

## **Leseprobe**

**Rechtslage 31.12.2018**

Die Leseprobe enthält Auszüge aus dem Lehrmaterial. Sie finden darin Auszüge aus dem Kapitel Abgabenordnung (inklusive Testfragen sowie Aufgaben und Lösungen) und dem Kapitel Erbschaftsteuer.

Außerdem ist eine Examensklausur aus dem Bereich Bilanzsteuerrecht beigefügt.



# Bewertungsgesetz

## Inhaltsverzeichnis BewG und ErbSt

<b>BEWERTUNGSGESETZ</b> .....	<b>I</b>
<b>Inhaltsverzeichnis BewG und ErbSt</b> .....	<b>I</b>
<b>TEIL 1 ALLGEMEINES</b> .....	<b>1</b>
<b>TEIL 2 BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Bewertungsgegenstand</b> .....	<b>1</b>
I. Abgrenzungen.....	1
II. Zurechnung .....	1
III. Bedingung und Befristung .....	2
<b>B. Bewertungsmaßstäbe</b> .....	<b>3</b>
I. Der gemeine Wert .....	3
II. Der Teilwert.....	3
III. Sonstige Werte.....	3
<b>C. Bedarfsbewertung</b> .....	<b>8</b>
<b>D. Testfragen</b> .....	<b>9</b>
<b>E. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>11</b>
<b>TEIL 3 BEWERTUNG FÜR ERBSCHAFT- UND SCHENKUNGSTEUER</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Grundbesitzbewertung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen</b> 1	
I. Vorbemerkung.....	1
II. Wirtschaftsteil (§§ 162 ff. BewG) .....	1
III. Betriebswohnungen und Wohnteil (§ 167 BewG).....	2
IV. Grundbesitzwert des Betriebes der Land- und Forstwirtschaft (§ 168 BewG) .....	3
<b>B. Grundbesitzbewertung von Grundvermögen</b> .....	<b>4</b>
I. Vorbemerkung.....	4
II. Unbebaute Grundstücke (§§ 178, 179 BewG) .....	5
III. Bebaute Grundstücke (§§ 180-197 BewG) .....	5
IV. Erbbaurecht/Erbbaugrundstück (§§ 192-194 BewG) .....	13
V. Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG).....	17

VI. Grundstücke im Zustand der Bebauung (§ 196 BewG).....	17
VII. Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts (§ 198 BewG).....	18
VIII. Steuerverschonung (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 und § 13d ErbStG) .....	18
<b>C. Nicht notierte Anteile an Kapitalgesellschaften und Betriebsvermögen</b> .....	<b>18</b>
I. Vorbemerkung.....	18
II. Begriff und Umfang des Betriebsvermögens .....	19
III. Vereinfachtes Ertragswertverfahren .....	19
IV. Sonderbetriebsvermögen.....	24
V. Aufteilung des Betriebsvermögens (§ 97 Abs. 1a BewG) .....	24
VI. Anteil an einer Kapitalgesellschaft ohne Kurswert (§ 97 Abs. 1b BewG) .	25
VII. Steuerverschonung (§§ 13a-c ErbStG).....	26
VIII. Abfindungsanspruch an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft (§ 10 Abs. 10 ErbStG) .....	26
<b>D. Übriges Vermögen.....</b>	<b>26</b>
<b>E. Testfragen .....</b>	<b>27</b>
<b>F. Aufgaben und Lösungen.....</b>	<b>28</b>
<b>ERBSCHAFTSTEUER .....</b>	<b>I</b>
<b>Vorbemerkung.....</b>	<b>I</b>
<b>TEIL 1 PERSÖNLICHE STEUERPFLICHT .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Allgemeines .....</b>	<b>1</b>
I. Wesen .....	1
II. Verhältnis zu anderen Steuern .....	1
<b>B. Steuerpflicht .....</b>	<b>2</b>
I. Unbeschränkte Steuerpflicht .....	2
II. Beschränkte Steuerpflicht.....	2
III. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht.....	2
<b>TEIL 2 SACHLICHE STEUERPFLICHT.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Erwerb von Todes wegen .....</b>	<b>1</b>
I. Der Hauptanwendungsfall des § 3 ErbStG.....	1
II. Fortgesetzte Gütergemeinschaft .....	2
III. Zugewinnngemeinschaft.....	3
IV. Vorerbschaft, Nacherbschaft.....	6

