

Klausursachverhalt

Ertragsteuer

Klausuren-Intensiv-Training (Kurs A)	
Klausur:	6-STD 2020 F-1
Datum:	24.08.2020
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	24.08.2020- 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">· Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabebearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl 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 geben Sie den Mantelbogen zusammen mit Ihrer Klausur ab.

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

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

Teil I - Einkommensteuer

Sachverhalt 1

Volkmar Müller (geb. 02.06.1931, wohnhaft bis zu seinem Tod in Saarbrücken) hielt seit 01.02.2005 50% der Anteile an der Isar-GmbH in seinem Privatvermögen, die er für umgerechnet 50.000 € (Anschaffungskosten inkl. aller Nebenkosten) erworben hatte.

Volkmar Müller verstarb am 17.07.2019. Noch kurz vor seinem Tod am 15.07.2019 wollte er den 50%igen Anteil veräußern, wobei ein ihm nicht bekannter Interessent, Matthias Reimann, einen Kaufpreis von 150.000 € und die Übernahme aller Erwerbsnebenkosten geboten hatte. Zum Abschluss des Kaufvertrages kam es jedoch nicht mehr. Das Angebot von Herrn Reimann liegt aber noch schriftlich vor, wobei sich Herr Reimann bis zum Ende des Jahres 2019 an dieses Angebot gebunden hatte, da im Laufe dieses Jahres keine nennenswerten Wertveränderungen zu erwarten waren.

Erben des Volkmar Müller sind je zur Hälfte seine beiden in Stuttgart wohnhaften Kinder Tanja Müller (geb. 02.02.1981) und Stephan Müller (geb. 03.03.1957). Das Vermögen des Volkmar Müller bestand nur aus der Beteiligung an der Isar-GmbH. Da Stephan Müller schon seit Jahren als Geschäftsführer der Isar-GmbH tätig war und die anderen 50% der Anteile bereits am 01.02.2010 damals zum Preis von 200.000 € von einem ihm nicht bekannten Andreas Schmitt erworben hatte, vereinbarten Stephan Müller und Tanja Müller am 14.08.2019, dass Stephan Müller die gesamte Beteiligung erhalten solle, wobei er sich verpflichtete, bis zum 16.08.2019 75.000 € an seine Schwester Tanja Müller zu zahlen. Stephan Müller zahlte die vereinbarte Summe fristgerecht und wurde nach Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Erbschein und notarielle Vereinbarung zwischen Tanja Müller und Stephan Müller) statt Volkmar Müller als neuer Anteilseigner bereits Anfang September im Handelsregister eingetragen. Eine Gewinnausschüttung erfolgte im Jahr 2019 nicht.

Stephan Müller erhielt von der Isar-GmbH bis einschließlich September 2019 ein fremdübliches monatliches Bruttogehalt i. H. v. 18.000 €. Laut Statusfeststellungsverfahren war er bereits seit 2010 von der Sozialversicherungspflicht befreit. Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag wurden in zutreffender Höhe von der GmbH einbehalten und abgeführt.

Tanja Müller ist seit Dezember 2018 geschieden und bekommt seither von Ihrem geschiedenen Ehemann pünktlich zum Monatsanfang einen monatlichen Unterhalt von 1.100 €. Das Verhältnis zu Ihrem geschiedenen Ehemann ist insoweit so gut, dass Tanja ihre Zustimmung zum Abzug der Zahlungen durch ihren geschiedenen Ehegatten gegeben hat.

Nach der Scheidung wollte Tanja sich auch beruflich ganz neu orientieren. Mit notariellem Vertrag vom 25.10.2019 verkaufte sie daher ihren 50%igen Anteil, den Sie nur als Kapitalanlage hielt, an der von ihr mitgegründeten T-GmbH (Stammkapital insgesamt 40.000 €; Kapitalrücklage bei Gründung 0 €) an ihren Mitgesellschafter Alois Schuster mit Wirkung zum 01.12.2019. Ab diesem Tag stehen das Gewinnbezugsrecht und das Stimmrecht dem Erwerber zu. Als Kaufpreis wurde ein fremdüblicher Betrag i. H. v.

240.000 € vereinbart, welcher in 12 unverzinslichen Jahresraten à 20.000 € zu zahlen ist, wobei die Raten, fällig zum jeweils 30.12. eines Jahres, erstmals ab dem 30.12.2019 an Tanja Müller zu zahlen sind.

Die Raten wurden so bemessen, dass sie die Versorgung von Tanja Müller bis zum Beginn ihrer privaten Altersversorgung abdecken. Die erste Rate ging bereits am 30.12.2019 auf dem privaten Konto von Tanja Müller ein. Tanja Müller möchte, dass die jährlichen Raten im Jahr des jeweiligen Zuflusses besteuert werden.

Die im Rahmen der Veräußerung entstandenen Veräußerungskosten i. H. v. 1.120 € zahlte Tanja Müller am 25.11.2019.

Eine neue berufliche Betätigung hat Tanja Müller bisher nicht gefunden. Die T-GmbH hat in 2019 keine Ausschüttungen vorgenommen.

Emil Müller, geb. 02.04.1988, war neben seinem Vater Stephan Müller seit Anfang 2016 ebenfalls Geschäftsführer der Isar-GmbH. Sein angemessenes monatliches Bruttogehalt betrug seit September 2016 unverändert 18.000 €. Emil Müller ist jedoch laut Statusfeststellungsverfahren erst seit 01.10.2019 von der Sozialversicherungspflicht befreit, so dass seit dem 01.10.2019 keine Sozialversicherungsbeiträge mehr entrichtet werden. Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Sozialabgaben wurden in zutreffender Höhe von der Isar-GmbH einbehalten und abgeführt.

Stephan Müller übertrug Emil Müller als Teilvorwegnahme des Erbes zum 01.10.2019 die 50%ige Beteiligung an der Isar-GmbH, die er selbst am 01.02.2010 erworben hatte. Stephan Müller beendete seine Tätigkeit als Geschäftsführer der Isar-GmbH zum 30.09.2019, um künftig seinen Ruhestand zu genießen.

Im Gegenzug verpflichtete sich Emil Müller ab dem 01.10.2019 zur Zahlung von monatlich 900 € an Vater Stephan Müller, solange dieser lebe. Die notarielle Vereinbarung wurde von Emil Müller stets beachtet und der entsprechende Betrag stets pünktlich zum Ersten eines jeden Monats auf das Konto von Stephan Müller überwiesen. Der Rentenbarwert zum 01.10.2019 beträgt 132.818 €.

Aufgaben:

1. Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte der Tanja Müller für das Jahr 2019.
2. Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte des Stephan Müller für das Jahr 2019.
3. Ermitteln Sie das Einkommen des Emil Müller für das Jahr 2019. Die abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen sind mit zutreffend 5.000 € anzunehmen.

Hinweise:

- Tanja Müller, Stephan Müller und Emil Müller 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 Fragen ein, aber nicht auf die Steuerpflicht, den Tarif und die Veranlagungsform.
- Gehen Sie davon aus, dass Tanja Müller, Stephan Müller und Emil Müller neben den im Sachverhalt genannten Einnahmen keine weiteren Einnahmen erzielt haben. Gehen Sie ferner davon aus, dass keine Freistellungsaufträge erteilt wurden.

Sachverhalt 2

Nikolas Naumann (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. Bis 2015 war an der W-GmbH nur der Gründungsgesellschafter Eduard Meyer mit 100% beteiligt. Das Stammkapital der W-GmbH beträgt 100.000 €. Das Wirtschaftsjahr der W-GmbH entspricht dem Kalenderjahr.

Seit Anfang 2016 ist N mit 10% an der W-GmbH beteiligt. Die Anteile hat N von seinem Onkel, Eduard Meyer, für (angemessene) 50.000 € erworben. Für den Erwerb der Anteile musste N ein Darlehen mit einem jährlichen Zins i. H. v. 2.500 € aufnehmen. Bis Ende 2018 hatte N in Bezug auf seine Beteiligung keine Anträge gestellt.

Nachdem N einen hohen Geldbetrag im Lotto gewonnen hatte, beteiligte er sich Anfang 2017 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. Am tatsächlichen Wertzuwachs und den stillen Reserven der W-GmbH ist N hingegen nicht beteiligt.

Nachdem er in 2017 eine schöne Rendite bekommen hatte, wendete sich in 2018 das Blatt. Die W-GmbH machte Verluste. Im März 2019 erstellte die W-GmbH die Bilanz für das Jahr 2018 und verrechnete den auf N entfallenden Verlustanteil i. H. v. 130.000 € mit seiner Einlage.

Die W-GmbH hat in 2019 im Mai eine Gewinnausschüttung für das Vorjahr beschlossen und entsprechend der Beschlussfassung die Ausschüttung nach Einbehalt der Kapitalertragsteuer (Solidaritätszuschlag bleibt aus Vereinfachungsgründen unberücksichtigt) an N am 20.05.2019 4.500 € überwiesen.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Summe der Einkünfte von N für den Veranlagungszeitraum 2019. Treffen Sie dabei gegebenenfalls erforderliche gesonderte Feststellungen.

Hinweise:

- N möchte für diesen oder künftige Veranlagungszeiträume möglichst niedrige Einkünfte.
- Für 2019 gegebenenfalls erforderliche Anträge gelten als gestellt, erforderliche Bescheinigungen gelten als 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 2019 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 M-GmbH für fremdübliche 1.200.000 € zu erwerben; was MM aber abgelehnt hat.

Die M-GmbH beschließt zum 1. Mai 2019 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2018 i. H. v. 100.000 €. Aufgrund des wirtschaftlichen Erfolges beschließt die M-GmbH zum 30. November 2019 eine Vorabgewinnausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2019 i. H. v. 80.000 €. Die Auszahlung erfolgt jeweils am Tag nach der Beschlussfassung. Soweit erforderlich, wurden die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag einbehalten. Das steuerliche Einlagekonto wurde hierdurch nicht gemindert. Im Zusammenhang mit der Beteiligung an der M-GmbH sind MM in 2019 Aufwendungen i.H.v. 5.000 € entstanden.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die steuerpflichtigen Einkünfte des MM für den Veranlagungszeitraum 2019. Gehen Sie dabei auch auf die Veranlagungsform und 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 ist die Kirchensteuer 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 A-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 und in voller Höhe einbezahlt.

Im Jahr 2016 wurde das Stammkapital um 880.000 € auf 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 Einlagekonto betrug zu diesem Zeitpunkt 0 €.

Da die Geschäfte im Jahr 2017 nicht mehr so erfolgreich liefen, mussten Max und Lisa nochmals jeweils 50.000 € in die Kapitalrücklage einzahlen. Dies hatte dazu geführt, dass sie am 01.05.2018 den Entschluss fassten, die A-GmbH aufzulösen und die Löschung im Handelsregister zu beantragen. Am 30.11.2019 teilte das Amtsgericht Gummersbach mit, dass der am 01.05.2018 gefasste Auflösungsbeschluss der beiden Gesellschafter Max und Lisa umgesetzt und die A-GmbH nunmehr aus dem Handelsregister gelöscht worden sei.

Die A-GmbH hat zum 31.12.2017 folgende Handels- und Steuerbilanz aufgestellt:

Aktiva		Passiva	
Fabrikgebäude	10.000	Stammkapital	1.000.000
GruBo	850.000	Kapitalrücklage	100.000
Y-AG	100.000	Jahresfehlbetrag	./ 100.000
BGA	45.000	Rückstellung für JA 2017	10.000
PKW MB 190 SL	5.000		
	1.010.000		1.010.000

In 2018 und 2019 ergaben sich noch folgende Geschäftsvorfälle:

- In der Zeit von Januar bis April 2018 hat die A-GmbH keine Umsätze mehr erzielt und keine Ausgaben mehr getätigt. Aus diesem Grund haben Max und Lisa im April auch die für das Jahr 2018 anfallende Grundsteuer und Versicherung für das Fabrikgrundstück in Höhe von 50.000 € von ihrem Privatkonto überwiesen.
- Für das Grundstück fand sich noch im Juni 2018 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 A-GmbH überwiesen.
- Die Betriebs- und Geschäftsausstattung wurde am 06. Februar 2019 für 105.000 € an die Mali-GmbH veräußert. An der Mali-GmbH sind Max und Lisa ebenfalls zu je 50 % beteiligt. Der Marktpreis lag nicht über dem Buchwert von 2017.
- Die Anteile an der Y-AG wurden mit Vertrag vom 15.06.2019 an eine Schweizer Investmentbank mit Sitz in 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 A-GmbH gutgeschrieben. Die Schweizer Bank ist bereit, einen so hohen Kaufpreis zu zahlen, obwohl die Anteile seit dem Erwerb im Jahr 1999 durch die A-GmbH bis einschließlich zum

Januar 2018 einen Wert von 30.000 € unter den historischen Anschaffungskosten (130.000 €) hatten. Daher wurde bereits im Wirtschaftsjahr 1999 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung von umgerechnet 30.000 € vorgenommen.

