480 €, also 8.720 €, im VAZ 9/2018 abziehbar. (Nur Hinweis: Der Aufteilungsschlüssel, der sich unter Einbeziehung des Dachgeschosses für das Gesamtgebäude errechnet, kann nur für Maßnahmen relevant werden, die auch das Gesamtgebäude betreffen - Beispiel: Alarmanlage).

[2,0]

Aus dem Umstand, dass das Dachgeschoss ein eigenes Zuordnungsobjekt bildet, folgt zugleich, dass die Verwendung des Dachgeschosses keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG für das „Altgebäude“ auslösen kann. [0,5]

c)

Wird ein unternehmerisch genutztes Grundstück als Sacheinlage in eine Gesellschaft eingebracht, liegt auf Seiten des einbringenden Gesellschafters grundsätzlich ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Gegenleistung bildet die Gewährung von Gesellschaftsrechten (vgl. A 1.6 Abs. 2 S.4 -6 UStAE), so dass es sich um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) handelt. Hier gilt jedoch insofern etwas anderes, als sich die Übertragung ihres Vermietungsunternehmens auf die GbR auf Seiten der H als Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 und 2 UStG darstellt. Es handelt sich um die Übertragung eines gesondert geführten Betriebs. Das eingebrachte Gebäude kann und soll von der GbR als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden (vgl. A 1.5 Abs. 6 S. 1 UStAE). Damit ist dieser Vorgang nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG. Dabei tritt die GbR, die das Vermietungsunternehmen fortführt, an die Stelle von H (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG). Für eine evtl. künftig in Betracht kommende Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum durch die Einbringung nicht unterbrochen (§ 15a Abs. 10 Satz 1 UStG). [1,5]

Die von H im Schenkungswege übernommene Einlageverpflichtung ihrer Kinder ist ein Vorgang, der sich ausschließlich im nichtunternehmerischen Bereich abspielt und keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst. Die schuldrechtliche Übernahme der Verbindlichkeit erfolgt als sonstige Leistung weder im Rahmen ihres Unternehmens noch gegen ein Entgelt. Soweit die Kinder eine gesamthänderische Mitberechtigung an dem Grundstück erhalten, liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe i.S. v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor, weil dies Folge der entgeltlichen Grundstücksübertragung auf die GbR ist.

[1,0]

Sachverhalt 3

1. Art der Leistungen der M

Die Leistungen der im Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) ansässigen M im Rahmen des Update-Services stellen sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG dar, die M im Rahmen ihres Unternehmens gegen Entgelt ausführt. Sie werden auf elektronischem Weg erbracht, so dass Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr.3 UStG vorliegen (dazu näher A 3a.12 Abs.1 - 3 UStAE, konkret A 3a.12 Abs. 3 Nr. 2 UStAE). Bei den Leistungen handelt es sich um zeitlich begrenzte Dauerleistungen, die sich über drei Jahre erstrecken und erst am Ende dieses Zeitraums als ausgeführt gelten (vgl. A 13.1 Abs. 3 S. 2 UStAE). Allerdings wird nach dem Sachverhalt das Entgelt in allen Fällen vor Ausführung der Umsätze in voller Höhe vereinnahmt. [1,5]

2. Beurteilung der Umsätze an Leistungsempfänger im Inland

2.1 Leistungsempfänger sind Nichtunternehmer

Handelt es sich bei dem Empfänger einer auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung um eine Privatperson, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 5 S.1 i.V.m. S. 2 Nr.3 UStG am Wohnsitz des Leistungsempfängers. Damit sind die an Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Inland erbrachten sonstigen Leistungen im Inland steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels einer Befreiungsvorschrift steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

[1,0]

Das Entgelt für die an Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Inland erbrachten sonstigen Leistungen errechnet sich nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG wie folgt: $7.600 \cdot 2\% = 152$ € $7.600 \cdot 1\% = 76$ € $7.600 \cdot 17\% = 1292$ € $7.600 + 152 + 76 + 1292 = 9120$ € $9120 \cdot 19\% = 1732,80$ € $9120 + 1732,80 = 10852,80$ € $10852,80 \cdot 81,20\% = 8812,6736$ € $8812,6736 \cdot 19\% = 1674,407976$ € $8812,6736 + 1674,407976 = 10487,081576$ € $10487,081576 \cdot 19\% = 2002,54550944$ € $10487,081576 + 2002,54550944 = 12489,62708544$ € $12489,62708544 \cdot 81,20\% = 10143,57729339776$ € $10143,57729339776 \cdot 19\% = 1927,2796857455856$ € $10143,57729339776 + 1927,2796857455856 = 12070,8569791433456$ €

[1,0]

Da das Entgelt vor Ausführung der zeitlich begrenzten Dauerleistung in voller Höhe vereinbart wurde, entsteht die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Anzahlungsversteuerung) mit Ablauf des Monats September 2018. Steuerschuldner ist nach § 13a Nr. 1 UStG die M.

[1,0]

2.2 Leistungsempfänger sind Unternehmer, die die Leistung für ihr Unternehmen beziehen

Soweit es sich bei den Leistungsempfängern um Unternehmer handelt, die die sonstige Leistung der M unternehmerisch nutzen, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 S.1 UStG. Bei Unternehmern mit Sitz im Inland befindet sich der Leistungsort also ebenfalls im Inland. Damit sind auch diese sonstigen Leistungen steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels einer Befreiungsvorschrift steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19% (§ 12 Abs. 1 UStG).

[1,0]

Da es sich aber bei M um einen im Ausland ansässigen Unternehmer nach § 13b Abs. 7 S. 1 UStG handelt, schulden die jeweiligen Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 5 Satz 1 i.V. mit Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

[0,5]

In § 13b-Fällen ist BMG der in Rechnung gestellte Betrag, so dass die Umsatzsteuer auf den in Rechnung gestellt Betrag zu berechnen ist. Die von den Leistungsempfängern geschuldete Steuer berechnet sich demnach wie folgt

$1\% \text{ von } 7.600 = 76 \times 81,20 \text{ €} = 6.171,20 \text{ €} \times 19\% = 1.172,53\text{€}$

[1,0]

Die Umsatzsteuer entsteht nach § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG mit Ablauf des VAZ September 2018 (hier gleiches Ergebnis über § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG, da die Rechnungen ebenfalls im September erstellt werden).