<b>B. Schenkungen</b> .....	<b>8</b>
I. Freigebige Zuwendungen als Haupttatbestand.....	8
II. Die übrigen Tatbestände.....	11
III. Gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage.....	12
IV. Besonderheiten bei Gesellschaftern.....	16
<b>C. Zweckzuwendung</b> .....	<b>19</b>
<b>D. Stiftung</b> .....	<b>19</b>
<b>E. Testfragen</b> .....	<b>21</b>
<b>F. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>22</b>
<b>TEIL 3 WERTERMITTLUNG</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Steuerpflichtiger Erwerb</b> .....	<b>1</b>
I. Grundsatz.....	1
II. Bei Erwerb von Todes wegen.....	1
III. Nichtabzugsfähige Verbindlichkeiten.....	5
IV. Zuwendung der Erbschaftsteuer.....	6
<b>B. Bewertung</b> .....	<b>6</b>
I. Bewertungsstichtag.....	6
II. Bewertungsgrundsätze.....	6
<b>C. Steuerbefreiungen</b> .....	<b>7</b>
I. Allgemeines.....	7
II. Wichtige Einzelbefreiungen.....	7
III. Verschonungsregelungen (§§ 13a-c ErbStG).....	12
IV. Nachversteuerung.....	28
V. Verschonungsregelung für zu Wohnzwecken vermieteten Grundbesitz (§ 13d ErbStG).....	33
VI. Begrenzung des Schuldenabzugs bei verschontem Vermögen (§ 10 Abs. 6 ErbStG).....	34
VII. Stundungsregelung (§ 28 ErbStG).....	35
<b>D. Testfragen</b> .....	<b>37</b>
<b>E. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>39</b>
<b>TEIL 4 ENTSTEHUNG UND BERECHNUNG DER STEUER</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Entstehung der Steuer</b> .....	<b>1</b>
I. Grundsätze.....	1
II. Einzelfälle.....	1

<b>B. Berücksichtigung früherer Erwerbe</b> .....	<b>1</b>
I. Grundsatz.....	1
II. Zweck der Zusammenrechnung .....	4
III. Zusammenrechnungsfragen.....	4
IV. Höchstbetrag der Steuer.....	5
<b>C. Steuerklassen</b> .....	<b>5</b>
I. Vorbemerkung.....	5
II. Steuerklasse I.....	5
III. Steuerklasse II.....	5
IV. Steuerklasse III .....	6
V. Sonderregelung für Stiftungen .....	6
VI. Berliner Testament.....	6
<b>D. Freibeträge</b> .....	<b>7</b>
I. Allgemeines.....	7
II. Freibeträge nach § 16 ErbStG.....	7
III. Versorgungsfreibetrag (R E 17 ErbStR) .....	7
IV. Mitgliederbeiträge.....	8
<b>E. Steuersätze</b> .....	<b>9</b>
I. Progression .....	9
II. Härteausgleich .....	9
III. Tarifbegrenzung (§ 19a ErbStG, R E 19a.1-19a.3 ErbStR).....	10
IV. Besteuerung von Renten, Nutzungen und Leistungen (§ 23 ErbStG).....	11
V. Mehrfacher Erwerb desselben Vermögens (§ 27 ErbStG) .....	12
VI. Doppelbesteuerungsabkommen .....	15
<b>F. Testfragen</b> .....	<b>15</b>
<b>G. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>17</b>
<b>TEIL 5 KLAUSURAUFGABEN</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Vorbemerkung</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Kardinal-Fall</b> .....	<b>1</b>
I. Aufgabe .....	1
II. Lösung Kardinal-Fall.....	2
<b>C. Piano-Fall</b> .....	<b>7</b>
I. Aufgabe .....	7
II. Lösung Piano-Fall .....	9
<b>D. Reise-Fall</b> .....	<b>15</b>
I. Aufgabe .....	15

II. Lösung Reise-Fall .....	16
<b>E. Rio-Fall .....</b>	<b>19</b>
I. Aufgabe .....	19
II. Lösung Rio-Fall .....	21
<b>F. Hörigen-Fall.....</b>	<b>26</b>
I. Aufgabe.....	26
II. Lösung Hörigen-Fall.....	28





## Teil 1 Allgemeines

Innerhalb des deutschen Steuerrechts hat das BewG die Stellung eines Steuergrundgesetzes. Insoweit ist es mit der AO vergleichbar. Das BewG enthielt einstmals zentrale Bewertungsvorschriften für viele Steuergesetze. Durch teilweise Abschaffung von substanzorientierten Steuern und die eigenständige Entwicklung des Steuerbilanzrechts ist die Bedeutung des BewG aber kontinuierlich zurückgegangen. Heute verweisen im Wesentlichen noch **drei Steuergesetze** auf das BewG, nämlich die Grundsteuer, die Erbschaft- und Schenkungsteuer und in Ausnahmefällen die Grunderwerbsteuer. Für alle drei Steuerarten gelten unterschiedliche Bewertungsvorschriften innerhalb des BewG.