- e) Am 14.06.2019 wurde die Körperschaftsteuervorauszahlung in Höhe von 300.000 € zzgl. Solidaritätszuschlag abgebucht.
- f) Da Lisa sehr an dem alten Mercedes Benz 190 SL hing, hat sie diesen am 03.04.2019 auf sich umgemeldet. Um Max nicht zu übervorteilen, hatte sie schon vorher mit ihm vereinbart, ihm noch am selben Tag als Ausgleich von ihrem privaten Bankkonto einen Betrag i. H. v. 45.000 € an ihn zu überweisen, was sie auch machte.
- g) Die Rechnung des Steuerberaters für den Jahresabschluss 2017 in Höhe von netto 10.500 € wurde am 29.11.2019 und der vereinbarte, nicht zu beanstandende Pauschbetrag für die noch zu erstellenden restlichen Bilanzen in Höhe von 15.000 € wurden am 03.12.2019 überwiesen.

Aufgaben:

1. Bezüglich der A-GmbH:

Stellen Sie die Liquidation der A-GmbH dar und ermitteln Sie das Abwicklungsergebnis und die Schlussauskehrung.

Berechnen Sie auch die Höhe der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlages auf den Liquidationsgewinn.

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 nicht dauernd getrennt lebenden Eheleute Max und Lisa unter der Annahme von hierfür notwendigen Antragstellungen für das Jahr 2019.

Hinweise:

- Auf die persönliche Steuerpflicht der A-GmbH sowie der Eheleute Max und Lisa ist nicht einzugehen. Gehen Sie davon aus, dass alle genannten Personen unbeschränkt steuerpflichtig sind. Auch auf Veranlagung und Tarif bei Max und Lisa ist nicht einzugehen.
- Soweit dies erforderlich war, hat die A-GmbH auf die Schlussauskehrung Kapitalertragsteuer 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.
- Auf die Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.

- Auf die Gewerbesteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Auf etwaige schenkungsteuerliche 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 2020 F-1
Datum:	24.08.2020
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.

Einkommensteuer – SV 1:

- Erbanfall und Erbausinandersetzung
 - Veräußerung einer Beteiligung gem. § 17 EStG gegen Ratenzahlung
 - Behandlung Zinsanteile einer Ratenzahlung
- Unterhaltszahlungen des Ex-Ehegatten als sonstige Einkünfte
- Einkünfte als Geschäftsführer einer GmbH
- Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge
 - Abgrenzung Kaufpreisrente < > Versorgungsrente
 - Steuerliche Behandlung beim Empfänger und beim Verpflichteten

Einkommensteuer – SV 2:

- Einkünfte aus Kapitalvermögen
 - Dividendeneinkünfte und Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG
 - Einkünfte aus stiller Beteiligung
 - Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG

Einkommensteuer – SV 3:

- Veranlagung nach § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG
- Dividendeneinkünfte als inländische Einkünfte
- Wegzugsbesteuerung

Körperschaftsteuer:

- Liquidationsbesteuerung 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 Müller

1.1 Anteil an der Isar-GmbH

Der Vermögenszuwachs durch den Erbfall ist nicht nach § 2 Abs. 1 EStG steuerbar. Die GmbH-Anteile von Volkmar Müller gehen unentgeltlich im Wege der Gesamtrechtsachfolge auf die Geschwister Tanja und Stephan Müller 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 Erbaueinandersetzung 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 Isar-GmbH gegen Abfindungszahlung führt bei Tanja Müller zu einem Veräußerungs- und bei Stephan Müller zu einem Anschaffungsvorgang (BMF, Schreiben v. 14.03.2006, Beck'sche Erlasse 1, § 7/2, Rn. 26 f.).

[1,0]

Tanja Müller erzielt mit der Veräußerung der ihr gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO von der Erbengemeinschaft zuzurechnenden Hälfte der 50%-Beteiligung an der Isar-GmbH 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 Isar-GmbH beteiligt war und der Anteil bei Tanja dem Privatvermögen zuzuordnen war, 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. Hierbei ist das Teileinkünfteverfahren im Sinne von §§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c, 3c Abs. 2 S. 1 EStG anzuwenden.

[1,0]

Veräußerungspreis (= Zahlung Stephan Müller)	75.000 €		
<u>davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG</u>	<u>./.</u> 30.000 €		
steuerpflichtiger Veräußerungspreis	45.000 €	45.000 €	[1,0]
abzgl. anteilige Anschaffungskosten des Vaters, § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG, da unentgeltlich erworben			
50 % v. 50.000 €	25.000 €		
davon 40 % nicht abzugsfähig	<u>./.</u> 10.000 €		
gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG, da wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Veräußerungspreis gem. § 3 Nr. 40 EStG			
<u>abzugsfähig 60 %</u>	<u>15.000 €</u>	<u>./.</u> 15.000 €	[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 €). Gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG ermäßigt sich der Freibetrag aber auf 0 €, da der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 30.000 € (R 17 Abs. 9 EStR) um mehr als 2.265 €, nämlich i. H. v. 20.975 € über dem anteiligen unschädlichen Betrag von 9.025 € (25% von 36.100 €) liegt.

[1,0]

1.2 Anteil an der T-GmbH

Aus der Veräußerung des 50%igen Anteils erzielt Tanja Müller 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 sie die Anteile im PV hielt, R 17 Abs. 1 EStR.

Die Übertragung der T-GmbH-Beteiligung ist keine unentgeltliche Übertragung gegen Versorgungsleistungen. Eine Versorgungsleistung i. S. v. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 lit. c) EStG scheidet bereits daran, dass neben der Anteilsübertragung nicht auch die Geschäftsführerposition übernommen wird. Im Übrigen ist nicht gegen eine lebenslange Leibrente übertragen worden, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 56. Die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG und damit eine unentgeltliche Übertragung liegt also nicht vor, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 3 und Rn. 21 sowie Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Rn. 4.

Der Veräußerungsgewinn ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt, § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. Das Teileinkünfteverfahren im Sinne von §§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c, 3c Abs. 2 Satz 1 EStG ist anzuwenden.

[2,0]

Da Tanja Müller die Anteile gegen Ratenzahlung mit einer Laufzeit von mehr als zehn Jahren (30.12.2019 bis 30.12.2030) und Versorgungsabsicht veräußert, hat sie das Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung und 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]

Obwohl neben dem Kaufpreis keine zusätzliche Verzinsung vereinbart wurde, ist angesichts der Laufzeit der Ratenzahlungsvereinbarung vom 30.12.2019 bis 30.12.2030, also mehr als einem Jahr, gem. § 12 Abs. 3 BewG eine Verzinsung zu unterstellen. 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 zugeflossene Tilgungsanteil ist jährlich als Veräußerungspreis anzusetzen. Ein Veräußerungsgewinn entsteht dabei erst nach vollständiger Verrechnung mit den Anschaffungs- und Veräußerungskosten (R 16 Abs. 11 Satz 7 EStR).

[1,0]

Aufteilung der ersten Rate vom 30.12.2019 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 2019
gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossenen Rate

	10.820 €	
<u>davon 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. c EStG</u>	<u>./. 4.328 €</u>	
steuerpflichtiger Veräußerungspreis	6.492 €	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]

Da kein Verlust entstehen darf, erfolgt ein Abzug nur in Höhe von 6.492 €. ./. 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
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 dem-
entsprechend*

20.000 € ./. 2.800 € = 17.200 €.

1.3 Einkünfte in Bezug auf die Zinsanteile in den Kaufpreistraten

Mit den in den Kaufpreistraten enthaltenen Zinsanteilen erzielt Tanja Müller 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 gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich der Überschuss der Ein-
nahmen gem. § 8 EStG über die Werbungskosten gem. § 9 EStG, wobei der Sparer-
Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der §§ 9, 9a EStG tritt, § 2 Abs. 2 Satz
Satz 2 EStG. Ein Fall von § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG liegt nicht vor. [1,0]

Einnahmen (8 Abs. 1 EStG)

Zinsanteil der in 2019 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]

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 Müller betragen daher 50 % v. 40.000 €
= 20.000 €

Da Schuldner der Erträge kein Kreditinstitut ist, war keine Kapitalertragsteuer einzubehalten, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b) EStG. Daher sind die Einkünfte in der Steuererklärung 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 Einbezug in den Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 5b EStG).

[1,0]

1.4 Unterhaltszahlungen des geschiedenen Ehepartners

Da von Tanja Müller die Zustimmung zum Sonderausgabenabzug beim geschiedenen Ehegatten vorliegt und sie unbeschränkt steuerpflichtig ist, liegen die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr.1 EStG zum Sonderausgabenabzug bis 13.805 € vor. Insoweit hat Tanja Müller 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 2019 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 Müller

2.1 Einkünfte als Geschäftsführer der Isar-GmbH

Stephan Müller erzielt als Geschäftsführer der Isar-GmbH von Januar bis September 2019 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 Arbeitnehmer-Pauschbetrag abzuziehen,

<u>§ 9a Satz 1 Nr. 1 lit. a) EStG</u>	<u>./ 1.000 €</u>	
Einkünfte	<u>161.000 €</u>	[1,0]

2.2 Einkünfte in Bezug auf die Versorgungsrente

Stephan Müller erzielt ab Zufluss der Versorgungsrente Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. § 22 Nr. 1a EStG, soweit die Voraussetzungen für den Sonderausgabenabzug beim Leistungsverpflichteten (Emil) nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG erfüllt sind (siehe dazu auch unten). 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 zwischen Angehörigen mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge. Es gilt daher die Unentgeltlichkeitsvermutung (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 5). Da der Rentenbarwert mit 132.818 € 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 dem übertragenden Stephan ist als Empfänger des Vermögens begünstigt. (BMF, Schreiben v. 11.03.2010, Beck'sche Erlasse 1, § 10/5, Rn. 4).

[0,5]

Stephan als Übergeber des Vermögens ist als Empfänger der Versorgungsleistungen ebenfalls 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 und war bislang Geschäftsführer. Es ist unschädlich, dass Emil bereits vor der Vermögensübertragung Geschäftsführer war, da Stephan seine Geschäftsführertätigkeit 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 gilt 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 Lebensdauer von Stephan ausgerichtet; somit 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).

Stephan ist auch unbeschränkt steuerpflichtig.

[0,5]

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

3 Monate x 900 € 2.700 €

abzgl. WK-Pauschbetrag § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG ./. 102 €

Sonstige Einkünfte 2.598 € [1,0]

Keine Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags gem. § 24a S. 1 EStG, da dieser erst nach Vollendung des 64. Lebensjahr dem Grunde nach gem. § 24a S. 3 EStG zur Anwendung kommt, Stephan Müller aber erst 62 Jahre alt ist.

[1,0]

Summe der Einkünfte und zugleich Gesamtbetrag der Einkünfte § 2 Abs. 3 EStG

163.598 € [0,5]

3. Einkommen des Emil Müller

3.1 Einkünfte als Geschäftsführer der Isar-GmbH

Emil Müller erzielt als Geschäftsführer der Isar-GmbH von Januar bis Dezember 2019 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 (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 Arbeitnehmer-Pauschbetrag 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 Müller um begünstigte Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG handelt (s.o.), kann Emil Müller 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 gem. § 10 Abs.1a Nr. 2 EStG 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 i. S. v. § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der §§ 9, 9a EStG tritt, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG.

[1,0]

Etwas anderes könnte sich ergeben, wenn formal eine Antragstellung nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegt und die materiellen Voraussetzungen vorliegen. 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 somit 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 aber als Lagerarbeiter keinen maßgeblichen Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der GmbH nehmen kann.