[0,5]

2. 3 Leistungsempfänger sind Unternehmer, die die Leistung nicht für ihr Unternehmen beziehen

Soweit es sich bei den Leistungsempfängern um Unternehmer handelt, die die sonstige Leistung der M nichtunternehmerisch nutzen, gelten die Ausführungen unter 2.1 zum Ort der sonstigen Leistungen, zur Steuerbarkeit und zum Steuersatz gleichermaßen. Obwohl es sich bei den Leistungsempfängern um Unternehmer handelt, scheidet die Anwendung des § 3a Abs. 2 UStG aus, weil die Leistungen nicht für das Unternehmen der Leistungsempfänger bezogen werden. Anwendbar ist auch insoweit § 3a Abs. 5 S.1 i.V.m. S.2 Nr.3 UStG. [1,0]

Allerdings schulden auch in diesen Fällen die Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 5 Satz 1 und S. 6 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). [0,5]

Die von den Leistungsempfängern geschuldete Umsatzsteuer beträgt nach der - insoweit gleichlautenden - Berechnung unter 2.2 = 1.172,53 € und entsteht mit Ablauf VAZ September 2018. [0,5]

3. Leistungsempfänger in Österreich

Soweit die Leistungen an Privatpersonen in Österreich erbracht werden, ist Ort dieser sonstigen Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG in Österreich und damit im Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Umsätze sind im Inland nicht steuerbar. Dies gilt im Ergebnis auch für die Leistungen an Unternehmer mit Sitz in Österreich, die die Leistungen für ihr Unternehmen nutzen. Insoweit folgt der Leistungsort Österreich dann aus § 3a Abs. 2 UStG. [1,0]

4. Besteuerungsverfahren

Hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens bestehen folgende Möglichkeiten:

4.1 Allgemeines Besteuerungsverfahren

M ist grundsätzlich verpflichtet, sich in Deutschland beim Finanzamt Konstanz (§ 1 Abs. 1 Nr. 25 UStZustV) umsatzsteuerlich erfassen zu lassen und Voranmeldungen sowie nach Ablauf des Kalenderjahres eine Steuererklärung abzugeben (§ 18 Abs. 1, 2 und 3 UStG). Darin hat die M die im Inland ausgeführten Umsätze, für die sie die USt schuldet (dazu 2.1), zur Umsatzbesteuerung zu erklären. Für die im Inland an Unternehmer ausgeführten Umsätze ist nicht M, sondern sind die jeweiligen Leistungsempfänger Steuerschuldner (vgl. 2.2 und 2.3). [1,0]

4.2 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG

M erbringt als Steuerschuldner im Inland und im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausschließlich Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG. Da M offenbar in keinem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, kann sie sich deshalb dafür entscheiden, abweichend von den § 18 Abs. 1 bis 4 UStG für jeden Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung auf elektronischem Weg beim Bundeszentralamt für Steuern abzugeben (§ 18 Abs. 4c UStG). Besteuerungszeitraum ist nach § 16 Abs. 1a Satz 1 UStG das Kalendervierteljahr. Die Steuer ist dann spätestens am 20. Tag nach Ende des Besteuerungszeitraums zu entrichten (§ 18 Abs. 4c S. 2 UStG). [1,0]

Das Wahlrecht hat M auf einem amtlich vorgeschriebenen, elektronisch zu übermittelnden Dokument dem Bundeszentralamt für Steuern anzuzeigen, und zwar grundsätzlich, bevor sie diese Umsätze im Gemeinschaftsgebiet ausführt. [0,5]

In der Steuererklärung hat M – jeweils nach Mitgliedstaaten getrennt - alle im Gemeinschaftsgebiet ausgeführten Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG zu erklären und dem in dem betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen (vgl. auch A 18.7a Abs. 2 S. 2 UStAE). [0,5]

M kann sich aber auch dafür entscheiden, ein entsprechendes Besteuerungsverfahren in einem anderen Mitgliedstaat (hier: Österreich) zu beantragen. In einem solchen Fall wäre M nach § 18 Abs. 4d UStG von der Verpflichtung befreit, im Inland Voranmeldungen und eine Steuererklärung für das Kalenderjahr abzugeben. [0,5]

[Punktzahl Teil II - USt: 35]

Zum Teil III Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Teil 1 – Erbschaftsteuerliche Belastung bei S 1

I. Allgemeines

Bei S 1 handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen (Erbfall) gemäß § 1922 BGB i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 1 ErbStG.

Der Erwerb des S 1 ist nach § 2 Abs. 1 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig. Die Inländer-Eigenschaft ist gegeben, weil WH seinen Wohnsitz (§ 8 AO) in Lübeck hatte. Steuerpflichtig ist nach § 10 Abs. 1 ErbStG die Bereicherung des S 1. Das ist der Vermögensanfall zu Steuerwerten nach Abzug der Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG (vgl. R E 10.1 ErbStR).

Die Bewertung richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Die Wertermittlung erfolgt nach § 11 ErbStG zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Die Steuer entsteht nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, hier am 02.06.2017.

Steuerschuldner ist nach § 20 Abs. 1 ErbStG der Erwerber S 1.

[1,5]

II. Vermögensanfall nach Steuerwerten

1. Mercedes 190 SL (SV Tz. 1.)

Bei dem Mercedes 190 SL (mit dem gemeinen Wert i. H. v. 32.290 €) handelt es sich um einen (steuerpflichtigen) beweglichen körperlichen Gegenstand, für den es grundsätzlich den Freibetrag i. H. v. 12.000 € nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG gibt. Das wird zu verneinen sein, weil S 1 den Vermächtnisgegenstand an S 2 weitergeben muss, und dieser den Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG (*ebenfalls*) geltend machen kann (so Meincke ErbStG 17. Auflage 2018 § 13 Rdn 2 mit Hinweis auf FG München EFG 1987, 410 und Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG u. BewG, 3. Auflage § 13 ErbStG Rdn 17).

Nach alledem ist der Mercedes 190 SL anzusetzen mit

32.290 €

[1,0]

Die Lösung ist nicht unbestritten, nachdem der strenge Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG diese Auslegung nicht unbedingt fordert. Ein Ansatz mit 20.290 € ist bei entsprechender Begründung mit gleicher Bepunktung akzeptabel.

2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH (SV Tz. 2.)

WH war bei seinem Tode mittelbar zu 30 % an der Sonnenflut GmbH beteiligt. Die Beteiligung gehört zum Bewertungsstichtag zum Gesamthandsvermögen der vermögensverwaltenden GbR. Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG gilt der Erwerb der Beteiligung an der vermögensverwaltenden GbR als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter der GbR (d. h. keine Ertragswertermittlung für die GbR).

Da es sich beim Vermögen der GbR um nicht börsennotierte Anteilspapiere handelt, scheidet § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG aus. Vorrangig ist die Ableitung aus den Verkäufen innerhalb eines Jahres vor dem Bewertungsstichtag, § 109 Abs. 2 i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2, 1. HS BewG [Feststellung gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen Ver-

hältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag am 02.06.2017 (§ 157 Abs. 4 BewG i. V. m. §§ 9 und 11 ErbStG)]. Der Erwerb der Anteile (keine Zwerganteile) erfolgte durch WH Anfang Juli 2016 und durch XH am 17.06.2016. Beide Erwerbe datieren mithin nicht länger als ein Jahr zurück. Der Kaufpreis war in beiden Fällen – dem erworbenen Anteil entsprechend – gleich hoch (jeweils 400 % vom Nominalanteil), vgl. auch R B 11.2 Abs. 1 ErbStR.

Der Wert der zum Gesamthandsvermögen gehörenden GmbH-Anteile beträgt insgesamt 2.000.000 €, wovon 60 % auf WH entfallen. Mithin hat die in den Nachlass fallende anteilige Beteiligung einen Steuerwert i. H. v. 1.200.000 €. [1,0]

Es fragt sich, ob ein Paketzuschlag gemäß § 11 Abs. 3 BewG (R B 11.6 Abs. 2 ErbStR) anzusetzen ist, nachdem S 1 mittelbar mehr als 25 % GmbH-Anteile von WH erwirbt. Das wird man deshalb verneinen können, weil zum einen S 1 ohne XH die aus einer mehr als 25 %-igen Beteiligung resultierenden Möglichkeiten gar nicht wahrnehmen kann und weil zum anderen der Kaufpreis vom 05.07.2016 schon unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe mit 1.200.000 € vereinbart und gezahlt worden war. Ein Zuschlag ist angesichts dessen, dass nach § 9 BewG im Blick auf die Entscheidung des BVerfG vom 11.07.2006 (BVerfGE 117,1 = BStBl 2007 II 192-251) der gemeine Wert anzusetzen ist (und nicht mehr), nicht angebracht.