Ursprünglich sah das BewG ein einheitliches Wertermittlungsverfahren vor. Für jede wirtschaftliche Einheit des Grundvermögen oder des Betriebsvermögens wurde ein sog. **Einheitswert** ermittelt, an den dann verschiedene Steuern anknüpfen konnten. Weil die Bewertung vor allem des Grundbesitzes sehr zeitaufwendig ist, wurden bislang nur zweimal Einheitsbewertungen von Grundvermögen vorgenommen, nämlich zum 1.1.1935 und zum 1.1.1964 (nicht DDR und Ost-Berlin). Diese Einheitswerte von 1964 bzw. 1935 gelten bis heute, werden aber nur noch für die **Grundsteuer** herangezogen (übergangsweise, siehe a.E.). 1996/97 wurden die Einheitswerte für die Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer durch sog. **Bedarfswerte** (§§ 138 ff. BewG) ersetzt, weil das BVerfG die Einheitswerte als nicht mehr zeitgerecht und damit als gleichheitswidrig ansah. Im Jahr 2006 hat das BVerfG allerdings auch diese Bedarfswerte als verfassungswidrig eingestuft, soweit sie für die Erbschaftsteuer verwendet worden sind. Für die **Erbschaftsteuer** wurden daher neue Bedarfswerte in den §§ 157 ff. BewG geregelt. Die alten Bedarfswerte in den §§ 138 ff. BewG wurden weiter angewandt für die **Grunderwerbsteuer**. Nachdem das BVerfG 2015 auch dies als grundgesetzwidrig beurteilt hat, wurde in § 8 Abs. 2 GrEStG der entsprechende Verweis auf die früheren Bedarfswerte durch ein Verweis auf die erbschaft- und schenkungsteuerlich relevanten Werte ersetzt. Für die **Grundsteuer** ist die Verwendung veralteter Werte an sich verfassungsrechtlich nicht relevant, da alle Grundstücke diesen Wertvorschriften unterliegen und es somit keine Ungleichbehandlung geben kann zu anderen Vermögenswerten (wie bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer) oder mit dem Verkehrswert bewerteten Grundstücken (wie bei der Grunderwerbsteuer). Allerdings haben sich die Verkehrswerte im Zeitablauf unterschiedlich stark von den Einheitswerten von 1935/1964 entfernt. Ein Einfamilienhaus in Nordhessen dürfte seit 1964 deutlich weniger im Wert gestiegen sein als eine Altbauwohnung im Frankfurter Westend. Daher hat das BVerfG 2018 die Verwendung der Einheitswerte für Zwecke der Grundsteuer verworfen. Der Gesetzgeber muss bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung treffen. Die neuen Bewertungsvorschriften müssen dann spätestens ab 1.1.2025 verwendet werden.

Für das **Steuerberaterexamen** ist die Grundsteuer irrelevant (der Einheitswert nur für die Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG), die Grunderwerbsteuer nur in seltensten Ausnahmefällen und dann auch nur sehr begrenzt relevant. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist daher als fester Bestandteil der „gemischten Klausur“ letztlich die einzige Steuer von Examensrelevanz, die auf den Bewertungsvorschriften des BewG aufbaut. Dies sind teilweise die allgemeinen Bewertungsvorschriften, die Gegenstand von Teil 2 sind, und vor allem die besonderen Bewertungsvorschriften für die Erbschaft- und Schenkungsteuer, die in Teil 3 behandelt werden. Auf eine Darstellung der Einheitswerte (Grundsteuer) und der alten Bedarfswerte (Grunderwerbsteuer) wird verzichtet.



## Teil 2 Bewertungsvorschriften

### A. Bewertungsgegenstand

#### I. Abgrenzungen

##### 1. Wirtschaftliche Einheit

Der Bewertungsgegenstand wird in § 2 BewG als wirtschaftliche Einheit bezeichnet. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist in erster Linie nach der **Verkehrsan-schauung** zu entscheiden.

##### 2. Wirtschaftsgut

Das Wirtschaftsgut ist die kleinste Einheit des Bewertungsrechtes. Entweder bilden **mehrere** Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit oder ein **einzelnes** Wirtschaftsgut, das für sich allein genutzt werden kann, bildet eine wirtschaftliche Einheit.

##### 3. Wirtschaftliche Untereinheiten

Außer den wirtschaftlichen Einheiten werden auch sog. wirtschaftliche Untereinheiten bewertet. Dabei handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die zwar eine gesonderte Bewertung erfahren, die aber in eine größere übergeordnete Einheit eingegliedert sind, z. B. Betriebsgrundstücke (vgl. § 99 BewG).

Lesen Sie bitte § 2 BewG.

#### II. Zurechnung

##### 1. Eigentümer

Für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern gilt auch bewertungsrechtlich § 39 AO (wie für die Steuerbilanz).

##### 2. Wertermittlung bei mehreren Personen

Gehört ein Wirtschaftsgut mehreren Personen, dann ist der Wert zunächst einheitlich festzustellen. Dann aber ist dieser Wert auf die Beteiligten nach dem Verhältnis ihrer Anteile aufzuteilen (vgl. § 3 BewG). Das gilt nicht, wenn die Gemeinschaft selbständig steuerpflichtig ist.

Lesen Sie bitte § 3 BewG.