[1,0]

Als Einnahme (§ 8 Abs. 1 EStG) ist die Gewinnausschüttung vor Abzug der Kapitalertragsteuer gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG maßgeblich, da diese die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindert. Der Zufluss der Gewinnausschüttung erfolgt am 20.05.2019, § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

[1,0]

Einnahme (4.500 € / 75 x 100) + 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, mangels Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG, 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 Sparer-Pauschbetrags 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). Auch im Veranlagungsverfahren kommt der besondere Steuersatz von 25 % gem. § 32d Abs. 1 EStG zur Anwendung, R 2 Abs. 2 Nr. 13 EStR.

[1,0]

2. Einkünfte als stiller Gesellschafter

Darüber hinaus ist N auch als typisch stiller Gesellschafter an der GmbH beteiligt und erzielt mit seinem Anteil am Verlust aus dem Wirtschaftsjahr 2018 (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 nicht atypisch still beteiligt, weil er kein Mitunternehmer i. S. v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist. Er ist zwar Gesellschafter und auch mit Kontrollrechten, also Mitunternehmerinitiative ausgestattet. Er ist auch am Gewinn und Verlust beteiligt, aber bei Beendigung der stillen Beteiligung nicht an den stillen Reserven. Es fehlt somit am Mitunternehmerisiko. Die Einkünfte sind grundsätzlich der Überschuss der Einnahmen über

die Werbungskosten, wobei grds. der Sparer-Pauschbetrag i. S. v. § 20 Abs. 9 EStG an die Stelle der §§ 9, 9a EStG tritt, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG. [1,0]

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 tatsächlichen Werbungskosten gem. § 9 EStG abgezogen werden und 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 2019 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 gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 EStG im Rahmen der typisch stillen Beteiligung geltend machen, da sie nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der typisch stillen Beteiligung stehen. [0,5]

Zu beachten ist aber, dass N Verluste von ./.130.000 € zugerechnet werden, die sein sinngemäßes Kapitalkonto, also seine Einlage von 100.000 €, 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 € Verluste ausgleichsfähig sind. Die übrigen 30.000 € Verluste sind nur mit künftigen Gewinnen aus der typisch stillen Beteiligung zu verrechnen und gesondert festzustellen, § 15a Abs. 2 und 4 EStG.

Einkünfte i. H. v. ./. 100.000 € [1,0]

Die negativen Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG können i. R. des vertikalen Verlustausgleichs auch mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden, da § 20 Abs. 6 EStG nicht anzuwenden ist, § 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 sie mit 25% gem. § 32d Abs. 1 bzw. § 43 Abs. 5 besteuert werden -----

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 ergibt, bietet sich für N an, die Einbeziehung der Beteiligungserträge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG in die „normale“ Veranlagung gem. § 32d Abs. 6 EStG (Günstigerprüfung) zu beantragen. Diese positiven Kapi-

taleinkünfte 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 besteuernenden 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 und Satz 6 EStG kann auf den Verlustrücktrag auf Antrag ganz oder teilweise verzichtet werden. Da N laut Bearbeitungshinweis für diesen oder künftige VZ möglichst niedrige 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 01.07.2019 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 EStG, wenn er inländische Einkünfte gem. § 49 EStG erzielt.²

[1,0]

Mangels Vorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG ist eine Einzelveranlagung nach § 25 Abs. 1 EStG durchzuführen. Hierbei sind die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in die Veranlagung zu unbeschränkter Einkommensteuerpflicht einzubeziehen.

[1,0]

Mit der Ausschüttung der M-GmbH erzielt MM Einkünfte aus Kapitalvermögen 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 Satz 1 EStG mit dem Zufluss zu versteuern. Die Ausschüttung am 01.05.2019 ist

² Eine erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht liegt nicht vor, da alle genannten Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zuzuordnen. Die Vorabgewinnausschüttung am 30.11.2019 ist gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit. a EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht zuzuordnen.

[1,0]

Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen § 8 EStG über die Werbungskosten § 9 EStG, wobei der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG vorbehaltlich des § 32d Abs. 2 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 Satz 2 Nr. 3 i.V.m. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG).

[1,0]

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

[0,5]

Die Ausschüttungen unterliegen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer i. H. v. 25 %. Mit dem Kapitalertragsteuerabzug durch die M-GmbH ist die Einkommensteuer gem. § 43 Abs. 5 Satz 1 HS 1 EStG abgegolten. Die tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a EStG kommt nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 a) und b) EStG nicht in Betracht, da MM die erforderliche Beteiligungsquote von mindestens 25 % nicht erfüllt bzw. zwar mit mindestens 1 % beteiligt ist aber keine berufliche Tätigkeit mit maßgeblichem unternehmerischem Einfluss auf die wirtschaftliche Tätigkeit der M-GmbH ausübt.

[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 01.05.2019 (10 % von 100.000 €):	10.000 €	
Vorabausschüttung vom 30.11.2019 (10 % von 80.000€):	8.000 €	
Summe:	18.000 €	
Sparer-Pauschbetrag	./..801 €	
Einkünfte	17.199 €	[1,0]

MM war vor seinem Wegzug in den Oman insgesamt mindestens 10 Jahre in Deutschland gem. § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Im Zeitpunkt des Wegzugs in den Oman und der damit verbundenen Beendigung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht ist gem. § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG für die Beteiligung an der M-GmbH § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG auch ohne Veräußerungstatbestand anzuwenden, weil er innerhalb der letzten 5 Jahre mit mindestens 1% beteiligt war und die Beteiligung im Privatvermögen hält. Da MM keine Rückkehr nach Deutschland plant, findet § 6 Abs. 3 AStG keine Anwendung.

Eine zinslose Stundung gem. § 6 Abs. 5 AStG kommt nicht in Betracht, weil der Oman nicht zur EU oder zum EWR gehört. Somit kommt nur eine Stundung gem. § 6 Abs. 4 AStG bei Vorliegen der Voraussetzungen in Betracht.

[1,0]

Als Veräußerungserlös gem. § 17 Abs. 2 S. 1 EStG gilt gem. § 6 Abs. 1 S. 4 AStG der gemeine Wert der Anteile im Zeitpunkt des Wegzugs.

[0,5]

Gemeiner Wert der Anteile	1.200.000 €	
./.. 40% steuerfrei § 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 €	
60% abzugsfähig	./.. 600.000 €	
= Einkünfte nach § 17 EStG		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 Kürzungsbetrag von 3.610 € (= 10 % von 36.100 €) liegt, ermäßigt sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG aber auf 0 €.

[1,0]

Teil II – Körperschaftsteuer

Aufgabe 1: Liquidation der A-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 Satz 1 KStG. Hier ist dies der Zeitraum vom Liquidationsbeschluss bis zur Löschung im Handelsregister, also vom 01.05.2018 bis zum 30.11.2019. Der Liquidationszeitraum entspricht ferner auch dem Veranlagungszeitraum der A-GmbH. Dieser überschreitet nicht 3 Jahre und entspricht demnach dem Erfordernis des § 11 Abs. 1 Satz 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 Vermögenmehrungen zu mindern, die der Gesellschaft im Abwicklungszeitraum zugeflossen sind. Gem. § 11 Abs. 6 KStG sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften auf die Gewinnermittlung anzuwenden. [1,0]

Das Abwicklungs-Endvermögen auf den 30.11.2019 ermittelt sich wie folgt:

Bankguthaben:	Veräußerung Gebäude:	1.200.000 €	
	Veräußerung GruBo:	3.000.000 €	
	Veräußerung BGA:	105.000 €	
	Veräußerung Y-AG:	530.000 €	
	KSt. VZ:	./. 300.000 €	
	Soli VZ (5,5 %):	./. 16.500 €	
	Steuerberater JA 2017:	<u>./. 10.500 €</u>	
Saldo zum 30.11.2019:			4.508.000 €
Rückstellungen: Abschlüsse 2018 und 2019:			<u>./. 15.000 €</u>
Vorl. Abwicklungs-Endvermögen zum 30.11.2019:			4.493.000 € [1,5]

Ermittlung des Abwicklungsanfangsvermögens:

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist gem. § 11 Abs. 4 Satz 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 Satz 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 31.12.2017 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 A-GmbH zu tragenden Grundstückskosten haben Max und Lisa den Tatbestand der verdeckten Einlage erfüllt, da es sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil - dem Wegfall einer Verbindlichkeit - außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen handelt. Die Einlage ist auch gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil ein fremder Dritter nicht die Kosten der A-GmbH getragen hätte, R 8.9 Abs. 1 und 3 KStR. [1,0]

Die verdeckte Einlage darf gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen der A-GmbH nicht erhöhen. Es erfolgt eine Kürzung außerhalb der Bilanz. ./.. 50.000 €

Die verdeckte Einlage führt zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. S. v. § 27 Abs. 1 KStG. [1,0]

Veräußerung BGA an die Mali-GmbH:

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

Max und Lisa sind Gesellschafter der Mali-GmbH. Damit gilt die Mali-GmbH als Max und Lisa nahe stehend. Die Mali-GmbH legt einen einlagefähigen Vermögensvorteil, nämlich Geld, außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen in die A-GmbH ein. Die Einlage ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil die Mali-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 gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen der A-GmbH nicht erhöhen darf.

Kaufpreis: 105.000 € ./.. BW 45.000 € = 60.000 € [1,0]

Es erfolgt eine Kürzung außerhalb der Bilanz. ./..60.000 €

Die verdeckte Einlage führt zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. S. v. § 27 Abs. 1 KStG [1,0]

Veräußerung Y-AG:

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

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG wie folgt:

Veräußerungserlös	530.000 €	
./.. Buchwert	<u>./.. 100.000 €</u>	
= Veräußerungsgewinn	430.000 €	[1,0]

Allerdings war die Beteiligung bereits seit 1998 dauernd im Wert gemindert, so dass insoweit aufgrund der damals geltenden Maßgeblichkeit eine in früheren Jahren voll steuerwirksame Teilwertabschreibung in Höhe von 30.000 € nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorzunehmen war, weil § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erst ab 2002 anwendbar war, vgl. Beck'sche Erlasse, § 8b/3 Rz.65. Diese wurde mangels Wertaufholung auch nicht bis zur Aufstellung der Bilanz 2017 berichtigt. Somit ist der oben ermittelte steuerliche Gewinn i. H. v. 30.000 € gem. § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG voll steuerpflichtig und nur in Höhe von 400.000 € nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei [1,5]

Steuerfrei gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 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 03.04.2019:

Die Ummeldung des PKW durch Lisa und der damit verbundene Eigentumsverlust bei der A-GmbH führt zu einer Vermögensminderung. Diese ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein gewissenhafter Geschäftsführer ihr den PKW nur gegen Zahlung des tatsächlichen Werts überlassen hätte (R 8.5 Abs. 1 KStR, H 8.5 III „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis - Allgemeines“. Durch den Abgang des Wirtschaftsguts ergibt sich eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Es liegt kein Gewinnverteilungsbeschluss vor. Die „Entnahme“ ist geeignet, bei Lisa bzw. bei Max zu Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu führen. Es liegt damit eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. R 8.5 Abs. 1 KStR vor. Sie darf das zu versteuernde Einkommen nicht mindern und ist nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen (vgl. BMF-Schreiben v. 28.02.2002, Beck'sche Steuererlasse, 100, §8/13, Rn. 2 und 3. [1,0]

Die Bewertung der vGA erfolgt zum gemeinen Wert gem. § 9 BewG nach H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH. Auf die Umsatzsteuer war gem. den Hinweisen nicht einzugehen. Lisa zahlt vereinbarungsgemäß an Max einen Ausgleich in Höhe von 45.000 €. Folglich muss der PKW einen Wert von 90.000 € haben. Die Bewertung erfolgt daher mit 90.000 €.