Die Lösung ist nicht unbestritten. Mit entsprechender Begründung kann auch ein Paketzuschlag angesetzt und dem Wert i. H. v. 1.200.000 € hinzugerechnet werden – bei gleicher Bepunktung.

Da vorliegend ausschließlich nicht notierte GmbH-Anteile zum Gesamthandsvermögen der GbR gehören, ist keine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG für die GbR vorzunehmen, sondern eine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG (R B 151.6 Abs. 2 ErbStR). Die Basiswertregelung (§ 151 Absatz 3 BewG) gilt entsprechend (R B 151.6 Abs. 6 ErbStR).

Feststellung nach § 157 Abs. 4 i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG:
Wert 1.200.000 €, Anteil an der Sonnenflut GmbH, Zurechnung S 1

Der Anteilserwerb ist nicht nach §§ 13a und 13b ErbStG begünstigt. Die Privilegierung des Erwerbs setzt nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG voraus, dass der Erblasser (hier WH) unmittelbar an der GmbH beteiligt ist (vgl. H E 10.4 „Entlastungen nach §§ 13a, 19a ErbStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen“ ErbStH; BFH v. 11.06.2013, BStBl. II 2013, 742). WH ist aber nur mittelbar über die GbR an der Sonnenflut GmbH beteiligt. Die Empfehlung des StB geht fehl. Das (schuldrechtliche) „Poolen“ gemäß 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG setzt die unmittelbare Beteiligung an der GmbH voraus. Obwohl die Bindung in der GbR bei WH und XH dieselben bzw. noch stärker sind, als dies § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG fordert, versagt das Verbringen der GmbH-Anteile in die GbR diese Privilegierung. Entscheidend ist, dass WH und XH nicht mehr unmittelbar an der GmbH beteiligt sind. Die Fehlberatung des StB führt dazu, dass die ursprünglich begünstigte direkte Beteiligung des WH i. H. v. 30 % an der Sonnenflut GmbH mit Einbringung in die GbR zu einer nicht privilegierten (Holding)Beteiligung an einer Personengesellschaft wird. Die GbR ist selbst mangels gewerblicher Tätigkeit (§ 95 BewG i. V. m. EStG) kein begünstigtes Unternehmensvermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. [1,5]

3. Mietshaus in Lübeck (SV Tz. 3.)

Der Wert des bebauten Grundstücks (§ 180 Abs. 1 BewG) ist durch das Lage-Finanzamt (§ 152 Nr. 1 BewG) unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (§ 157 Abs. 1 BewG) gesondert festzustellen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG). Da es sich bei dem bebauten Grundstück (§ 180 Abs. 1 BewG) um ein gemischt genutztes Grundstück [dient 2/3 der Nutzfläche Wohnzwecken und zu 1/3 gewerblichen Zwecken ohne ein Zweifamilienhaus zu sein (§ 181 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 7 BewG)] des Grundvermögens (vgl. § 176 Abs. 1 BewG) handelt, ist der gemeine Wert (§ 177 BewG) im Ertragswertverfahren gemäß § 182 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. §§ 184 bis 188 BewG zu ermitteln. Dieser beträgt laut Sachverhalt 500.922 €.

Der durch Gutachten nachgewiesene höhere Wert ist unerheblich, da eine Korrektur nur bei einem nachgewiesenen niedrigeren Wert möglich wäre (vgl. § 198 BewG).

Feststellungen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 BewG)

Feststellung nach Wert (500.922 €), Art (bebautes Grundstück, gemischt genutztes Grundstück) und Zurechnung (S 1 als Alleinerbe).

[1,5]

Besteuerungsebene

Eine Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG scheidet für den selbstgenutzten und den an die Sparkasse vermieteten Teil aus, da das Grundstück insoweit nicht für Wohnzwecke vermietet ist (vgl. R E 13c Abs. 3 Satz 3 ErbStR)..

Für den an die Eheleute Scharf vermieteten Grundstücksteil ist die Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG zu gewähren. Die Aufteilung erfolgt nach dem Verhältnis der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur Gesamtwohnfläche (R E 13c Abs. 3 Satz 7 ErbStR 110 m² / 330 m²).

Sie beträgt also 10 % von 110 m² / 330 m² von 500.922 € = 16.698 €

Hinsichtlich der Wohnung im 2. Obergeschoss könnte die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG greifen (1/3 von 500.022 € = 166.974 €), wenn S 1 in die Wohnung des WH einziehen würde. Nachdem der SV insoweit nichts Konkretes aussagt, bleibt es bei dem oben errechneten Ansatz.

Bei der Steuerberechnung ist das Grundstück Hafengasse 14 anzusetzen mit

500.922 € ./. 16.698 € = 484.224 € [1,0]

4. Rückständige Miete Sparkasse (SV Tz. 3.)

Die Sparkasse Lübeck hatte am 02.06.2017 die Miete für die Monate Mai 2017 und Juni 2017 noch nicht beglichen. Die Gefahr eines Ausfalls besteht nicht. Mithin sind die ausstehenden Beträge wie folgt zu berechnen (Miete 1.250 € zuzüglich Nebenkosten 180 €).

Daraus ergibt sich eine in den Nachlass fallende und mit dem Nennwert zu bewertende Forderung (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG) i. H. v. 2.860 € [0,5]

5. Lebensversicherungen (SV Tz. 4.)

Die LV 2 benennt als Bezugsberechtigten S 1. Damit geht diese LV 2 am Nachlass vorbei direkt an S 1 (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, §§ 328, 331 BGB; Vertrag zu Gunsten Dritter). Sie ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen mit dem Nennbetrag i. H. v. 290.000 €

Die LV 1 nennt keinen Bezugsberechtigten. Die Versicherungssumme fällt deshalb in den Nachlass des WH. Sie ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen mit dem Nennbetrag i. H. v. 320.000 €

Korrespondierend dazu erwächst dem S 1 eine Vermächtnisverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mit demselben Betrag – siehe hierzu III. 1. b). [1,0]

6. Wertpapierdepot (SV Tz. 5)

Das Wertpapierdepot ist mit dem Kurswert im Zeitpunkt des Todes von WH anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG). 1.050.000 € [0,5]

Summe des Vermögensanfalls nach Steuerwerten 3.379.374 €

III. Verbindlichkeiten

1. Vermächtnisverbindlichkeit gegenüber S 2 (SV Allgemeines und Tz. 1 und 4)

a) Mercedes 190 SL

Das Testament des WH vom 31.05.2017 (Zusatz zum Testament vom 22.11.2015) erfüllt nicht die nach § 2231 BGB erforderliche Form. Es ist (zivilrechtlich) unwirksam. S 1 und S 2 lassen aber das formnichtige Testament intern gelten; dadurch wird über § 41 AO in erbschaftsteuerlicher Sicht die Verbindlichkeit des S 1 nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG begründet, an den S 2 den Mercedes SL 190 zu übereignen und zu übergeben. Dies ist bereits am 17.08.2017 geschehen. Die Verbindlichkeit gegenüber S 2 (Erfüllung des als wirksam bewerteten Vermächtnisses – Mercedes 190 SL) ist mit dem Wert des Gegenstandes anzusetzen. Dieser Wert entspricht der Vermächtnisschuld. Abweichende Bewertungen hinsichtlich Steuerwert und gemeinem Wert gibt es beim Mercedes 190 SL nicht (vgl. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 BewG).