### III. Bedingung und Befristung

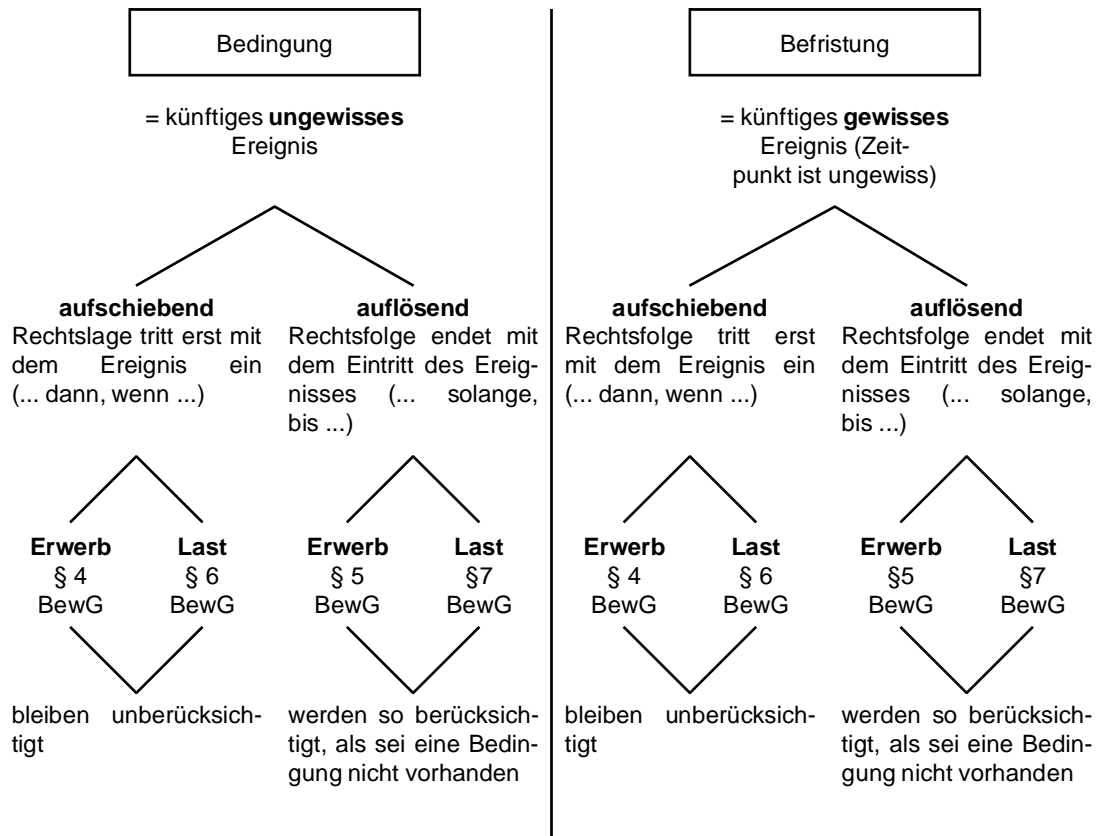
#### 1. Grundsätze

Lesen Sie bitte §§ 4, 5 Abs. 1, 6 Abs. 1, 7 Abs. 1, 8 BewG und R B 4 ErbStR.

Beispiel für **§ 4 BewG**: Vater verspricht Sohn Haus, falls Sohn Examen schafft. Beispiel für **§ 5 Abs. 1 BewG**: Vater schenkt Frau Haus, das diese im Falle der Wiederheirat an die Kinder geben soll. Beispiel für **§ 6 Abs. 1 BewG**: Vater sagt Sohn Darlehen zu, falls er Examen schafft. Beispiel für **§ 7 Abs. 1 BewG**: Vater kündigt Sohn Darlehen, falls dieser Examen nicht schafft. Beispiel für **§ 8 BewG**: wie §§ 4-7 BewG, aber mit Tod als Ereignis.

Nachfolgende Übersicht verdeutlicht das Gesagte:

#### 2. Übersicht



**Zu unterscheiden:**

**Betagung**

Anspruch oder Verpflichtung **sind bereits entstanden**. Nur die Fälligkeit ist hinausgeschoben.

Frage:

Nicht ob, sondern mit welchem Wert Anspruch bzw. Verpflichtung anzusetzen sind.

## B. Bewertungsmaßstäbe

### I. Der gemeine Wert

Lesen Sie bitte § 9 BewG.

Während der **Teilwert** von einer Veräußerung **im Ganzen** ausgeht, ist die Bestimmung des **gemeinen Wertes** auf eine **Einzelveräußerung** abgestellt. Der gemeine Wert als Zentralwert des BewG gilt bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist. Er gilt deshalb vor allem für die Bewertung des Grundvermögens und für mehrere Wirtschaftsgüter des übrigen Vermögens (z. B. Schmuck, PKW, Kunst, Sachleistungsansprüche). Zur Bewertung von Sachleistungsansprüchen lesen Sie R B 9.1 ErbStR 2011/R B 9.3 ErbStR 2019.

### II. Der Teilwert

Teilwert ist nach § 10 BewG derjenige Wert, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber das Unternehmen fortführt (vgl. hierzu auch § 6 Abs. 1 EStG).

### III. Sonstige Werte

Im BewG werden noch eine Reihe anderer Wertbegriffe genannt, die aber nur abgeleitete Bewertungsmaßstäbe sind, d.h. besondere Erscheinungsformen des gemeinen Wertes:

Nr.	Bezeichnung	§§	Geltungsbereich
1.	Kurswert	11 Abs. 1	Wertpapiere und Schuldbuchforderungen
2.	Rücknahmepreis	11 Abs. 4	Investmentzertifikate
3.	Nennwert	12 Abs. 1	Geld, Kapital, Forderungen, Schulden
4.	Gegenwartswert	12 Abs. 3	Unverzinsliche betagte Forderungen und Schulden
5.	Rückkaufswert	12 Abs. 4	Versicherungsansprüche
6.	Kapitalwert	13-16	Nutzungen und Leistungen
7.	Ertragswert	37; 78 ff.	Landwirtschaft; bestimmte Grundstücke
8.	Sachwert	83-90	bestimmte Grundstücke