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

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

Endgültiges Abwicklungs-Endvermögen – Schlussauskehrung

Vorl. Abwicklungs-Endvermögen zum 30.11.2019:	4.493.000 €	
./.. Körperschaftsteuerrückstellung	./.. 211.425 €	
./.. Solidaritätszuschlagsrückstellung	./.. 11.628 €	
Schlussauskehrung	4.269.947 €	[1,0]
- davon Stammkapital	1.000.000 €	

Rückzahlung Stammkapital – Kapitalherabsetzung

In 2016 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 führte. 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 € ./.. 2 x 140.000 € = 600.000 € aus Gewinnen der A-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 2016 betrug demnach zunächst einmal 600.000 €. Dieser Sonderausweis mindert sich jedoch gem. § 28 Abs. 3 HS 1 KStG in folgenden Jahren, soweit in diesen Jahren Einlagen der Gesellschafter getätigt werden, die zu einem positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 Abs. 1 KStG führen. Gem. § 28 Abs. 3 HS 2 KStG ist das Einlagekonto dann um die entsprechenden Beträge wieder zu mindern. Da Max und Lisa in 2017 jeweils 50.000 € eingezahlt haben, erfolgt im ersten Schritt ein Zugang zum Einlagekonto i. H. v. 100.000 €, im zweiten Schritt vermindert sich dann der Sonderausweis um 100.000 € auf nur noch 500.000 €, und im dritten Schritt vermindert sich das Einlagekonto um 100.000 €.

[1,0]

Auch die verdeckten Einlagen in Höhe von insgesamt 110.000 € (= vE BGA i. H. v. 60.000 € + Steuern und Versicherungsbeiträge i. H. v. 50.000 €) im Liquidationszeitraum führen, wie oben dargestellt, zu einer Verminderung 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 Einlagekontos auf den Tag abzustellen, auf den die Liquidationsschlussbilanz (hier der 30.11.2019) 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 gem. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG Bezüge i.S.v. 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.

[1,0]

Der den Sonderausweis übersteigende Betrag ist dann dem steuerlichen Einlagekonto 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 € Stammkapital ./. 390.000 Sonderausweis) dem steuerlichen Einlagekonto gutzuschreiben. [1,0]

Dann ist nach § 28 Abs. 2 Satz 3 KStG der den Sonderausweis übersteigende Betrag von 610.000 € von dem positiven Bestand des steuerlichen Einlagekontos von 610.000 € wieder abzuziehen. Da das steuerliche Einlagekonto zum Abzug vollumfänglich ausreicht, findet § 28 Abs. 2 Satz 4 KStG keine Anwendung. [1,0]

Liquidationsbilanz zum 30.11.19

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 A-GmbH
1. Einkünfte gem. § 17 EStG

Die Liquidation der A-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 A-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 A-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 2016	140.000 €	140.000 €	
Einlage 2017	50.000 €	50.000 €	
vE BGA	30.000 €	30.000 €	
vE Steuer+ Versicherung	<u>25.000 €</u>	<u>25.000 €</u>	
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 A-GmbH beteiligt waren.

Veräußerungsgewinn § 17 Abs. 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 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>./.</u> 183.000 €
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:

A-GmbH – verdeckte Gewinnausschüttung

Die im Rahmen des Liquidationszeitraumes der A-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 grds. 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 ergibt die Stellung eines Antrags im Sinne des § 32 d Abs. 2 Nr. 3 EStG keinen Vorteil, da die Besteuerung zum Regelsteuersatz im Zweifel ungünstiger wäre als die Abgeltungsteuer von 25%; Max und Lisa haben lt. Sachverhalt hohe Einkünfte. [0,5]

Aus der unentgeltlichen Übertragung des PKW 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 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 EStG) i. H. v. jeweils 45.000 €. Einbehalten Kapitalertragsteuer ist hier nicht zu berücksichtigen, da hier davon ausgegangen wird, dass seitens der A-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 bei 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 bei den Einkünften usw. und beim zu versteuernden 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]

A-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 A-GmbH hat lt. Bearbeitungshinweise 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]

Mali-GmbH – verdeckte Gewinnausschüttung

Bei der Mali-GmbH liegt eine Vermögensminderung durch die überhöhten Anschaffungskosten der BGA vor. Ein gewissenhafter Geschäftsführer hätte nur gegen Zahlung des tatsächlichen Werts von 45.000 € die BGA gekauft. Die A-GmbH ist zwar nicht Gesellschafterin, aber nahestehende Person der Gesellschafter. Damit ist die Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, durch die zutreffende Bewertung der BGA in der Mali-GmbH zum Teilwert ergibt sich eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag i. H. v. 60.000 € (=105.000 € ./. 45.000 €) gem. § 4 Abs. 1 EStG, weil bei dieser mehr Geld abfließt, als der Mali-GmbH an Werten in Form von BGA zugeht. Es liegt auch kein Gewinnverteilungsbeschluss 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. Verbrauchs- bzw. Verwendungstheorie zur Finanzierung der verdeckten Einlage in die A-GmbH aufgewendet.

Somit liegen bei Max und Lisa Kapitaleinkünfte i. S. v § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i. H. v. 30.000 € vor. *Zur steuerlichen Behandlung s.o.*

[2,0]

[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

6,0	
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	
Erbfall 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 § 10 Ia S. 2 lit. c EStG, da keine GF Position übertragen; keine Übertragung gegen Leibrente (§10/5, Rn. 56); Veräußerung = § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, da...; VG nach § 17 II S. 1 EStG	2,0	
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	1,0	
./. 102 €		
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-PauschB (§ 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 EStG; ArbG SozVers = § 3 Nr. 62 EStG	1,0	
AN-PauschB (§ 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	
Sachverhalt 2		
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	
Sachverhalt 3		
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; Vorabauschüttung = 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); kein Fall des § 6 V AStG)	1,0	
VPr = gW (§ 6 Abs. 1 S. 4 AStG)	0,5	
Ermittlung Wegzugsgewinn	1,0	
Freibetrag = 0 € (§ 17 III EStG), da...	1,0	
Körperschaftsteuer		
Aufgabe 1		
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 II KStG)	0,5	
Abwicklungs-Endvermögen um stfr. Vermögensmehrungen zu korrigieren (§ 11 III KStG); ansonsten gelten allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften (§ 11 VI KStG)	1,0	
Ermittlung Abwicklungs-Endvermögen	1,5	
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 (H 8.6 "Hingabe von Wirtschaftsgütern" KStH); Hinzurechnung (§ 8 III S. 2 KStG)	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	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 €;	1,0	
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 (Kurs A)	
Klausur:	6-STD 2020 F-2
Datum:	21.08.2020
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	21.08.2020- 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">• Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabebearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl 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 geben Sie den Mantelbogen zusammen mit Ihrer Klausur ab.

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 selbständigen 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 31.12.2019. Dabei sollen 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. Ebenso ist nicht auf latente Steuern 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 31.12.2019 sind nicht zu erstellen. Auf den Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.
8. Die Veranlagungen bis einschließlich 2018 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 Abzinsungszinssatz 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 01.09.2019 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 04.09.2019 für 160.000 €. Der Kurswert der Bezugsrechte ist zwischen dem 01.09. und dem 04.09.2019 konstant geblieben.

T buchte:

Bank 160.000 € an Beteiligungserträge 160.000 €

In der Bilanz zum 31.12.2018 sind die Biathlon-Aktien mit 900.000 € ausgewiesen. Die Biathlon AG beschloss am 20.03.2019 eine Gewinnausschüttung für das Wirtschaftsjahr 2018 i.H.v. 1.500.000 €. Am 28.03.2019 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 01.02.2019 bis zum 01.08.2019 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 zutreffend auf seinen Namen.

Den Bauantrag hat T in der Absicht ein für sein Einzelunternehmen nutzbares Hochregallager zu errichten unter seinem Namen am 12.10.2018 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 01.08.2019 auf dem Konto „Gebäude Hochregallager“ aktiviert und mit 10 % abgeschrieben, so dass der Bilanzwert zum 31.12.2019 (840.000 € - 84.000 € =) 756.000 € beträgt.

Die andere Hälfte der Baukosten (= 840.000 €) hat er gewinnmindernd als Grundstücksaufwand des Jahres 2019 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 2018 oder 2019 könnte das Ehepaar 500.000 € erzielen.

3. Grundstück Maisenweg 7

T hatte am 01.01.2019 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 14.01.2019 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 31.12.2019 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 31.12.2019 (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 31.12.2019. 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 31.12.2020 darzustellen. Gehen Sie dabei davon aus, dass sich die Rechtslage zum 31.12.2020 gegenüber der Rechtslage 31.12.2019 nicht geändert hat. Für 2020 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 gewerbesteuerlichen 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 30.9.2019 völlig zerstört. Nach der Besichtigung durch einen Gutachter überwies die Feuerversicherung am 01.11.2019 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 20.10.2019 und der Rest von 19.500 € am 15.01.2020 zu entrichten. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt erst seit Mitte Dezember 2019 vor. Die Bezahlung des kompletten Kaufpreises erfolgte daher erst Ende Januar 2020.

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 30.10.2019 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:

31.12.2017		38.000 €
AfA 2018 (10 % von 80.000 €)		<u>- 8.000 €</u>
31.12.2018		30.000 €
Abgang 2019 durch Brand	(1)	-30.000 €
Zugang Anlage II	(2)	40.000 €
Übertragung stiller Reserven	(3)	<u>-40.000 €</u>
31.12.2019		<u><u>0 €</u></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 31.12.2019 inventurmäßig aufgenommen und ihn dabei mit 100 Festmetern (fm) ermittelt. Die Einkaufspreise sind vom 10.12.2019 bis zum Jahresende 2019 unverändert geblieben. Der Anfangsbestand lag bei 400 fm bewertet mit 160.000 € (netto)

Die GmbH hat in 2019 folgende Einkäufe von Holzbalken getätigt:

Am	Menge fm	Gesamt € (netto)
20.05.2019	200	110.000
10.07.2019	250	118.750
30.09.2019	200	76.000
10.12.2019	300	135.000

Der Einkauf wurde bisher zutreffend als Aufwand erfasst. Aus der Inventur wurden bisher noch keinerlei Konsequenzen gezogen; es erfolgten keine Buchungen.

Hinweis:

Bewerten Sie nach dem gewogenen Durchschnitt, dem Perioden- Lifo- und dem Fifo- Verfahren.

Beim Perioden Lifo- Verfahren ist bei der Bewertung der Mehrbestände von den Anschaffungskosten der ersten Lagerzugänge des Wirtschaftsjahres auszugehen und nicht von den durchschnittlichen Anschaffungskosten aller Zugänge.

3. Auftrag Stadtbücherei

Am 20.10.2019 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 2019 zeichnete sich ab, dass die der GmbH für die Auftragsabwicklung entstehenden Kosten voraussichtlich langfristig (zutreffend) 34.000 € betragen würden. Die Arbeiten wurden im Sommer 2020 begonnen und waren witterungsbedingt am 31.12.2020 erst zur Hälfte fertiggestellt. Bis dahin waren die erwarteten Kosten zur Hälfte (= 17.000 €) angefallen.

In der Bilanz zum 31.12.2020 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 31.12.2018 wurde folgende Steuerbilanz aufgestellt. Die Bilanzansätze sind nicht zu beanstanden; berücksichtigen das Ausscheiden des C aber noch nicht.

Bilanz OHG 31.12.2018

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		
	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
	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. 2012 erworben.

b) Grund und Boden II

Unter dieser Bilanzposition ist der Grund und Boden für die Lagerhalle enthalten. Das Grundstück wurde in 2009 erworben.

c) Bürogebäude

Das Bürogebäude (Baujahr 1970) wurde im Januar 2012 erworben. Es wird ausschließlich eigenbetrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten betragen 500.000 €.

d) Lagerhalle

Das Gebäude wurde im Januar 2009 für 1.000.000 € erworben (Bauantrag 1986).

f) Firmenwert

Gründe für eine Teilwertabschreibung im Jahr 2019 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 auszuschneiden. C wurde eine Abfindung in Höhe von 450.000 € angeboten, die dieser angenommen hat. C ist daraufhin mit Wirkung 01.01.2019 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 AB-OHG will voraussichtlich am 10.12.2020 den Teilbetrieb „Fliesen“ an ihren langjährigen Geschäftspartner Dr. Mörtel verkaufen. Die handelsrechtliche Teilbetriebsbilanz stellt sich wie folgt dar:

Aktiva	vss. Teilbetriebsbilanz zum 10.12.2020 (in €)	Passiva	
Anlagevermögen	100.000	Kapital	50.000
Umlaufvermögen	50.000	Rückstellungen	30.000
		Verbindlichkeiten	70.000
	<hr/> 150.000		<hr/> 150.000

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 11.12.2020 auf das Geschäftskonto der AB-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 01.01.2019 mit Begründung und nachvollziehbaren Berechnungen auf.
2. Entwickeln Sie unter den gleichen Anforderungen die steuerlichen Bilanzansätze bis zum 31.12.2019. 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: Geplanter Verkauf eines Teilbetriebs

1. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2020. Dabei sollen 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.