Ansatz als Verbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mit 32.290 € [1,0]

b) Lebensversicherung LV 1

Gleiches gilt für die Auszahlung des (zunächst) bei S 1 als dem Alleinerben ankommenden Betrages i. H. v. 320.000 € (Lebensversicherung LV 1). Die Zuwendung der Lebensversicherung an S 2 fällt nicht unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Der Versicherungsbetrag kommt vielmehr zunächst in den Nachlass. S 1 muss jedoch den Betrag i. H. v. 320.000 € aufgrund des in dem Testament vom 22.11.2015 angeordneten Vermächtnisses an S 2 weiterleiten. Es handelt sich um eine Erbfallschuld nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG.

Diese ist mit dem Nennwert nach § 12 Abs.1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen i. H. v. 320.000 € [0,5]

2. Rentenanspruch der Eheleute Windisch (SV Tz. 3. a. E.)

Zu den Erblässerschulden i. S. v. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zählt auch die Rentenverpflichtung gegenüber den Eheleuten Windisch (Kaufpreisrente). Sie ist gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 14 und 15 BewG) zu bewerten und beträgt zu Lebzeiten beider Ehegatten 60.000 €/Jahr. Mithin entfällt zunächst auf jeden Ehegatten ein Rentenanspruch von 30.000 €/Jahr (5.000 € / 2 x 12).

Der Rentenanspruch des Ehemannes Heinz Windisch ist bei einem Lebensalter von 62 Jahren wie folgt zu berechnen (lebenslängliche Vervielfältiger anhand Sterbetafel):

30.000 € x Faktor 12,269 (Kapitalwert nach BMF vom 04.11.2016)
Rentengesamtwert Heinz Windisch= 368.070 €

Der Rentenanspruch der Ehefrau (52 Jahre) entspricht zunächst dem Rentenanspruch des Ehemannes: 30.000 € x 12,269 = 368.070 €

Hinzu kommt auf die längere Lebenszeit (BMF vom 04.11.2016) eine Rente von 36.000 €/Jahr für die Zeit, in der die Ehefrau nach der aktuellen Sterbetafel voraussichtlich länger leben wird: 36.000 € x 3,111 (15,380 ./ 12,269)
+ 111.996 €

Rentengesamtbetrag der Ehefrau beläuft sich auf 480.066 €
(vgl. gleich lautender Erlass der Finanzbehörden vom 10.10.2010 – BStBl I 2001, 810 – Tz. III. 1.2.6. und Beispiel 1 in Tz III. 2.3.).

Die Rentenverpflichtung beträgt insgesamt (368.070 € + 480.066 € =) 848.136 € [1,5]

Nicht abzugsfähig hiervon ist der Teil der Schuld, welcher auf den nach § 13d ErbStG steuerbefreiten Teil des Grundstücks entfällt (§ 10 Abs. 6 Satz 3 und 5 ErbStG).

Voll abzugsfähig sind deshalb (220 m² / 330 m² von 848.136 €) = 565.424 €
+ (90 % von 110 m² / 330 m² von 848.136 €) 254.441 €
= abzugsfähiger Rentengesamtwert Eheleute Windisch somit 819.865 € [0,5]

3. Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2017 (SV Tz. 6.)

Die Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2017 ist nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzuziehen. Nachlassverbindlichkeiten sind auch die vom Erblasser herrührenden persönlichen Steuerschulden. Dazu zählt auch die Einkommensteuer-Schuld aus dem Todesjahr. Diese ist zwar zu diesem Zeitpunkt rechtlich noch nicht entstanden (vgl. § 38 AO i. V. m. § 36 Abs. 1 EStG). Vom Erblasser herrührend sind aber auch die Verbindlichkeiten, die der Erblasser als Steuerpflichtiger durch die Verwirklichung von Steuertatbeständen begründet hat und die mit dem Ablauf des Todesjahrs entstehen. Aus dem Wort „herrühren“ in § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG ergibt sich, dass die Verbindlichkeit zum Zeitpunkt des Erbfalls noch nicht voll wirksam entstanden oder gar fällig sein muss. Dabei ist unschädlich, dass zum Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der

Höhe nach noch nicht ganz genau feststehen kann (Änderung der Rechtsprechung, BFH v. 04.07.2012, BStBl. II 2012, 790; Hinweis in Fußnote zu R E 10.8 Abs. 3 ErbStR).

Zur vertiefenden Erläuterung: Dass – wie sich aus § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG ergibt – die das Todesjahr betreffenden Steuererstattungen nur zu berücksichtigen sind, wenn sie rechtlich entstanden sind (R E 10.3 Abs. 3 ErbStR), ändert an dem Ergebnis nichts. Die Forderung in § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG mit „rechtlich entstanden“ ist nicht auf die Frage zu übertragen, ob auch umgekehrt Steuerabschlusszahlungen „rechtlich entstanden“ sein müssen, damit sie abgezogen werden können. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG stellt ausdrücklich (nur) auf ein „Herrühren“ ab. Deshalb kann es bei der alten BFH-Rechtsprechung bleiben (BFH v. 16.01.2008, BStBl II 2008, 626), wonach die das Todesjahr betreffenden Steuererstattungsansprüche nicht in den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Abs. 1 ErbStG einzubeziehen sind.

Die Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2017 ist gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig i. H. v. (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG) 126.340 € [1,0]

4. Beiträge Lebensversicherung (SV Tz. 4.)

Zum Zeitpunkt des Todes waren die beiden Lebensversicherungsbeiträge noch nicht beglichen. Diese betragen insgesamt 10.000 €. Die Beitragsverbindlichkeit fällt unter § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Dass die Lebensversicherung (LV 1) an S 2 geht, ist unbeachtlich. Die Beiträge sind nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen i. H. v. 10.000 € [0,5]

5. Beerdigungs-Pauschbetrag

Für den (gesamten) Erbfall ist der Pauschbetrag gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG für alle Erwerbe insgesamt nur einmal zu gewähren (R E 10.9 Abs. 1 und 3 ErbStR). Da es im Sachverhalt aber keinen Hinweis auf eine Beteiligung des Sohnes S 2 – lediglich Vermächtnisnehmer – an derartigen Kosten gibt, erfolgt der Abzug in voller Höhe bei S 1 10.300 € [0,5]

Summe der Nachlassverbindlichkeiten 1.318.795 €

IV. Steuerberechnung – Vorerwerbe nach § 14 ErbStG

1. Allgemeines

Bei der Steuerberechnung ist von dem steuerpflichtigen Vermögen auszugehen. Das errechnet sich aus dem Vermögensanfall zu Steuerwerten (II.) abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten (III.). Nach Abzug der Freibeträge und nach Abrundung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG ergibt sich der Betrag, mit dem die Steuer gemäß § 19 ErbStG zu berechnen ist.