Zur Bewertung insbesondere für Zwecke der **Erbschaftsteuer/Schenkungsteuer**, aber auch für Zwecke der **Ertragsteuern** gilt folgendes:

**1. Kapitalforderungen**

a) Grundsatz

Kapitalforderungen/-schulden sind im Regelfall mit dem Nennwert zu bewerten (§ 12 Abs. 1 BewG). Dabei ist gemäß R B 12.1 Abs. 1 ErbStR jedoch zu beachten:

- (1) **Zweifelhafte** Forderungen werden unter dem Nennwert, **uneinbringliche** Forderungen nicht angesetzt (vgl. § 12 Abs. 1 Halbs 2 und § 12 Abs. 2 BewG).
- (2) **Unverzinsliche, befristete Forderungen/Schulden** werden unter dem Nennwert angesetzt (Abzinsung), wenn dem Zinsvorteil keine anderen wirtschaftlichen Nachteile bzw. Vorteile gegenüberstehen (§ 12 Abs. 3 BewG) und die Restlaufzeit im Bewertungszeitpunkt noch mehr als ein Jahr beträgt.

b) Fälligkeits- und Tilgungsdarlehen

<b>Fälligkeitsdarlehen</b>	<b>Tilgungsdarlehen</b>
<b>Begriff</b>  Forderung bzw. Schuld wird in <b>einer Summe</b> zu einem bestimmten Zeitpunkt fällig	<b>Begriff</b>  Forderung bzw. Schuld wird in <b>gleichen Raten</b> monatlich, vierteljährlich, halbjährlich oder jährlich getilgt
<b>Verfahren</b>  Abzinsung erfolgt nach Tabelle 1 (Beck Erl 200 § 12/1)  Es gilt:  Nennbetrag Ford./Schuld × Vervielfältiger nach Restlaufzeit am Stichtag = Gegenwartswert	<b>Verfahren</b>  Abzinsung erfolgt nach Tabelle 2 (Beck Erl 200 § 12/1). Unabhängig von der Tilgungsweise wird immer eine <b>mittelschüssige</b> jährliche Tilgung unterstellt (§ 12 Abs. 1 S. 1 BewG).  Es gilt:  Jährlicher Ratenbetrag × Vervielfältiger nach der Restlaufzeit am Stichtag = Gegenwartswert
<b>Hinweise</b>  (1) Fälligkeit mit dem Tode einer natürlichen Person = Laufzeit aus der allgemeinen Sterbetafel z. Zt. 2007/2009 (Beck Erl 200 § 12/1)  (2) Tilgung im Laufe eines Jahres: <b>interpolieren</b>	<b>Hinweise</b>  (1) Wenn Restlaufzeit am Stichtag keine vollen Jahre: <b>interpolieren</b> zwischen den Jahren  (2) Bei Tilgungsraten in unterschiedlicher Höhe Zerlegung in Teildarlehen

c) Niedrig- und Hochverzinslichkeit

- (1) Niedrigverzinslichkeit liegt vor, wenn die Verzinsung **unter 3 %** liegt, Hochverzinslichkeit liegt bei **mehr als 9 %** vor (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR). Angesichts des derzeitigen Zinsumfeldes kann an der Angemessenheit dieser Werte gezweifelt werden; sie wurden gleichwohl bei der Überarbeitung der ErbStR 2019 bestätigt.

- (2) Eine Ab- bzw. Aufzinsung erfolgt nur, wenn die Forderung bzw. Schuld am Bewertungsstichtag für längere Zeit, d. h. für **mindestens vier Jahre unkündbar** ist (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR).
- (3) Eine Abzinsung bei niedrig verzinslichen Forderungen/Schulden erfolgt nur, wenn dem Zinsvorteil **keine anderen wirtschaftlichen Nachteile bzw. Vorteile** gegenüberstehen (R B 12.1 Abs. 2 ErbStR).
- (4) Das **Verfahren** (= sog. Zinsdifferenzmethode) sieht wie folgt aus:

Nennwert

$\cdot / + \frac{\text{Kapitalwert des jährlichen Zinsverlustes/-gewinnes}}{\text{Gegenwartswert}}$

=

Der Kapitalwert des jährlichen Zinsverlustes/-gewinnes wird nach der Restlaufzeit des Darlehens am Stichtag berechnet. Vgl. auch Beispiele in Beck Erl 200 § 12/1, unter II. Tz. 3.2.

#### d) Einlage des typischen stillen Gesellschafters (R B 12.4 ErbStR)

- (1) Der **typische stille Gesellschafter selbst** hat eine private Kapitalforderung (so weit die Forderung nicht zu seinem **Betriebsvermögen** gehört), die beim übrigen Vermögen nach § 12 Abs. 1 ErbStG zu erfassen ist. Die Wertermittlung richtet sich nach R B 12.4 ErbStR (mit Beispiel in H B 12.4 ErbStH).
- (2) Ist die Kündbarkeit der Einlage am Bewertungsstichtag für **mindestens fünf Jahre ausgeschlossen** und liegt die Verzinsung **über 9 %**, so ist die Forderung über dem Nennwert anzusetzen.