Hinweis:

Gehen Sie dabei davon aus, dass sich die Rechtslage zum 31.12.2020 gegenüber der Rechtslage 31.12.2019 nicht geändert hat.

Klausurlösung

Bilanzsteuerrecht

	Klausuren-Intensiv-Training
Klausur:	6-STD 2020 F-2
Datum:	21.08.2020
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

- 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: 31.12.2018) 900.000 €

Kurswert des Bezugsrechts (04.09.2019): 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 31.12.2019 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 2018 nicht mehr änderbar ist kann grundsätzlich keine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgen. Die Berücksichtigung der Einlage in 2018 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 [1,0]

Zum 31.12.2019 (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. Insoweit 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 In der Praxis wird meistend eine Anpassung der Anfangsbilanz zum 01.01. vorgenommen. Dieser Vereinfachung wird in dieser Lösung aber nicht gefolgt.

1 HGB.² 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]

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 an ihn für sein Unternehmen erbracht wurden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 Abs. 1 UStG). Die abzugsfähige Vorsteuer rechnet daher gem. § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten. [1,0]

Zum 31.12.2019 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 2 % 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 2019 nur zeitanteilig für 5 Monate abzuziehen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Abschreibung in der HB: $2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}; 5/12 = 7.000 \text{ €}.$ [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 2019 „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 2019 zeitanteilig.

Abschreibung in HB: $2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}; 5/12 = 7.000 \text{ €}.$ [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 2019 erfolgt diese zeitanteilig:

$2\% \text{ von } 50\% \times 1.680.000 \text{ €} = 16.800 \text{ €}; 5/12 = 7.000 \text{ €}.$ [1,0]

² Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 247 HGB, Rn. 459.

2.2 technische Umsetzung

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Die gebuchten Grundstücksaufwendungen 2019 (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)³. 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 31.12.2019 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 § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 Abs. 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

³ Siehe hierzu *Leicht*, in: Alber et. al., Beck'sches Steuer- und Bilanzlexikon, 51. Auflage, 2020, Stichwort „Gebäude auf fremden Grund und Boden“, Tz. A.I und II.

€ x 1/9 = 24.444 €. Das Gebäude ist zum 31.12.2019 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. Abbruchsverpflichtung

2.1 Ansatz

Bezüglich der Abbruchsverpflichtung 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 2019 hinreichend wirtschaftlich verursacht (R 5.7 Abs. 2 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 31.12.2019: 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 Vielfältiger 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 (= 30.09.2019 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 planmäßige 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 15.01.2020 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 € ⁴ an	AfA	1.650 €

[1,0]

Tz. 2: Balkenvorrat

1. Ansatz

Der Balkenvorrat ist zum 31.12.2019 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]

⁴ Differenz zwischen der handelsrechtlichen Abschreibung und der steuerlichen AfA (2.750 € ./. 1.100 €).

2.1 Handelsbilanz:

Da eine Einzelbewertung 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 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)
01.01.2019	400	160.000
20.05.2019	200	110.000
10.07.2019	250	118.750
30.09.2019	200	76.000
10.12.2019	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 31.12.2019 den Anschaffungskosten vom 10.12.2019 in Höhe von 450 €/fm entspricht. Der Bestand ist danach am 31.12.2019 mit (100 fm x 450 € =) 45.000 € zu bewerten. [1,0]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Waren 45.000 € an Bestandsänderung 45.000 €
Materialaufwand 115.000 € an Bestandsänderung 115.000 €

[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 31.12.2019 mit (100 fm x 400 € =) 40.000 € zu bewerten. [1,0]

steuerliche Anpassungsbuchung:

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

Tz. 3: Auftrag Stadtbücherei

1. Bilanzstichtag 31.12.2019

Am 31.12.2019 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 gegenüberstehen (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 31.12.2020

Am 31.12.2020 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 31.12.2020 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 BFH⁵ begrenzt das steuerliche Verbot der Rückstellungen für drohende Verluste eine zulässige Teilwertabschreibung nicht. Die Teilwertabschreibung auf teillfertige 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 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 teillfertige 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 € ⁶
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]

⁵ BFH, Urteil v. 07.09.2005, VIII R 1/03, BStBl. II 2006, S. 298.

⁶ Soweit sich im Sachverhalt auch eine Angabe zur Höhe des kalkulierten Unternehmerlohns findet ist in der Steuerbilanz ein weiterer Abschlag vorzunehmen (vgl. hierzu R 6.8 Abs. 2 EStR); dies gilt nicht für die Handelsbilanz.

	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.⁷ [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]

⁷ 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 i. R. des Ausscheidens 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 das 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 gg. C	450.000
Aufstockung	<u>+20.000</u>	60.000	Bankverbindlichkeiten	265.000
			Hypothekendarlehen	735.000
Bürogebäude	430.000			
Aufstockung	<u>+46.667</u>	476.667		
	700.000			
Lagerhalle				
Aufstockung	<u>+66.667</u>	766.667		
Kundenforderungen		330.000		
Finanzkonten		40.000		
		1.770.000		1.770.000

[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 II 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 01.01.2019 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 01.01.2019 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 €	Kapital B	160.000 €
	<u>\therefore 26.667 €</u>		
	33.333 €		
Lagerhalle	766.667 €	Bankverbindlichkeiten	265.000 €
	<u>\therefore 93.333 €</u>		
	673.334 €	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 Verkauf des Grundstücks I der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist gem. § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 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, 3 Abs. 7 S. 1 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 2019	53.333 €
<u>./. AfA 1/15</u>	<u>3.555 €</u>
= Bilanzansatz StB zum 31.12.2019	49.778 €

[1,0]

Buchungssatz in StBil:

AfA an Firmenwert 3.555 €

[1,0]

2. Grund und Boden II

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. Lagerhalle

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 zu⁸. 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 3 %. [1,0]

Die Herstellungskosten der Lagerhalle haben 1.000.000 € betragen. Davon entfallen auf A und B $2/3 = 666.667$ €; die AfA von 3 % beträgt 20.000 €. [0,5]

[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

⁸ Siehe auch Zimmermann/Hottmann/Kiebele/Schaeberle/Scheel, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, S. 856.

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 S. 2 EStG. Die AfA beträgt 3 % v. 206.667 € = 6.200 €. [1,0]

Insgesamt beträgt die AfA 26.200 € (20.000 € + 6.200 €). Der Bilanzansatz in der Steuerbilanz zum 31.12.2019 beträgt 673.334 € ./. 26.200 € = 647.134 €. [0,5]

Buchungssatz in der StBil:
AfA an Gebäude 26.200 € [1,0]

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 unzulässigen 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. [1,0]

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 (BMF, Schreiben v. 30.11.2017, Beck-Erlasse 1, 5/1, Rn. 16 und 25). [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]

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

Außerbilanzielle Hinzurechnung + 18.667 € [1,0]

[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 0

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 2018	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 Abbruchverpflichtung	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 Kaufpreisvdl.	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 (Kurs A)	
Klausur:	6-STD 2020 F-3
Datum:	25.08.2020
Dauer:	6 Stunden
Abgabe:	25.08.2020- 14:00 Uhr
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
Bearbeitungs- hinweise:	<ul style="list-style-type: none">• Bitte nummerieren und kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabebearbeitung in Druckbuchstaben mit Seitenzahl 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 geben Sie den Mantelbogen zusammen mit Ihrer Klausur ab.

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 2012 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 28.03.2019 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 2013 – 2015“ geprüft werden. Als Prüfungsbeginn bestimmte die Prüfungsanordnung den 29.05.2019, als Prüfungsort den Betrieb in Ebersberg. Die Prüfungsanordnung wurde lediglich mit einem Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO begründet.

Klumpe legte am 16.04.2019 per Mail "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 2017 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 19.04.2019 holte die Betriebsprüferin Chantal Gründlich beim zuständigen Veranlagungsbezirk die Steuerakten von Klumpe. Dabei teilte ihr der Veranlagungsbeamte mit, dass die Einkommensteuererklärung 2013 im Februar 2015 eingegangen war und der entsprechende Steuerbescheid - ohne Nebenbestimmungen - am 07.04.2015 mit einer Festsetzung i.H.v. 29.700 € zur Post gegangen war.

In der Einkommensteuerakte befand sich für den Besteuerungszeitraum 2013 eine Feststellungsmitteilung des Finanzamtes Memmingen (ebenfalls für den Veranlagungszeitraum 2013) vom 02.12.2017 für Karl Klumpe (Eingangsstempel beim FA Ebersberg 06.12.2017): Karl Klumpe war 2013 als atypisch stiller Gesellschafter an der Photoprimum GmbH in Memmingen beteiligt. In dieser Feststellungsmitteilung wurde dem Finanzamt Ebersberg mitgeteilt, dass sich der Gewinnanteil von Karl Klumpe aus dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 2013 in Höhe von bisher festgestellten (und ausgewerteten) 10.000 € auf 12.000 € erhöht hatte. Der dieser Mitteilung zugrunde

liegende geänderte Feststellungsbescheid für 2013 war der GmbH & atypisch Still am 06.12.2017 ordnungsgemäß bekannt gegeben worden. Auf der Feststellungsmitteilung 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 15.05.2019 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 11.11.2019 als unbegründet zurückgewiesen; Klage hiergegen hat Klumpe nicht eingelegt.

Am 25.11.2019 meldete Klumpe beim FA Ebersberg schriftlich bisher nicht erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für den Besteuerungszeitraum 2013 nach. Es handelte sich um Mietnachzahlungen seines Mieters für das Jahr 2012 i.H.v. 1.000 €, die Klumpe im Juni 2013 erhalten hatte. Der Mieter hatte 2012 für einige Monate die Mietzahlungen wegen angeblichen Mietmängeln gekürzt. Im Mai 2013 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 2013 nicht angegeben.

Der durch die Nachmeldung veranlasste Änderungsbescheid für die Einkommensteuer 2013 i.H.v. 30.000 € gegenüber Klumpe wurde am 13.12.2019 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 15.12.2019 - 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 20.01.2020 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 2020 statt.

Die Betriebsprüferin Gründlich griff den Fall Anfang 2020 - nachdem der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung keinen Erfolg gehabt hatte - wieder auf und erschien nach neuer Terminabsprache am 03.02.2020 im ehemaligen Betrieb von Klumpe. Am 24.02.2020 fand die Schlussbesprechung statt, in der Frau Gründlich ihre Feststellungen wie folgt zusammenfasste:

1. Ende 2013 war gegen Klumpe ein Gewährleistungsprozess anhängig, mit einem Urteil war wegen erforderlicher Gutachten aber erst 2014 zu rechnen. Klumpe hatte in der Bilanz zum 31.12.2013 eine nicht näher erläuterte Prozesskostenrückstellung gebildet und dabei auch Kosten der nächsten Instanz mit 6.000 € eingerechnet, da er im Falle des Unterliegens nicht nachgeben wollte. Die Rückstellung ist nach der steuerlich richtigen Ansicht von Frau Gründlich in der Bilanz 2013 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 2013 auf 3.000 €. Diese Aufwendungen für die Rechtsverfolgung waren vom Finanzamt bei der Veranlagung für den VZ 2013 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 des Vaters ohnehin nicht mehr verwertbar seien.

Das Finanzamt Ebersberg erließ am Montag, den 07.04.2020 (entspricht dem Tag der Aufgabe zur Post) einen geänderten Einkommensteuerbescheid 2013 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 Feststellungsmittelteilung des FA Memmingen vom 02.12.2017“) 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 12.05.2020 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 07.04.2020 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 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

Hinweis zur Steuersatzsenkung für nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführte Umsätze. Die Steuerberaterprüfungen werden üblicherweise im 1. Quartal eines Jahres abschließend erstellt. Aus diesem Grund dürfte die Steuersatzsenkung grundsätzlich in der Steuerberaterprüfung 2020 nicht thematisiert werden. In der Musterlösung zu den nachfolgenden Sachverhalten wird auf die Steuersatzsenkung eingegangen. Grundlage für die Musterlösung ist das BMF-Schreiben vom 30.06.2020 zur Steuersatzsenkung.