2. Vorerwerbe (SV Allgemeines und Tz. 3.)

Nach § 14 ErbStG sind dem Erwerb Vorerwerbe hinzuzurechnen, soweit diese innerhalb von 10 Jahren erfolgt sind.

a) *Schenkung vom 02.06.2007 i. H. v. 35.000 €*

S 1 hat am 02.06.2007 einen Betrag i. H. v. 35.000 € von WH erhalten. Es fragt sich, ob der Erwerb am 02.06.2007 noch innerhalb der 10-Jahresfrist des § 14 Abs. 1 ErbStG erfolgte. Der Zehnjahreszeitraum ist auf den Tag genau nach den Vorschriften des § 108 Abs. 1 AO i. V. mit den §§ 187 ff. BGB zu errechnen. Die konkrete Berechnung des Zeitraums ist in der Literatur strittig (vgl. Meincke ErbStG 17. Auflage 2018, § 14 Rd-Nr. 8). Der BFH wendet in der Entscheidung vom 28.03.2012 (BStBl. II 2012, 599) auf die Berechnung § 187 Abs. 2 BGB an. Das hat zur Folge, dass der Tag des Letzterwerbs in den 10-Jahreszeitraum einzubeziehen ist. Dadurch kann eine am 02.06.2007 ausgeführte Schenkung einem Erwerb von Todes wegen am 02.06.2017 nicht mehr nach § 14 ErbStG hinzugerechnet werden. Die Frist des § 14 Abs. 1 ErbStG beginnt – rückwärts gerechnet – am 02.06.2017 um 24.00 Uhr zu laufen und endet am 03.06.2007 um 00.00 Uhr – also vor dem Ersterwerb. § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung. [1,0]

b) *Schenkung am 01.07.2010 (Hafenstraße 26)*

WH hatte am 01.07.2010 das unbebaute Grundstück Hafengasse 16 schenkweise an S 1 übertragen. Diese Übertragung fällt in den 10-Jahreszeitraum des § 14 ErbStG und ist bei der Berechnung der Steuer mit zu berücksichtigen. Der Grund und Boden ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG mit dem Steuerwert 2010 anzusetzen. Nachdem sich der Bodenrichtwert nicht geändert hat und nach wie vor 250 €/m² beträgt, ergibt sich nach § 179 BewG ein früherer Steuerwert i. H. v. 83.000 € (250 €/m² x 332 m²) = 83.000 €

Feststellung nach Wert (83.000 €), Art (unbebautes Grundstück) und Zurechnung (S1 als Beschenker). [1,0]

3. Steuerberechnung

Vermögensanfall zu Steuerwerten 2017	3.379.374 €
./. Nachlassverbindlichkeiten	<u>1.318.795 €</u>
= Bereicherung des S 1 (2017)	2.060.579 €
+ Vorerwerb 2010 nach § 14 ErbStG	<u>83.000 €</u>
= Bereicherung des S 1 (Gesamterwerb)	2.143.579 €
./. Freibetrag nach § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>400.000 €</u>
= steuerpflichtiger Erwerb	1.743.579 €
= gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	1.743.500 €
 Erbschaftsteuer gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG (19 %)	 331.265 €

Ein Härteausgleich gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG scheidet offensichtlich aus, siehe H E 19 „Tabelle der maßgeblichen Grenzwerte ...“ ErbStR.

Ein besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG kommt aufgrund des Alters von S 1 (51 Jahre alt) nicht in Betracht.

Eine anzurechnende Steuer auf die Vorschenkung ist nicht zu berücksichtigen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 ErbStG). [1,5]

Teil 2

Sachverhalt 1

1. Steuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)

Da der notariell beurkundete Gesellschaftsvertrag einen unmittelbaren Anspruch auf Übereignung des einzulegenden Grundstücks hat, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG in der Alternative „anderes Rechtsgeschäft“ verwirklicht worden, da es sich bei dem einzulegenden Grundstück um ein inländisches Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG handelt und ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat.

Unter einem Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist ein Grundstück i. S. d. des Bürgerlichen Gesetzbuches zu verstehen. Grundstück i. S. d. bürgerlichen Rechts ist zunächst der körperliche Gegenstand (Sache i. S. d. § 90 BGB) des Grundbuchgrundstücks, d. h. ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der katastermäßig vermessen und bezeichnet und im Grundbuch eingetragen ist. Zum Grundstück gehören u. a. auch die Gebäude als wesentliche Bestandteile des Grundstücks i. S. v. § 94 BGB.

Die Einbringung ist daher gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar.

2. Steuerbefreiung (§§ 3 und 4 GrEStG)

Soweit der Grundstückserwerb anteilig auf das leibliche Kind Hans Rundlich entfällt (1/3), findet zwar § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG (Sohn Hans Rundlich ist mit seinem Vater in gerader Linie verwandt, vgl. § 1589 Abs. 1 BGB) keine unmittelbare Anwendung, da der erwerbende Rechtsträger die OHG und nicht das Kind ist. Allerdings ist der auf das Kind anteilig entfallende Erwerb durch entsprechende Anwendung des § 5 i. V. m. § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG steuerfrei (sog. interpolierende Betrachtungsweise). Nach der Rechtsprechung des BFH können der Gesamthand bei der Anwendung des § 5 GrEStG über den Rechtsgedanken des § 3 Nr. 6 GrEStG persönliche Eigenschaften der Gesamthänder quotal zugerechnet werden. Die Vergünstigung nach § 5 GrEStG kann aber auch in diesen Fällen nur gewährt werden, wenn der mit dem Grundstücksveräußerer in gerader Linie verwandte Gesamthänder seine Gesellschafterstellung unverändert aufrecht erhält (vgl. BFH vom 26.02.2003, BStBl. II 2003, 528; Boruttau, Kommentar zum GrEStG, § 5 Rz. 63).

[1,0]

3. Bemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG i. V. m. § 23 Abs. 14 GrEStG)

Da der Grundstückserwerb nach dem 06.11.2015 in die Personengesellschaft einzubringen ist, richtet sich die Bemessungsgrundlage nicht nach der Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 GrEStG, sondern gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG nach dem gemäß § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG gesondert festzustellenden Grundbesitzwert.

Dabei sind gemäß § 157 Abs. 1 BewG die tatsächlichen Verhältnissen und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (vgl. § 38 AO) maßgebend. Die eigentliche Bewertung richtet sich gemäß § 157 Abs. 3 ErbStG nach den §§ 176 bis 198 BewG. Der nach diesen Normen ermittelte Wert stellt gemäß § 177 BewG den gemeinen Wert gemäß § 9 BewG dar.

[1,0]

Bei dem Grundstück handelt es sich um ein inländisches bebautes Grundstück i. S. d. § 19 Abs. 1 BewG und § 180 Abs. 1 BewG, da sich auf dem Grundstück ein benutzbares Gebäude befindet. Dabei handelt es sich gemäß § 181 Abs. 1 Nr. 4 sowie Abs. 6 BewG um ein Geschäftsgrundstück.

Eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren nach § 182 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 BewG scheidet aus, da lt. Sachverhalt keine übliche Miete (§ 186 Abs. 2 Satz 2 BewG) für das Kaufhaus ermittelt werden kann. Aus diesem Grund ist gemäß § 182 Abs. 1 und Abs. 4 Nr. 2 BewG das Grundstück im Sachwertverfahren (§§ 189 bis 191 BewG, vgl. zum Bewertungsschema H B 189 ErbStH) zu bewerten.

[1,0]

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein Kaufhaus im Sinne der Gebäudeart 13.2 der Anlage 24. Die gemäß § 190 Abs. 1 BewG ermittelten Regelherstellungskosten (2010) der Standardstufe 5 belaufen sich auf 1.850 €/m².

Unter Berücksichtigung der Baupreisindizes des § 190 Abs. 2 Satz 4 BewG i. V. m. dem BMF-Schreiben vom 11.01.2017 zur Anpassung an die Kostenverhältnisse zum Bewertungsstichtag (2017) beläuft sich dieser bei den Gebäudearten 5.2 bis 18.2 auf 113,7 und bei den Gebäudearten 1.01 bis 5.1 auf 113,4 (vgl. Beck'sche Steuererlasse zu § 190 BewG). Die Regelherstellungskosten für die Gebäudeklasse 13.2 bei Standardstufe 5 betragen somit in 2017: 1.850 €/m² x 113,7 % = 2.103 €/m² (abgerundet; vgl. Beispiel in H B 189 „Bewertung im Sachwertverfahren“ ErbStH).

Gemäß § 189 Abs. 1 Satz 2 BewG sind Außenanlagen regelmäßig mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten. Besonders werthaltige Außenanlagen i. S. d. R B 190.5 ErbStR sind jedoch werterhöhend zu berücksichtigen.

Da der Parkplatz eine Fläche von mehr als 1.000 m² aufweist, ist dieser besonders werthaltig i. S. d. R B 190.5 Satz 3 ErbStR. Dabei ist es gemäß R B 190.5 Satz 5 ErbStR nicht zu beanstanden, dass der Wert der dargestellten Regelherstellungskosten analog den Wohngebäuden indiziert wird.

[1,0]

Aus diesem Grund ermittelt sich der Wert für das Kaufhaus wie folgt:

Bodenwert

Die Wertermittlung erfolgt gemäß § 189 Abs. 2 BewG i. V. m. § 179 BewG und ergibt sich aus Multiplikation von Grundstücksfläche x Bodenrichtwert.

$$4.800 \text{ m}^2 \times 300 \text{ €/m}^2 = 1.440.000 \text{ €} \quad [0,5]$$

Gebäudesachwert

Regelherstellungskosten (Gebäudeklasse 13.2 = Kaufhaus / Standardstufe 5) (vgl. Anlage 24)	1.850 €/m ²	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	x 113,7/100	
abgeleitete Regelherstellungskosten	2.103 €/m ²	
Bruttogrundfläche	<u>x 3.500 m²</u>	
Gebäuderegulierungswert	7.360.500 €	7.360.500 €

./. Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG, Anlage 22 BewG)

wirtschaftl. GesamtND	50 Jahre	
Bewertungszeitpunkt (Jahr)	2017	
Baujahr	1981	
Alter	36 Jahre	
Alterswertminderung (36/50)	72 %	<u>./. 5.299.560 €</u>
Zwischenwert		2.060.940 €

Ansatz des Mindestwerts (§ 190 Abs. 2 Satz 5 BewG)		
30 % x 7.360.500 € =	2.208.150 €	
Gebäudesachwert	2.208.150 €	[1,0]

Außenanlagen

Regelherstellungskosten 2010 (Parkplatz Asphalt auf Kieslage) (R B 190.5 ErbStR)	40 €/m ²	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	x 113,4/100	
abgeleitete Regelherstellungskosten (abgerundet, H B 177 „Abrundung“ ErbStH)	45 €/m ²	
Fläche	x 1.500 m ²	
Regelherstellungswert	67.500 €	67.500 €
./.		
Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG analog)		
wirtschaftl. GesamtND	40 Jahre	
Bewertungszeitpunkt (Jahr)	2017	
Baujahr	2013	
Alter	4 Jahre	
Alterswertminderung (4/40)	10 %	./.
		6.750 €
(Sach)wert der Außenanlage	60.750 €	[1,0]

Ermittlung Sachwert

vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG)	3.708.900 €	
Wertzahl (§ 189 Abs. 3 i. v. m. § 191 Abs. 2 BewG, Anlage 25, da x 0,6 keine Vorgaben des Gutachterausschuss)		
Sachwert (3.708.900 € x 0,6 =)	2.225.340 €	

Da sich der Wert lt. Gutachten auf 2,5 Mio. € beläuft, wurde kein niedriger gemeiner Wert nach § 198 BewG nachgewiesen. Im Hinblick auf § 151 Abs. 5 Satz 1 und 3 BewG ist lediglich eine Wertfeststellung und keine Art- und keine Zurechnungsfeststellung vorzunehmen, da die Regelung des § 151 Abs. 2 BewG nicht anzuwenden ist.

[1,0]

4. Steuersatz und Steuerhöhe (§ 11 GrEStG)

Da der Freistaat Bayern von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG keinen Gebrauch gemacht hat, beläuft sich der Steuersatz gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG auf 3,5 % und die Steuer (vor Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG) zunächst auf 77.886 €.

5. Nichterhebung (§ 5 Abs. 2 GrEStG), Steuerentstehung (§ 38 AO), Steuerschuldner (§ 13 Nr. 1 GrEStG)

Im Hinblick auf § 5 Abs. 2 GrEStG wird die Steuer in Höhe von 1/3 nicht erhoben, da das Grundstück des Robert Rundlich als Alleineigentümer auf die Personengesellschaft übergeht und er an der Rundlich & Huber OHG zu 1/3 beteiligt ist.

Berücksichtigt man zudem, dass die anteilige Übertragung auf den Sohn Hans Rundlich durch entsprechende Anwendung des § 5 i. V. m. § 3 Nr. 6 GrEStG in Höhe von 1/3

steuerfrei ist (s. o.), beläuft sich die festzusetzende Steuer somit auf das verbleibende Drittel, also auf 25.962 € (vgl. auch § 11 Abs. 2 GrEStG).

Hinweis: Hinsichtlich der steuerbefreiten zwei Drittel läuft die Sperrfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG.

Die Steuer entsteht gemäß § 38 AO mit Abschluss des notariell abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags und wird gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG von den Gesellschaftern Robert Rundlich, Hans Rundlich und Erwin Huber als Gesamtschuldner geschuldet. [1,0]

Sachverhalt 2

1. Steuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)

Mit Abschluss des Kaufvertrages bezüglich der Eigentumswohnung am 01.03.2017 unterliegt der Erwerb der Wohnung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer und ist daher steuerbar.