## 2. Anteile an Kapitalgesellschaften

### a) Allgemeines

Für die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Aktien, GmbH-Anteile) gilt § 11 BewG (Vgl. R B 11.1-11.6 ErbStR 2011/R B 11.1-11.8 ErbStR 2019). Danach sind drei Gruppen zu unterscheiden:

- (1) Anteilspapiere mit Kurswert,
- (2) Anteilspapiere ohne Kurswert,
- (3) Anteile oder Aktien an einem Investmentvermögen i. S. des Kapitalanlagegesetzbuches.

### b) Anteilspapiere mit Kurswert

Es gilt: Ansatz mit dem Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG).

### c) Anteilspapiere ohne Kurswert

- (1) Anteilspapiere ohne Kurswert sind mit dem **gemeinen Wert** anzusetzen (§ 11 Abs. 2 BewG).
- (2) Zur Ermittlung des gemeinen Wertes vgl. unten Teil 3 sowie Kapitel ErbStG Teil 3 zu § 12 Abs. 2 ErbStG.

- (3) Besitzt ein Steuerpflichtiger **mehr als 25 %** der Anteile, ist zum gemeinen Wert ggf. ein **Paketzuschlag** zu machen (§ 11 Abs. 3 BewG). Wurde der gemeine Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren gemäß §§ 199 ff. BewG ermittelt, kommt ein Paketzuschlag **nicht** in Betracht.

*d) Anteile und Aktien an Investmentvermögen*

- (1) Anteile oder Aktien, die Rechte an einem Investmentvermögen i. S. des Kapitalanlagegesetzbuchs verbriefen, sind mit dem **Rücknahmepreis** anzusetzen.
- (2) Solche Anteile oder Aktien sind vor allem Anteile an Investmentfonds, also Anteile an Sondervermögen oder Investmentaktiengesellschaften. Direkt gehaltene Aktien oder Anleihen fallen nicht unter § 11 Abs. 4 BewG.

**3. Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen (§§ 13-16 BewG, R B 13 ErbStR)**

*a) Begriff*

Wiederkehrende Nutzungen und wiederkehrende Leistungen sind laufende Vorteile, die einem Steuerpflichtigen aufgrund eines dinglichen oder obligatorischen Rechts **aus einem materiellen** Wirtschaftsgut (Wirtschaftsgüter) (= Nutzungen, § 100 BGB) oder **losgelöst** von einem materiellen Wirtschaftsgut (Wirtschaftsgüter) (= Leistungen, § 241 BGB) zufließen. Sie gehören zum übrigen Vermögen (§ 12 Abs. 1 ErbStG). Die Unterscheidung zwischen Nutzungen und Leistungen ist wegen der **Begrenzung** des Jahreswerts (§ 16 BewG) wichtig. Die wichtigsten Charakteristika enthält nachfolgende Übersicht. Vgl. Erlass in Beck Erl 200 § 12/1 bzw. bzgl. § 14 BewG Erlass in Beck Erl 200 § 14/1 (2013-2016, aussortiert) bzw. § 14/2 (ab 2017).



<b>Nutzungen und Leistungen</b>	
Nutzungen (§ 100 BGB)	Leistungen (§ 241 BGB)
Früchte einer Sache oder eines Rechts, die aus fremden Vermögen zufließen	Zuflüsse aus einem Schuldverhältnis, die losgelöst von den Erträgen eines Wirtschaftsgutes zustehen
<p style="text-align: center;"><b>Beispiele</b></p> <p>(1) Dingl. und obligatorische Nutzungsrechte (Wohnrecht, Nießbrauch)</p> <p>(2) Altenteilsrecht</p> <p style="text-align: center;"><b>Nicht:</b></p> <p>z. B. Mieten aus eigenem Mietshaus, Zinsen aus eigenem Sparbuch, Raten aus Verkauf eines Wirtschaftsgutes (= § 12 BewG)</p>	<p style="text-align: center;"><b>Beispiele</b></p> <p>(1) Unterhaltsleistungen</p> <p>(2) Erbbauzins</p> <p>(3) Renten (einschließlich Zeitrenten = Mindestlaufzeit 10 Jahre ab Beginn und Versorgungsabsicht) ansonsten Raten (= § 12 BewG)</p>
<p><b>Merke:</b></p> <p>§ 16 BewG gilt</p>	<p><b>Merke:</b></p> <p>§ 16 BewG gilt nicht</p>
<b>Bewertungsmaßstäbe</b>	
<p>(1) Kapitalwert (§ 14 BewG bzw. § 13 Abs. 1 BewG mit Anlage 9a i. Z. m. o. g. Erlass in Beck Erl 200 § 12/1)</p> <p>(2) Der nachgewiesene gemeine Wert (§ 13 Abs. 3, § 14 Abs. 4 BewG), z. B. bei Zahlungsunfähigkeit des Verpflichteten</p>	

*b) Bewertung*

Die Bewertung ergibt sich aus nachfolgender Tabelle.