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. Die Zusammenfassende Meldung wird quartalsweise abgegeben. 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 2020. 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 2020 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 2020 mit eigenen Arbeitnehmern (Arbeitslohn für die auf der Baustelle in Dänemark tätigen Arbeitnehmer insgesamt 60.000 €) und Baumaterialien (Einkaufspreis 137.000 € netto im Jahr 2020), 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 2020 mit Lastenwechsel zum 31.08.2020 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 im Mai 2020 den Sachverständigen Hansen (H) aus Husum (DE) damit beauftragt, ein Gutachten zum Verkaufswert des bebauten Grundstücks zu erstellen. H übergab N das fertige Gutachten Ende Juni 2020. H, der über einschlägige Erfahrungen auf dem Immobilienmarkt in Dänemark verfügt, erteilt N Anfang August 2020 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 2020 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 07.05.2020 über 5.950 € für die Strecke Flensburg - Dyrhave (Transport im Mai 2020) und vom 28.08.2020 über 6.000 € für den Rücktransport im August 2020 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 2020.

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.

- a) In einem der auf eigenem Grund und Boden errichteten Gebäude, das sie im Jahr 2010 zutreffend insgesamt ihrem Unternehmen zugeordnet hatte, bewohnt sie seit Errichtung des Gebäudes im Jahr 2010 das Erdgeschoss. Die beiden anderen Geschosse (alle Geschosse sind gleich groß) sind seither steuerpflichtig vermietet. Erstmalige Nutzung aller Geschosse: 01.11.2010. Angefallene Umsatzsteuer für die Errichtung des Gebäudes: 174.800 € hatte H zutreffend in voller Höhe als Vorsteuer geltend gemacht (Herstellungskosten 920.000 €).
- b) Im Juni 2020 lässt H die Außenwand des Gebäudes streichen. Nach Fertigstellung der Arbeiten am 26.06.2020 erhält sie Anfang Juli 2020 eine Rechnung des Malerbetriebs M über 6.000 € zzgl. 1.140 USt.
- c) In den Monaten August und September 2020 realisiert H den schon lange ins Auge gefassten Dachgeschossausbau des Gebäudes. Nach Fertigstellung und Abnahme im September 2020 wird das Dachgeschoss mit gleicher Grundfläche wie die anderen Geschosse ab 01.10.2020 hälftig steuerpflichtig und hälftig steuerfrei vermietet. Die Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses belaufen sich ausweislich der Rechnung des Bauunternehmers B vom 28.09.2020 auf 92.000 € zzgl. 14.720 € USt (16 %).
- d) H bringt eines der ihr gehörenden, steuerpflichtig vermieteten Grundstücke einschließlich der darauf noch lastenden Schulden in eine mit den Kindern neu gegründete GbR zum 01.04.2020 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 in Berlin ansässige Unternehmer Frank Schmidt (S) bietet über das Internet Software zur Virusbekämpfung sowie Updates dieser Software an, die seine Kunden per PayPal oder Kreditkarte bezahlen können. In den Monaten Januar bis März 2020 verkauft M Software für brutto 1.200 € an Privatpersonen in Österreich (Steuersatz 20 %) und für brutto 1.210 € an Privatpersonen in Spanien (Steuersatz 21 %). Die vorgenannten Umsätze hatte M bereits im Jahr 2019 im Umfang von 100.000 € ausgeführt. Auch für das Jahr 2020 rechnet M mit ähnlichen Umsätzen.

Hinweis

M hat weder in Österreich noch in Spanien seinen Sitz bzw. eine Betriebsstätte. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

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

Sachverhalt 4

Der Moon S.A. (M) mit Sitz in der Schweiz ist es Anfang 2020 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 2020 im deutschsprachigen Raum vertrieben und ist bereits nach wenigen Tagen ausverkauft. U.a. sind 8.000 Stück an Abnehmer in Deutschland verkauft worden.

Anfang September 2020 gehen bei M 7.600 Bestellungen der Käufer aus Deutschland zur Fortsetzung der Aktualisierung des Virenschutzprogramms ein. Aus den Angaben der Käufer im Rahmen der Online-Registrierung ist M bekannt, dass 2% der Käufer Unternehmer sind, die den PC auch tatsächlich unternehmerisch nutzt oder zu nutzen beabsichtigt. Die restlichen Käufer sind Privatpersonen. 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 2020 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 in beliebiger Reihenfolge gelöst werden können.

Teil 1 – Sachverhalt

Der in der Hafengasse 14 in Lübeck (Schleswig-Holstein) wohnende, sehr vermögende, aber verwitwete und am 26.11.1945 geborene Wolfgang Hefermilch (WH) verstarb am 02.06.2019. 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 22.11.2017 hat er seinen Sohn S 1, dem er am 02.06.2009 schon einmal einen Betrag in Höhe von 35.000 € schenkweise zugewendet hatte, zu seinem Alleinerben eingesetzt. S 2 hatte bereits im Jahr 2008 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 1975) 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 31.05.2019. S 1 erfüllte diesen letzten Wunsch seines Vaters und übergab seinem Bruder den Wagen und den KFZ-Brief nebst KFZ-Schein bereits am 17.08.2019. Der Wagen hat einen Oldtimer-Wert in Höhe von 32.290 € (Schätzung vom 14.05.2019).

2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH

WH hatte auf Anraten seines Bruders Xaver Hefermilch (XH) am 05.07.2018 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 17.06.2018 ebenfalls Geschäftsanteile zum Nennbetrag in Höhe von 200.000 € für einen Kaufpreis von 800.000 € an dieser Gesellschaft erworben. Am 19.07.2018 – 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 2013 bezugsfertig. Das Haus hat drei gleich große Einheiten 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 2019. Die Mieten für Mai 2019 und Juni 2019 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 31.12.2004 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 01.07.2012 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 fiele keine Steuer an. Er begründete dies damit, dass ein persönlicher Freibetrag gegeben sei.

WH hatte seinerzeit das Grundstück Hafengasse 14 im Jahr 2012 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 22.11.2017 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 01.06.2019 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 08.06.2019 unter Vorlage des Testaments vom 22.11.2017 auflösen und in eine sicherere Geldanlage „umschichten“. Der Kurswert der Aktien zum 08.06.2019 betrug 1.019.000 €. Die Bank machte jedoch Legitimationsschwierigkeiten und bestand auf die Vorlage eines Erbscheins. Den bekam S 1 erst am 27.08.2019. Zu diesem Zeitpunkt war der Wert des Depots auf 680.000 € zusammengeschmolzen.

6. Einkommensteuer-Abschlusszahlungen 2019

Der Steuerberater des WH ist auch der Steuerberater des S 1. Er hat zutreffend berechnet, dass die Einkommensteuer-Abschlusszahlung für die dem verstorbenen WH zuzurechnenden Einkünfte im Todesjahr 2019 (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) 126.340 € betragen wird.

Teil 1 – Aufgabe

S 1 und S 2 sind vom zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt aufgefordert worden, im September 2020 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 01.06.2019 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 1983, 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 2015 aus Asphalt auf Kieslage vorhanden.

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 2.500.000 € ermittelt. Die beiden übrigen Gesellschafter haben daher jeweils eine Bareinlage in Höhe von 2.500.000 € 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 01.03.2019 eine sanierte Altbauwohnung in Köln für 530.000 € erworben. Übergang von Nutzen und Lasten ist der 01.05.2019. Bei Einzug in die Wohnung am Tag der Arbeit bemerkt Franz Flott einen Schimmelbefall im Badezimmer. Aufgrund dessen minderte er mit Schreiben vom 01.03.2020 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 2019 und 2020 unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen. Ggfs. erforderliche Anträge gelten als gestellt.

Der Grunderwerbsteuersatz in Nordrhein-Westfalen 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 2020 F-3
Datum:	25.08.2020
Dauer:	6 Stunden

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

Lösungshinweise zur Übungsklausur Gemischte Klausur F-3

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 07.04.2020 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 07.04.2020 (§ 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 10.04.2020, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Einspruchsfrist beginnt daher mit Ablauf des 10.04.2020 und endet – da der 10.05.2020 nach Angabe im Sachverhalt ein Samstag ist – mit Ablauf des 12.05.2020, §§ 108 Abs. 1, 3 AO, 187 ff. BGB. Es kommt also zur sogenannten Fristenstreckung gem. § 108 Abs. 3 AO. Der Eingang des Einspruchs am 12.05.2020 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 07.04.2020, § 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 2013 vom 07.04.2015 mit 29.700 € ist nur möglich, wenn Korrekturtatbestände erfüllt sind (vgl. § 351 Abs. 1 AO letzter Halbsatz).

[1,0]

Der Änderungsbescheid vom 13.12.2019 ändert daran nichts. Da Karl Klumpe als Adressat im Bekanntgabezeitpunkt, also gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 16.12.2019 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 13.12.2019 spielt also für die weitere Betrachtung, insb. für § 351 Abs. 1 AO, keine Rolle.

[1,0]

Eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheides vom 07.04.2015 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 2012 bei der Veranlagung der ESt 2013.

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 2015 zu laufen (vgl. §§ 149 Abs. 1 AO, 25 Abs. 3 EStG iVm § 56 EStDV) und endete regulär mit Ablauf 2019, § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO. Der Änderungsbescheid vom 13.12.2019 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 07.04.2020 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 2013 gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Mail vom 25.11.2019 anzeigte, endet die einjährige Frist des § 171 Abs. 9 AO mit Ablauf 25.11.2020. Der Änderungsbescheid vom 07.04.2020 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 07.04.2020 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-Wurscht-Prinzip“ bekannt, vgl. AEAO vor §§ 172 ff Tz. 5*).

[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 2019; allerdings kommt hier eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 1. Alt. AO in Betracht:

Die Prüfungsanordnung für die ESt 2013 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. 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 19.04.2019 an Amtsstelle, da zu diesem Zeitpunkt noch keine konkreten Ermittlungsmaßnahmen stattfanden. Der tatsächliche Beginn erfolgte laut Sachverhalt erst 2020, 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 28.03.2019 „verfällt“ hier auch nicht. Da FA kann nach der Verschiebung des Prüfungsbeginns irgendwann später, also auch erst 2020, 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 Feststellungsmittelung:

Eine Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht, da keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 sind mechanische Fehler bei der Auslegung oder (Nicht-) Anwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, 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 06.12.2017 bekannt gegeben wurde, endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 10 S. 1 mit Ablauf des 06.12.2019; da dieser Tag vor Ablauf der regulären Festsetzungsverjährung Ende 2019 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 07.04.2020 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 Bauträger einschließt. Die in DK steuerbare Lieferung ist dort zwingend steuerfrei nach § 4 Nr. 9a dän. UStG.

[1,0]

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 S. 1 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 in Deutschland nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. 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 UStAE, A 14c.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE).

[2,0]

b) Transportleistung durch dänischen Fuhrunternehmer

Die Beförderungsleistungen des dänischen Fuhrunternehmers lösen eine Steuerschuldnerschaft des N nach § 13b UStG aus, soweit der Umsatzort der Transportleistungen im Inland liegt und die Transportleistungen nicht steuerfrei sind. Die Beförderungsleistungen als sonstige Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG haben ihren Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG am Unternehmenssitz des N in Flensburg, folglich im Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG, und sind hier auch mangels § 4 UStG 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 beach-*

tende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG kann bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen nicht zur Anwendung gelangen).

[1,0]

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 dargestellt – 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).

Für die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes kommt es darauf an, wann die Beförderungsleistungen durch den Fuhrunternehmer ausgeführt wurden (sonstige Leistung werden mit Vollendung ausgeführt, vgl. A 13.1 Abs. 3 UStAE). Für die im Mai 2020 ausgeführte Beförderungsleistung findet der Steuersatz von 19 % und für die im August ausgeführte Beförderungsleistung findet der Steuersatz von 16 % Anwendung, vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Rz. 4.

Bei Anwendung des Regelsteuersatzes von 19 % bzw. 16 % beträgt die Steuer 1.130,50 € (5.950 € x 19 %, § 12 Abs. 1 UStG) bzw. 960,00 € (6.000 € x 16 %, § 12 Abs. 1 UStG); 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 2020.

[2,0]

Dem Grunde nach steht dem N für die genannten Beträge in den Voranmeldungszeiträumen Mai und August 2020 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 beabsichtigter 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 (§ 9 Abs. 1 UStG wäre nicht erfüllt). Damit liegt eine vorsteuerschädliche Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor.

[1,0]

Etwas anderes gilt für die Umsatzsteuer 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 2020 ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG in Höhe 960 € möglich (andere Auffassung mit Begründung vertretbar).