2. Steuerbefreiungen (§§ 3 und 4 GrEStG)

Da keine Steuerbefreiung gemäß §§ 3 und 4 GrEStG vorhanden ist, ist der Erwerb auch steuerpflichtig. [0,5]

3. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage ist gemäß § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der ursprünglich vereinbarte Kaufpreis i. H. v. 530.000 €, als Gegenleistung für die Wohnung. [0,5]

4. Steuersatz, Steuerhöhe, Steuerentstehung, Steuerschuldner

Da das Bundesland Nordrheinwestfalen von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG (*gemäß § 1 und 2 des Gesetzes über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer*) Gebrauch gemacht hat, beläuft sich der Steuersatz auf 6,5 % und die Steuer auch unter Beachtung von § 11 Abs. 2 GrEStG somit auf 34.450 € (= 530.000 € x 6,5 %). Die Steuer entsteht gemäß § 38 AO mit Abschluss des Kaufvertrages am 01.03.2017 und wird gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG sowohl seitens des Käufers, als auch seitens des Verkäufers geschuldet. [0,5]

5. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 Abs. 3 GrEStG)

Da die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt wurde, wird auf Antrag die Steuerfestsetzung gemäß § 16 Abs. 3 GrEStG entsprechend geändert. Vorliegend kann die begehrte Steuerfestsetzung auf beide Alternativen des § 16 Abs. 3 GrEStG gestützt werden, da die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet, ist bereits die Regelung des § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erfüllt. Nach dieser Norm sind die Änderungsgründe letztlich unerheblich. Allein ausschlaggebend ist die Zeitkomponente von zwei Jahren.

Der Schimmelbefall der Eigentumswohnung stellt einen Sachmangel gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2 BGB dar. Die Minderung des Kaufpreises gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2, § 437 Nr. 2 und § 441 Abs. 1 und 3 BGB führt aber auch nach § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage, da die Änderung auf § 437 BGB zurückzuführen ist. Im Gegensatz zu § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist die Zeitkomponente für § 16

Abs. 3 Nr. 2 GrEStG unerheblich. Allein ausschlaggebende Änderungsgrund ist die Änderung gemäß § 437 BGB.

Die Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach auf 510.000 € und die Steuer somit auf 33.150 €. Die Steuer ist daher auf Antrag gemäß § 16 Abs. 3 GrEStG um 1.300 € zu reduzieren. Auswirkungen auf die Festsetzungsfrist hat es auch vor dem Hintergrund des § 16 Abs. 4 GrEStG keine, da die reguläre Festsetzungsfrist offensichtlich nicht abgelaufen ist.

[1,5]

[Punktzahl Teil III – Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer: 30]

[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 6
Soll Ist

Auspunktung Teil I - AO		
Aufgabe Klumpe		
- Auslegung der E-Mail als Einspruch; Begründung (§ 133 BGB analog)	1,0	
I.) Zulässigkeit des Einspruchs		
1.), 2.) Statthaftigkeit, Form, Begründung Sollvorschrift; unrichtige Bezeichnung unschädlich	2,0	
3.) Frist; Gesamtrechtsnachfolge	1,0	
- wirksame Bekanntgabe; Begründung	1,0	
- Bekanntgabe am 10.04.2018; § 108 AO; Anbringungsbehörde; Einspruch fristgerecht	1,0	
4.) Beschwer, § 350 AO	1,0	
II. Begründetheit des Einspruchs		
1.) Grundsatz der Gesamtaufrollung, Hinweis § 351 Abs. 1 AO		
- Gesamtaufrollung; Wirkung des § 351 AO; Durchbrechung Bestandskraft nur mit Korrektornorm	1,0	
- Bescheid v. 13.12.2017 unwirksam; Begründung	1,0	
- Voraussetzungen für zulässige Änderung: unzutreffende Festsetzung, Korrektornorm, Festsetzungsverjährung	1,0	
2.) Änderung + 300 € wegen nachgemeleter Einnahmen aus V + V		
- Nachmeldung kein Antrag iSd. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO	1,0	
- Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO; Begründung	1,0	
- Beginn FF mit Ablauf 2013, reguläres Ende mit Ablauf 2017	1,0	
- Prüfung Ablaufhemmung, § 171 Abs. 9 AO; Fristende mit Ablauf 25.11.2017; Bescheid erging rechtzeitig	1,0	
- unzutreffende Korrekturvorschrift im Bescheid, keine Nichtigkeit, Heilung § 126 AO bzw. nach § 127 irrelevant	1,0	
3. Änderung um + 1.800 € infolge Rückstellungsminderung		
- Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig; kein Ermittlungsverschulden	1,0	
- PA rechtzeitig bekannt gegeben; Aufteilung Prüfungsgegenstand nicht erforderlich; § 194 Abs. 1 S. 2 AO	2,0	
- Begründungsfehler bzgl. V+V würde nicht zur Nichtigkeit der PA führen	1,0	
- Ablaufhemmung § 171 Abs. 4 AO; Prüfungsbeginn war erst nach Ablauf der FF	2,0	
- Einspruch gegen PA enthält wegen AdV Antrag konkludent Antrag auf Verschiebung	2,0	
- PA wirkt auch gegen Gesamtrechtsnachfolger; FF wegen Ablaufh. nicht abgelaufen; Änderung + 1.800 € rechtmäßig	2,0	
4.) Änderung + 600 € - Auswertung der Feststellungsmitteilung		
- Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht; Begründung	1,0	
- Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich; Ablaufhemmung § 171 Abs. 10 AO	1,0	
- § 171 Abs. 4 AO greift nicht, da Gewinnanteil nicht Gegenstand der Prüfung; allerdings greift § 171 Abs. 10 S. 4 AO	1,0	
- falsche Begründung (Korrektornorm); Heilung möglich bzw. irrelevant	1,0	
5.) Änderung ./ 900 € - Rechtsverfolgungskosten		
- Kosten fallen nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG; fehlende Korrektornorm; Begründung; Materieller Fehler § 177 AO	1,0	
- unterer Korrekturrahmen 29.700 €, oberer Rahmen 32.400 €, materiell richtige Steuer 31.500 €	2,0	
6.) Einspruchsentscheidung		
- Tenor: Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen	1,0	
7.) Aussetzung der Vollziehung		
- Aussetzung iHv. 300 € (Folge-AdV); § 361 Abs. 3 Satz 1 AO	2,0	

Auspunktung Teil II - Ust

Sachverhalt 1		
Lieferung beb. Grundstück § 3 Abs. 1, Ort DK § 3 Abs. 7 S. 1 UStG, nicht steuerbar, in DK stbefreit	1,5	
a) Kein V-abzug aus Notarrechnung, da § 14c - Steuer (Ort DK n § 3a Abs. 3 Nr. 1b UStG, so Lstg H n stbar)	2,0	
b) Beförderungslstg § 3 Abs. 9, Ort § 3a Abs. 2 UStG Flensburg, stbar und steuerpflichtig	1,5	
- Steuerschuldnerschaft bei N gem. § 13b Abs. 1, Abs. 7 S. 2, Abs. 5 S. 1 UStG, fehlende Angabe unerheblich	2,0	
- Kein VorSt-Abzug für 1.350 € n § 15 (2) S 1 Nr. 2 UStG + Begründung	1,5	
- VorSt-Abzug aus den Rücktransportkosten + Begründung (andere Auffassung mit Begr. vertretbar)	1,0	
- Verbringen von Baumaterial als stb. entg. Lfg. n § 3 Abs. 1a UStG, stbefreit § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG	2,5	
- Verbringen der Baumaschine keine Lieferung, nur vorübergehend	0,5	
- Keine Berichtigung Vorsteuer wg. Verwenden des Baumaterials	1,0	
Sachverhalt 2		
a) Voller Vorsteuerabzug bei Errichtung des Gebäudes	0,5	