<b>Auf bestimmte Zeit</b> (§ 13 Abs. 1 BewG)	<b>Auf Lebenszeit</b> (§ 14 Abs. 1 BewG)	<b>Immerwährend</b> (§ 13 Abs. 2 BewG)	<b>Von unbestimmter Dauer</b> (§ 13 Abs. 2 BewG)
<b>Beispiele</b> Nießbrauch, Wohnrecht, Zeitrente, Erbbaurecht	<b>Beispiele</b> Nießbrauch, Wohnrecht, Leibrente	Ende nicht absehbar	Ende in absehbarer Zeit (20 - 25 Jahre) gewiss, Zeitpunkt ungewiss
<b>Bewertung</b> Jahreswert x Vielf. nach Restlaufzeit am Stichtag (Anlage 9a) = Kapitalwert	<b>Bewertung</b> Jahreswert x Vervielf. nach Alter Berechtigter am Stichtag (lt. Erlass in Beck Erl 200 § 14/2) = Kapitalwert	<b>Beispiel</b> Verein hat Nutzungsrecht an städt. Grundstück ohne zeitliche Begrenzung	<b>Beispiel</b> A muss 10-jährigem Kind 3.600 € p. a. bis Ende Ausbildung zahlen
<b>Besonderheiten</b> 1. Bei Nutzungen wie Nießbrauch, Wohnrecht: Begrenzung Jahreswert nach § 16 BewG  2. Wenn Dauer des Rechts auch durch Leben einer Person begründet (z. B. abgekürzte Leibrente): Kapitalwert max. Wert gemäß § 14 BewG		<b>Bewertung</b> Jahreswert x 18,6	<b>Bewertung</b> Jahreswert x 9,3
		2. Unzulässig: versicherungsmathematischer Barwert (§ 14 Abs. 4 S. 2 BewG)	

**4. Versicherungsansprüche**

Die Bewertung erfolgt nach § 12 Abs. 4 BewG, d. h. Ansatz mit dem nachgewiesenen **Rückkaufwert**.

**C. Bedarfsbewertung**

Der Begriff „Bedarfswert“ findet sich nicht im Gesetz. Er ist als **Abgrenzung** zum laufend fortgeschriebenen **Einheitswert** zu verstehen. Substanzsteuern sind laufende Steuern und bedürfen einer jährlich aktualisierten Feststellung von Werten. Anlassbezogene Steuern, wie die Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer, sind nicht darauf angewiesen, dass für das Vermögen permanent ein Wert festgestellt wird. Es reicht bei ihnen aus, wenn die Bewertung nach Bedarf erfolgt.

Erstmals festgeschrieben wurden solche nach Bedarf festzustellenden Werte 1996/1997 in den §§ 138 ff. BewG für die Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie für die Grunderwerbsteuer, sofern eine Grundstückstransaktion nicht gegen Geld erfolgt. 2006 hat das BVerfG die Verwendung dieser Bedarfswerte für die Erbschaft- und Schenkungsteuer als verfassungswidrig beurteilt. Zum 1.1.2009 wurden daher für die Erbschaft- und Schenkungsteuer neue Bewertungsvorschriften für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, Grundvermögen, Betriebsvermögen und für Anteile an Kapitalgesellschaften in den §§ 157-203 BewG kodifiziert. Seit 2015 gelten diese Werte rückwirkend ab 2009 auch für die Grunderwerbsteuer; die Werte nach den §§ 138 ff. BewG werden folglich nicht mehr benötigt. Da auch diese Werte gemäß der §§ 157 ff. BewG nach Bedarf festgestellt werden, handelt es sich auch insoweit um „Bedarfswerte“.

**Bedarfswerte** werden im Erb- und Schenkungsfall festgestellt für:

- (1) Grundbesitz gemäß § 19 Abs. 1 BewG, also für
  - (a) den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb,
  - (b) Grundstücke des Grundvermögens und
  - (c) Betriebsgrundstücke gemäß § 99 BewG,
- (2) gewerbliche Betriebe (Betriebsvermögen) und Anteile an gewerblichen Betrieben (Betriebsvermögen),
- (3) Anteile an Kapitalgesellschaften,
- (4) andere Vermögensgegenstände oder Schulden, soweit sie mehreren Personen zuzurechnen sind,

soweit sie **erbschaftsteuerlich von Bedeutung** sind, § 151 Abs. 1 S. 1 BewG. Die Ermittlung dieser Werte ist Gegenstand von Teil 3.

Die **verfahrensrechtlichen Grundsätze** sind in den §§ 151-156 BewG, R B 151.1-R B 156 ErbStR geregelt.

Bitte lesen Sie neben den Vorschriften §§ 151-156 BewG auch unbedingt den § 157 BewG.

## D. Testfragen

### Frage 1:

Welche Vermögensarten kennt das BewG und welche Bedeutung kommt diesen Vermögensarten zu?

### Antwort:

- (1) Land- und forstwirtschaftliches Vermögen,
- (2) Grundvermögen,
- (3) Betriebsvermögen.

Vgl. § 18 BewG.

Die ersten beiden Vermögensarten haben Bedeutung für die Grundsteuer und für die Erbschaftsteuer. Für diese beiden Vermögensarten stellt man noch für Zwecke der

Grundsteuer Einheitswerte nach den Wertverhältnissen 1964, in den neuen Bundesländern und Ost-Berlin nach den Wertverhältnissen 1935 fest. Diese Einheitswerte dürfen letztmals 2024 verwendet werden (siehe Teil 1). Das Betriebsvermögen hat nur Bedeutung für die Erbschaftsteuer.

**Frage 2:**

Welche Wertmaßstäbe kennt das BewG?