[1,0]

c) Verbringen der Baumaschinen und des Baumaterials nach Dänemark (und zurück)

Für das Verbringen des Baumaterials nach Dänemark stellt sich die Frage, ob dieses Verbringen in Deutschland nach § 3 Abs. 1a UStG UStG als Lieferung zu behandeln ist. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine „der Art nach nur vorübergehender 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 i.V.m. Abs. 5a UStG und befindet sich im Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. 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 Nachweise nach § 6a Abs. 3 UStG liegen laut den „Allgemeinen Hinweisen“ vor.

Die steuerfreien fiktiven Lieferungen hat N in den Voranmeldungen Juni und Juli 2020 und in der Umsatzsteuererklärung 2020 mit dem Wiederbeschaffungspreis der nach DK beförderten Baumaterialien zum Zeitpunkt des Verbringens zu erfassen, dies sind 137.000 €, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG und § 18b UStG. Die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung ist des Weiteren in der Zusammenfassenden Meldung 2. Quartal 2020 zu erfassen, § 18a UStG. N hat eine sog. „Pro-forma-Rechnung“ auszustellen (vgl. A 14a.1 Abs. 5 S. 2 UStAE).

(Hinweis: Innergemeinschaftliche Lieferungen und damit auch Lieferungen nach § 6a Abs. 2 UStG sind nach § 18b S. 2 UStG im Voranmeldungszeitraum der Rechnungslegung spätestens jedoch in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung dieses Umsatzes folgende Monat endet zu erklären. Eine (Pro-forma-)Rechnung liegt für das Verbringen nicht vor; damit ist die innergemeinschaftliche Lieferung jeweils im Folgemonat nach dem Transport zu erklären. Hinweis: in der Kommentierungsliteratur ist umstritten, ob es sich bei einer Pro-forma-Rechnung um eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG handelt oder nicht.)

[2,0]

Das Verbringen der Baumaschinen nach Dänemark und zurück nach Deutschland gilt nicht als Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1a UStG i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG und nicht als Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG beim Zurückgelangen, weil die Maschinen nur zu einer vorübergehenden Verwendung nach Dänemark verbracht werden. Es handelt sich hierbei um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen, welches nicht steuerbar ist, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

[1,0]

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. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG ebenfalls vorsteuerunschädlich ist. (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) Nutzung des Gebäudes

Das Gebäude wurde ab der Fertigstellung gemischt genutzt. H hatte somit ein Zuordnungswahlrecht (A 15.2c Abs. 2 UStAE). Das Zuordnungswahlrecht wurde dahingehend ausgeübt, dass das Gebäude in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde.

Aus der Errichtung des Gebäudes im Jahr 2010 konnte H ungeachtet der Privatnutzung des Erdgeschosses den vollen Vorsteuerabzug geltend machen, da der § 15 Abs. 1b UStG auf Gebäude, welche vor dem 01.01.2011 hergestellt wurden, nicht anzuwenden ist, § 27 Abs. 16 UStG.

Mit der Nutzung des Erdgeschosses als Wohnung nutzt H Unternehmensvermögen nicht-unternehmerisch. Diese Nutzung stellt eine Verwendung i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar. Umsatzort ist Hamburg, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Hamburg ist Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Die Nutzung ist damit steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. § 4 Nr. 12a UStG findet keine Anwendung (vgl. A 4.12.1 Abs. 3 S. 8 UStAE). Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG. Die Herstellungskosten von 920.000 € sind nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2 u. 3 UStG auf 10 Jahre zu verteilen (01.11.2010 bis 31.10.2020). Auf das Jahr 2020 entfallen 25.555,56 € (920.000 € / 10 Jahre x 10/12 / 3 Geschosse). Damit ergibt sich eine monatliche Bemessungsgrundlage von 2.555,56 €.

Die unentgeltlichen Überlassungen werden mit Ablauf jedes Monats ausgeführt, vgl. A 13.1 Abs. 3 UStAE. Für Januar bis Juni 2020 ist damit der Steuersatz von 19 % und für Juli bis Oktober 2020 der Steuersatz von 16 % anzuwenden, vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Rz. 4.

Für die Monate Januar bis Juni 2020 ergibt sich jeweils eine Umsatzsteuer von 485,56 € (2.555,56 € x 19 %). Für die Monate Juli bis Oktober 2020 ergibt sich jeweils eine Umsatzsteuer von 408,88 € (2.555,56 € x 16 %), § 12 Abs. 1 UStG.

Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf der VAZ Januar bis Oktober 2020, § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG.

[2,0]

b) Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Malers

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 7/2020 auf 760 € beschränkt. In der Rechnung des Mal-

erbetriebs wurde zutreffend der Steuersatz von 19 % angewendet, da die Malerleistung noch im Juni 2020 ausgeführt wurde, vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Rz. 4. [2,0]

c) Ausbau des Dachgeschosses

Die nachträglichen Herstellungskosten des Dachgeschossausbaus stellt für den Vorsteuerabzug ein eigenständiges Zuordnungsobjekt 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 14.720 € (Steuersatz 16 % zutreffend, da Ausführung der Werklieferung im 2. Halbjahr 2020, vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Rz. 4.), also 7.360 €, im VAZ 9/2020 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).

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. [2,0]

d) Einbringung des Grundstücks in die GbR

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 (= sonstige Leistung, vgl. A 1.6 Abs. 2 S. 4 -6 UStAE und A 3.5 Abs. 8 S. 1 UStAE), so dass es sich um eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes, § 3 Abs. 1 i.V.m. 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 an einen Unternehmer für dessen Unternehmen. Das die GbR ihre unternehmerische Tätigkeit mit der Vermietung erst aufnimmt, ist unbeachtlich. 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. [2,0]

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 er-

halten, 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

a) Leistung des M

M führt gegenüber seinen Kunden sonstige Leistungen aus, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG. Der Ort der sonstigen Leistungen bestimmt sich nach § 3a Abs. 5 UStG, da

- Empfänger der Leistungen Nichtunternehmer sind, § 3a Abs. 5 S. 1 UStG,
- M Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG erbracht hat (auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen, A 3a.12 Abs. 3 Nr. 2 UStAE), und
- § 3a Abs. 5 S. 3 UStG keine Anwendung findet, da M in 2019 Umsätze i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG im Umfang von 100.000 € ausgeführt hat.

Der Umsatzort liegt nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG damit in Österreich und in Spanien als dem Ort, an dem die Leistungsempfänger ihren Wohnsitz haben, d.h. im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Österreich und Spanien sind jeweils Ausland, § 1 Abs. 2 S. 2 UStG. Die Umsätze sind jeweils in Deutschland nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

[2,0]

b) Besteuerungsverfahren

Bezüglich der vorgenannten Umsätze hat M ein Wahlrecht, welches Besteuerungsverfahren er insoweit anwenden möchte, § 18h Abs. 1 S. 1 UStG und A 18h.1 Abs. 1 S. 1, 5 UStAE. M kann sich bei dem für ihn in Österreich und Spanien zuständigen Finanzamt umsatzsteuerlich registrieren und die Umsätze i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG dort erklären und die entsprechende Umsatzsteuer entrichten. Er kann aber auch das MOSS-Verfahren (Mini-One-Stop-Shop-Verfahren) anwenden.

[1,0]

c) Anwendung des MOSS-Verfahrens

Soweit M vom MOSS-Verfahren gem. § 18h UStG Gebrauch macht ist gem. § 18h Abs. 1 S. 2 UStG die Teilnahme am MOSS-Verfahren nur einheitlich für alle Mitgliedstaaten der EU möglich.

Die Voraussetzungen für die Anwendung des MOSS-Verfahrens liegen bei M vor, da

- M im Inland, in Berlin, ansässig ist, § 18h Abs. 1 S. 1 i. V. m. Abs. 5 UStG,
- M in Österreich und Spanien einen Umsatz i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG erbracht hat, für die er dort die Umsatzsteuer schuldet und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben hat, § 18h Abs. 1 S. 1 UStG,
- M bereits vor der Ausführung der vorgenannten Umsätze gegenüber dem BZSt angezeigt hat, dass er am MOSS-Verfahren teilnehmen möchte, § 18h Abs. 1 S. 1, 3 UStG.

[2,0]

d) Erklärungsspflichten beim MOSS-Verfahren

M muss die o. g. Umsätze für das 1. Kalendervierteljahr 2020 bis zum 20.04.2020 in einer gesonderten elektronischen Erklärung gegenüber dem BZSt in Deutschland erklären und die hierauf entfallende Umsatzsteuer (200 € für Österreich und 210 € für Spanien) an das BZSt entrichten, § 18h Abs. 3 UStG (i.V.m. A 18h.1 Abs. 2 S. 1 UStAE). M muss in der Erklärung seine Umsätze getrennt nach jedem Land zum dort geltenden Steuersatz angeben.

Die vorgenannten Umsatzsteuerbeträge ermitteln sich wie folgt:

Verkäufe an Kunden in Österreich (netto 1.000 €):	200 € (20 % x 1.000 €)
Verkäufe an Kunden in Spanien (netto 1.000 €):	210 € (21 % x 1.000 €)
ausländische USt insgesamt:	410 €

Das BZSt leitet die durch M gemachten Angaben und die entrichtete Umsatzsteuer an die zuständige österreichische und spanische Finanzbehörde weiter.

M muss die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG i. V. m. A 22.3a Abs. 3 - 5 UStAE beachten.

[2,0]

Sachverhalt 4

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 S. 1 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). Damit findet für die Leistungen der Steuersatz von 19 % Anwendung, da die sonstigen Leistungen nach dem 31.12.2020 ausgeführt werden, vgl. BMF-Schreiben vom 30.06.2020, Rz. 4. und 51 2. Absatz (analoge Anwendung der Rz. 9). Allerdings wird nach dem Sachverhalt das Entgelt in allen Fällen vor Ausführung der Umsätze in voller Höhe vereinnahmt.

[1,0]

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. 2 S. 1 UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels § 4 UStG 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 1, 2 UStG wie folgt: $7.600 \cdot 2\% = 152$ x 81,20 € = 12.342,40 €. Die Umsatzsteuer beträgt somit $12.342,40 \cdot 19\% = 2.345,06$ €. Die Umsatzsteuer beträgt somit 96.561,13 €.

Da das Entgelt vor Ausführung der zeitlich begrenzten Dauerleistung in voller Höhe vereinnahmt wurde, entsteht die Umsatzsteuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Anzahlungsversteuerung) mit Ablauf des Monats September 2020. Steuerschuldner ist nach § 13a Abs. 1 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, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Damit sind auch diese sonstigen Leistungen steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, und mangels § 4 UStG 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.

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

$$2\% \text{ von } 7.600 = 152 \times 81,20 \text{ €} = 12.342,40 \text{ €} \times 19\% = 2.345,06 \text{ €}$$

Die Umsatzsteuer entsteht nach § 13b Abs. 4 Satz 2 UStG mit Ablauf des VAZ September 2020 (hier gleiches Ergebnis über § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG, da die Rechnungen ebenfalls im September erstellt 2020 werden).

[1,0]

3. Besteuerungsverfahren

Hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens bestehen folgende Möglichkeiten:

3.1 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).

[1,0]

3.2 Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG

M erbringt als Steuerschuldner im Inland 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 (Wahlrecht), 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).

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

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).

[1,0]

Hinweis: M kann sich aber auch dafür entscheiden, ein entsprechendes Besteuerungsverfahren in einem anderen Mitgliedstaat, z.B. 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.

[Punktzahl Teil II - USt: 35]

Zum Teil III Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Teil 1 – Erbschaftsteuerliche Belastung bei S 1

I. Allgemeines

Bei Erben S 1 handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen (Erbanfall) 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 02.06.2019.