Erhaltungsaufwand unterliegt § 15 Abs. 1b UStG, V-Abzug beschränkt auf 2/3, 760 € abziehbar im VAZ 7/2018	2,0	
b) nachträgliche Herstellungskosten stets eigenes Aufteilungsobjekt, abziehbar 8.720 € im VAZ 9/2018	2,0	
- keine Vorsteuerberichtigung für Altgebäude	0,5	
c) Einbringung des Grundstücks in die GbR als n. stbare Geschäftsveräußerung § 1 Abs. 1a + Begründung	1,5	
- Übernahme der Einlageverpflichtung nicht unternehmerisch, keine unentg. WA	1,0	
Sachverhalt 3		
1. Sonstige, zeitlich begrenzte (Dauer-)der M nach § 3a Abs. 5 S. 2 Nr.3 UStG m Besonderheit vorh. Entgeltverrechnung	1,5	
2. Umsätze an Leistungsempfänger im Inland		
2.1.		
- Nichtunternehmer, Ort nach § 3a Abs. 5 UStG, steuerpfl.	1,0	
- BMG der Umsatzsteuer: 508.216,47, USt 96.561,13 €	1,0	
- VAZ Sept 2018, M Steuerschuldner	1,0	
2. 2.		
- bei unternehmerischer Nutzung Ort nach § 3a Abs. 2 UStG	1,0	
- Wechsel der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG	0,5	
- BMG Rechnungsbetrag, USt 1.172,53 €	1,0	
- USt entsteht nach § 13b Abs. 4 S. 2 UStG mit Abl. VAZ Sept 2018	0,5	
2. 3.		
- bei nichtunternehmerische Nutzung Ort nach § 3a Abs. 5 UStG	1,0	
- aber Wechsel der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b Abs. 5 S.1,6 UStG	0,5	
- Berechnung der USt wie unter 2.2	0,5	
3. Leistungsempfänger in Österreich	1,0	
4. Besteuerungsverfahren		
4.1 Allgemeines Besteuerungsverfahren	1,0	
4.2. Besonderes Besteuerungsverfahren		
- Erläuterung von § 18 (4c) UStG	1,0	
- Ausübung des Wahlrechts	0,5	
- Steuererklärungspflichten der M	0,5	
- Bes. Besteuerungsverf. im übrigen Gemeinschaftsgebiet	0,5	

Auspunktung Teil III - BewR/ ErbSt

Teil 1 - Erbschaftsteuerliche Belastung bei S 1		
I. Allgemeines		
- Erwerb von Todes wegen; sachliche und persönliche Steuerpflicht; Bewertungsstichtag; Steuerentstehung, Steuerschuldner	1,5	
II. Vermögenanfall nach Steuerwerten		
1. Ansatz Mercedes 190 SL mit 32.290 € (keine Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b) ErbStG)	1,0	
2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH		
- Erwerb Anteil an vermögensverwaltenden GbR; anteiliger Erwerb der Wirtschaftsgüter, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG, Steuerwert 1.200.000 €	1,0	
- kein Paketzuschlag; keine Begünstigung (§§ 13a und 13b ErbStG), da keine unmittelbare Beteiligung	1,5	
3. Mietshaus in Lübeck		
- gemischt genutztes Grundstück, Wert 500.922 €, kein niedrigerer gemeiner Wert nach § 198 BewG	1,5	
- ein Drittel begünstigt nach § 13d ErbStG, Ermäßigung 16.698 €, Ansatz nach Begünstigung 484.224 €	1,0	
4. Rückständige Miete Sparkasse; Forderung i. H. d. Nennwerts von 2.860 €	0,5	
5. Lebensversicherung; Ansatz LV 1 mit 320.000 €; Erwerb LV 2 nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, Ansatz mit 290.000 €	1,0	
6. Wertpapierdepot; Ansatz mit Kurswert von 1.050.000 € (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG)	0,5	
III. Verbindlichkeiten		
1. Vermächtnisverbindlichkeit gegenüber S 2		
a. Mercedes 190 SL; Ansatz als Verbindlichkeit mit 32.290 € (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)	1,0	
b. Lebensversicherung LV 1; Verbindlichkeit Vermächtnis an S 2: 320.000 € (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)	0,5	
2. Rentenanspruch der Eheleute Windisch:		
- Berechnung Rentenverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) ggü. Eheleute Windisch, §§ 14 und 15 BewG	1,5	
- Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 Satz 5 ErbStG (Ansatz ein Drittel nur mit 90%), abzugsfähiger Wert: 816.675 €	0,5	
3. ESt-Abschlusszahlung 2017: Abzug § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 126.340 €	1,0	
4. Beiträge Lebensversicherung: Abzug § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 10.000 €	0,5	
5. Beerdigungs-Pauschbetrag § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, 10.300 €	0,5	
IV. Steuerberechnung - Vorerwerbe nach § 14 ErbStG		

1. Allgemeines		
2. Vorerwerbe		
a. Schenkung vom 02.06.2007 i. H. v. 35.000 €, 10-Jahresfrist	1,0	
b. Schenkung am 01.07.2010 (Hafenstraße 26): Ansatz mit 83.000 €	1,0	
3. (folgerichtige) Steuerberechnung, Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, Abrundung Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	1,5	
Teil 2 - Grunderwerbsteuer		
Sachverhalt 1		
1. / 2. Steuerbarkeit / Steuerbefreiung § 5 i.V.m. § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG (soweit Anteil auf Kind entfällt)	1,0	
3. Bemessungsgrundlage		
- § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG / § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG / gemeiner Wert	1,0	
- Ermittlung Grundbesitzwert (§§ 189 ff. BewG) unter Berücksichtigung Verhältnisse zum Bewertungsstichtag		
- Geschäftsgrundstück (§ 181 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 6 BewG); Bewertung im Sachwertverfahren (§ 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG)	1,0	
- Gebäudeart 13.2 / indizierte Regelherstellungskosten 2.103 €/m ² / Parkplatz als besonders werthaltige Außenanlage	1,0	
- Bodenwert (§ 189 Abs. 2 i.V.m. § 179 BewG), 1.440.000 €	0,5	
- Gebäudesachwert, RHK indexiert (§ 190 Abs. 1 und 2 BewG), Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG)	1,0	
- Bewertung Außenanlagen, besonders werthaltig (R B 190.5 ErbStR), RHK indexiert, Alterswertminderung	1,0	
- Ermittlung vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG), Wertzahl von 0,6 (§ 191 Abs. 2 BewG i.V.m. Anlage 25), Sachwert	1,0	
4. / 5. Steuersatz, Steuerhöhe, Nichterhebung (§ 5 Abs. 2 GrEStG), Steuerentstehung	1,0	
Sachverhalt 2		
1. / 2. Steuerbarkeit / keine Steuerbefreiung	0,5	
3. Ursprüngliche Bemessungsgrundlage (530.000 €), § 8 Abs. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG	0,5	
4. Steuersatz (6,5 %), Steuerhöhe, Steuerentstehung	0,5	
5. Änderung der BMG § 16 Abs. 3 GrEStG; Minderung Steuerhöhe auf Antrag, BMG 510.000 € bzw. 33.150 € GrESt	1,5	

Teil I	35,0	0,0
Teil II	35,0	0,0
Teil III	30,0	0,0
Gesamt	100,0	0,0