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 02.06.2019 (§ 157 Abs. 4 BewG i. V. m. §§ 9 und 11 ErbStG)]. Der Erwerb der Anteile (keine Zwerganteile) erfolgte durch WH am 05.07.2018 und durch XH am 17.06.2018. 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 11.8 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 05.07.2018 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 151.7 Abs. 2 ErbStR). Die Basiswertregelung (§ 151 Absatz 3 BewG) gilt entsprechend (R B 151.7 Abs. 3 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 Begünstigungsfähigkeit 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, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen“ ErbStH). 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 Halten der GmbH-Anteile in der GbR diese Begünstigungsfähigkeit. Entscheidend ist, dass WH und XH nicht mehr unmittelbar an der GmbH beteiligt waren bzw. sind. Die Fehlberatung des StB führt dazu, dass die ursprünglich begünstigungsfähige unmittelbare Beteiligung des WH i. H. v. 30 % an der Sonnenflut GmbH mit Einbringung in die GbR zu einer nicht begünstigungsfähigen (Holding)Beteiligung an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft wird. Die GbR ist selbst mangels gewerblicher Tätigkeit (§ 95 BewG i. V. m. EStG) kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. [1,5]

3. Mietshaus in Lübeck (SV Tz. 3.)

Der Grundbesitzwert 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 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 13d Abs. 6 Satz 5 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 13d Abs. 6 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 02.06.2019 die Miete für die Monate Mai 2019 und Juni 2019 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 31.05.2019 (Zusatz zum Testament vom 22.11.2017) 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 17.08.2019 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 22.11.2017 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 12,298 (Kapitalwert nach BMF vom 22.11.2018)
Rentengesamtwert Heinz Windisch= 368.940 €

Der Rentenanspruch der Ehefrau (52 Jahre) entspricht zunächst dem Rentenanspruch des Ehemannes: 30.000 € x 12,298 = 368.940 €

Hinzu kommt auf die längere Lebenszeit (BMF vom 22.11.2018) eine Rente von 36.000 €/Jahr für die Zeit, in der die Ehefrau nach der aktuellen Sterbetafel voraussichtlich länger leben wird: 36.000 € x 3,103 (15,401 ./ 12,298)
+ 111.708 €

Rentengesamtbetrag der Ehefrau beläuft sich auf 480.648 €
(vgl. gleich lautender Erlass der Finanzbehörden vom 10.10.2010 – BStBl I 2010, 810 – Tz. III. 1.2.6. und Beispiel 1 in Tz III. 2.3.).

Die Rentenverpflichtung beträgt insgesamt (368.940 € + 480.648 € =) 849.588 € [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 849.588 €) = 566.392 €
+ (90 % von 110 m² /330 m² von 848.136 €) 254.876 €
= abzugsfähiger Rentengesamtwert Eheleute Windisch somit 821.268 € [0,5]

3. Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2019 (SV Tz. 6.)

Die Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2019 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 unschäd-

lich, dass zum Zeitpunkt des Erbfalls die Belastung durch Steuerverbindlichkeiten der Höhe nach noch nicht ganz genau feststehen kann (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.

Die Einkommensteuer-Abschlusszahlung 2019 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 1.320.198 €

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 02.06.2009 i. H. v. 35.000 €

S 1 hat am 02.06.2009 einen Betrag i. H. v. 35.000 € von WH erhalten. Es fragt sich, ob der Erwerb am 02.06.2009 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 02.06.2009 ausgeführte Schenkung einem Erwerb von Todes wegen am 02.06.2019 nicht mehr nach § 14 ErbStG hinzugerechnet werden. Die Frist des § 14 Abs. 1 ErbStG beginnt – rückwärts gerechnet – am 02.06.2019 um 24.00 Uhr zu laufen und endet am 03.06.2009 um 00.00 Uhr – also vor dem Ersterwerb. § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung. [1,0]

b) Schenkung am 01.07.2012 (Hafenstraße 26)

WH hatte am 01.07.2012 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 2012 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 2019	3.379.374 €
./. Nachlassverbindlichkeiten	<u>1.320.198 €</u>
= Bereicherung des S 1 (2019)	2.059.176 €
+ Vorerwerb 2012 nach § 14 ErbStG	<u>83.000 €</u>
= Bereicherung des S 1 (Gesamterwerb)	2.142.176 €
./. Freibetrag nach § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>400.000 €</u>
= steuerpflichtiger Erwerb	1.742.176 €
= gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	1.742.100 €
Erbschaftsteuer gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG (19 %)	330.999 €

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; vgl. gl LE v. 12.11.2018, BStBl. I 2018, 1314, Tz. 8 und 8.2).

[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. H B 189 „Ablauf des Verfahrens ...“ 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 22.02.2019 zur Anpassung an die Kostenverhältnisse zum Bewertungsstichtag (2019) beläuft sich dieser bei den Gebäudearten 5.2 bis 18.2 auf 122,7 und bei den Gebäudearten 1.01 bis 5.1 auf 122,0 (vgl. Beck'sche Steuererlasse zu § 190 BewG). Die Regelherstellungskosten für die Gebäudeart 13.2 bei Standardstufe 5 betragen somit in 2019: 1.850 €/m² x 122,7 % = 2.269 €/m² (abgerundet; vgl. Beispiel in H B 189 „Bewertung im Sachwertverfahren“ ErbStH und H B 177 „Abrundung / Aufrundung“ 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 Satz 3 ff. ErbStR 2019 sind jedoch werterhöhend zu berücksichtigen, wenn ihr Sachwert (RHK nach Alterswertminderung) mind. 10% des Gebäudesachwerts erreicht.

Bei der Ermittlung ist es gemäß R B 190.5 Satz 6 ErbStR nicht zu beanstanden, dass der Wert der dargestellten Regelherstellungskosten analog den Wohngebäuden indiziert wird (zur Ermittlung des Werts der AA s.u.).

[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 (Gebäudeart 13.2 = Kaufhaus / Standardstufe 5) (vgl. Anlage 24)	1.850 €/m ²	
Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG)	x 122,7/100	
abgeleitete Regelherstellungskosten	2.269 €/m ²	
Bruttogrundfläche	<u>x 3.500 m²</u>	
= Gebäuderegulierungswert	7.941.500 €	7.941.500 €

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

wirtschaftl. GesamtND	50 Jahre	
Bewertungszeitpunkt (Jahr)	2019	
Baujahr	1983	
Alter	36 Jahre	
Alterswertminderung (36/50)	72 %	<u>./. 5.717.880 €</u>
Zwischenwert		2.223.620 €

Ansatz des Mindestwerts (§ 190 Abs. 4 Satz 5 BewG)
 $30 \% \times 7.941.500 \text{ €} = 2.382.450 \text{ €}$

Gebäudesachwert 2.382.450 € [1,0]

Außenanlagen (AA)

Es liegen besonders werthaltige AA nach R B 190.5 Satz 4 ErbStR 2019 vor, wenn der Sachwert der AA (RHK nach Alterswertminderung) mindestens 10% des Gebäudesachwerts betragen:

10% von 2.382.450 € = 238.245 €

Prüfung Sachwert AA:

Regelherstellungskosten 2010 (Parkplatz Asphalt auf Kieslage)

(R B 190.5 ErbStR, Tabelle) 40 €/m²

Baupreisindex (§ 190 Abs. 2 BewG) x 122,0/100

abgeleitete Regelherstellungskosten 48 €/m²

(abgerundet, H B 177 „Abrundung“ ErbStH)

Fläche x 1.500 m²

= Regelherstellungswert 72.000 € 72.000 €

○ Damit steht bereits vor Alterswertminderung (*s.u.*) fest, dass die 10% -Grenze nach überschlägiger Berechnung nicht erreicht wird und die AA nicht werterhöhend zu berücksichtigen sind; *Berechnung nur rein erläuternd (nicht erforderlich)* [1,0]

./. Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG analog)

wirtschaftl. GesamtND 40 Jahre

Bewertungszeitpunkt (Jahr) 2019

Baujahr 2015

Alter 4 Jahre

Alterswertminderung (4/40) 10 % ./. 7.200 €

= (Sach)wert der Außenanlage 64.800 €

Ermittlung Sachwert

vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG; ohne AA) 3.822.450 €

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

Sachwert (3.822.450 € x 0,6 =) 2.293.470 €

Da sich der Wert lt. Gutachten auf 2.500.000 € 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 80.271 €.

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 26.757 € (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 vom einbringenden Gesellschafter Robert Rundlich und der Rundlich & Huber OHG als Gesamtschuldner geschuldet.

[1,0]

Sachverhalt 2

1. Steuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)

Mit Abschluss des Kaufvertrages bezüglich der Eigentumswohnung am 01.03.2019 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 Nordrhein-Westfalen 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 01.03.2019 und wird gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG sowohl seitens des Käufers, als auch seitens des Verkäufers (gesamtschuldnerisch) 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 10.04.20; § 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. 13.12.2019 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 2015, reguläres Ende mit Ablauf 2019	1,0	
- Prüfung Ablaufhemmung, § 171 Abs. 9 AO; Fristende mit Ablauf 25.11.2019; 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	1,0	
a) Kein V-abzug aus Gutachterrechnung, da § 14c UStG - Steuer;		
Umsatzort DK nach § 3a Abs. 3 Nr. 1b UStG, so Lstg des H in Deutschland nicht stbar	2,0	
b) Beförderungslstg § 3 Abs. 9, Ort § 3a Abs. 2 UStG Flensburg, stbar und steuerpflichtig	1,0	
- 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	1,0	
- VorSt-Abzug aus den Rücktransportkosten im August 2020 + Begründung (andere Auffassung mit Begr. vertretbar)	1,0	
- Verbringen von Baumaterial als stb. entg. Lfg. n § 3 Abs. 1a UStG, stbefreit § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a Abs. 2, 3 UStG	2,0	
- Verbringen der Baumaschine keine Lieferung, nur vorübergehend	1,0	
- Keine Berichtigung Vorsteuer wg. Verwenden des Baumaterials	1,0	
Sachverhalt 2		
a) Voller Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Gebäudes; uWA § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG bezüglich Nutzung EG, BMGL	2,0	
b) Erhaltungsaufwand unterliegt § 15 Abs. 1b UStG, V-Abzug beschränkt auf 2/3, 760 € abziehbar im VAZ 7/2020	2,0	

c) nachträgliche Herstellungskosten stets eigenes Zuordnungsobjekt, abziehbar 7.360 € im VAZ 9/2020; keine Vorsteuerberichtigung für Altgebäude	2,0	
d) Einbringung des Grundstücks in die GbR als n. stbare Geschäftsveräußerung § 1 Abs. 1a UStG + Begründung	2,0	
tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 1 und Abs. 12 S. 2 UStG; keine Unterbrechung des BRZ nach § 15a Abs. 10 UStG	1,0	
Sachverhalt 3		
a) sonstige Leistung, Ort § 3a Abs. 5 UStG, Österreich, Spanien; Ausland, nicht steuerbar	2,0	
b) Besteuerungsverfahren: Wahlrecht, Registrierung in Österreich und Spanien oder MOSS-Verfahren nach § 18h UStG	1,0	
c) MOSS-Verfahren nur einheitlich für alle EU-Staaten; Voraussetzungen für MOSS-Verfahren liegen vor	2,0	
d) Erklärungspflichten beim MOSS-Verfahren, 1. Quartal 2020 bis 20.04.2020; Erklärung Umsätze + Entrichtung USt i.H.v. 410 € an BZSt; Aufzeichnungspflichten beachten	2,0	
Sachverhalt 4		
1. Sonstige, zeitlich begrenzte (Dauer-)der M nach § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 3 UStG m Besonderheit vorh. Entgeltvereinnahm	1,0	
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 €; VAZ Sept 2020, M Steuerschuldner	1,0	
2. 2.		
- bei unternehmerischer Nutzung Ort nach § 3a Abs. 2 UStG	1,0	
- Wechsel der Steuerschuldnerschaft gemäß § 13b UStG		
'- BMG Rechnungsbetrag, USt 1.172,53 €	1,0	
'- USt entsteht nach § 13b Abs. 4 S. 2 UStG mit Abl. VAZ Sept 2020		
3. Besteuerungsverfahren		
3.1 Allgemeines Besteuerungsverfahren	1,0	
3.2. Besonderes Besteuerungsverfahren		
- Erläuterung von § 18 (4c) UStG	1,0	

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. Vermögensanfall 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: 821.268 €	0,5	
3. ESt-Abschlusszahlung 2019: 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 02.06.2009 i. H. v. 35.000 €, 10-Jahresfrist	1,0	
b. Schenkung am 01.07.2012 (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 2.269 €/m ² / Parkplatz nur, wenn bes. 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, als nicht besonders werthaltig erkannt (R B 190.5 ErbStR)	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
 Teil II
 Teil III
 Gesamt

35,0	0,0
35,0	0,0
30,0	0,0
100,0	0,0