**Antwort:**

Im BewG werden noch eine Reihe anderer Wertbegriffe genannt, die aber nur abgeleitete Bewertungsmaßstäbe sind, d. h. besondere Erscheinungsformen des gemeinen Wertes.

- (1) Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG, Wertpapiere und Schuldbuchforderungen),
- (2) Rücknahmepreis (§ 11 Abs. 4 BewG, Investmentfondsanteile oder -aktien),
- (3) Nennwert (§ 12 Abs. 1 BewG, Geld, Kapital, Forderungen, Schulden),
- (4) Gegenwartswert (§ 12 Abs. 3 BewG, unverzinsliche, befristete Schulden und Forderungen),
- (5) Rückkaufswert (§ 12 Abs. 4 BewG, Versicherungsansprüche),
- (6) Kapitalwert (§§ 13-16 BewG, Nutzungen und Leistungen),
- (7) Vergleichswert (§§ 183 ff. BewG),
- (8) Ertragswert (§§ 37, 78 ff., 184 ff. BewG, Landwirtschaft; bestimmte Grundstücke),
- (9) Sachwert (§§ 83-90, 189 ff. BewG, bestimmte Grundstücke).

**Frage 3:**

Wie werden wiederkehrende Nutzungen/Leistungen bewertet?

**Antwort:**

Bewertet wird mit dem Kapitalwert, der sich in vier Unterwerte gliedert:

- (1) **Auf bestimmte Zeit beschränkt** (§ 13 Abs. 1 BewG):  
Wiederkehrende Nutzungen und Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind (Zeitrenten), sind mit dem finanzmathematischen Rentenbarwert anzusetzen. Es gilt Anlage 9a BewG.
- (2) **Immerwährend** (§ 13 Abs. 2 BewG):  
Immerwährende Nutzungen und Leistungen sind anzusetzen mit dem 18,6fachen des Jahreswertes.
- (3) **Von unbestimmter Dauer** (§ 13 Abs. 2 BewG):  
Nutzungen und Leistungen von unbestimmter Dauer sind anzusetzen mit dem 9,3fachen des Jahreswertes.

(4) **Auf Lebenszeit** (§ 14 BewG):

Es gilt ein regelmäßig aktualisiertes BMF-Schreiben in Beck Erl 200 § 14/1 (2016, aussortiert) bzw. § 14/2 (ab 2017).

**Frage 4:**

Was ist ein Erbbaurecht?

**Antwort:**

Erbbaurecht ist das veräußerliche und vererbliche dingliche Recht, auf oder unter fremdem Grund und Boden des Erbbaupflichteten ein Bauwerk zu haben. Es wird im Grundbuch eingetragen und wie ein Grundstück behandelt (grundstücksgleiches Recht). Das Erbbaurecht stellt die stärkste Belastung des Eigentums dar, denn dadurch verliert der Eigentümer den Besitz des belasteten Grundstückes und alle Nutzungen. Hieraus folgen zwei wichtige Besonderheiten dieses Rechtes:

- (1) Es wird meist nur auf Zeit begründet (99 Jahre i. d. R.).
- (2) Der Eigentümer verlangt meist ein Entgelt in Form von wiederkehrenden Zahlungen (Erbbauzins) als Entschädigung für Entziehung von Besitz und Nutzung.

## E. Aufgaben und Lösungen

### Fall 1

- (1) Eine private, unverzinsliche Kapitalforderung (20.000 €) ist in einer Summe fällig am 1.1.05.
- (2) Wie Fall (1), jedoch ist die Forderung fällig am 1.10.04.
- (3) Eine private, unverzinsliche Kapitalforderung von 100.000 € ist fällig beim Tode einer bestimmten männlichen Person, die am Bewertungsstichtag 55 Jahre alt ist. Kapitalwert?

Gehen Sie davon aus, dass diese Forderungen durch Erbfall am 1.1.00 übergehen und bestimmen Sie ihren Wert! (aktuelle Rechtslage)

### Lösung (Problem: Kapitalwert, §§ 12 ff. BewG)

#### I. Fall 1

Es liegt Fälligkeitsdarlehen vor (unverzinslich, Laufzeit am Stichtag über 1 Jahr).

Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 3 BewG:

$20.000 € \cdot 0,765$  (vgl. Beck Erl 200 § 12/1 Tabelle 1) = **15.300 €**

#### II. Fall 2

Laufzeit = 4 Jahre + 9 Monate, d. h. es ist interpolieren nötig:

4 Jahre = 0,807 %, 5 Jahre = 0,765: Differenz  $0,042 \cdot \frac{3}{12} = 0,0105$ .

Faktor 5 Jahre  $0,765 + 0,0105 = 0,7755 \cdot 20.000 € =$  **15.510 €**

### III. Fall 3

Ermittlung des Kapitalwerts nach der allg. **Sterbetafel 2010/2012** (Beck Erl 200 § 14/2):

Lebenserwartung = 25,61 Jahre; Vervielfältiger bzgl. Fälligkeitsdarlehen für gerundet 26 Jahre (vgl. Beck Erl 200 § 12/1 Tabelle 1):  
100.000 € x 0,249 =

**24.900 €**

Anm: Bis 2015 bestand eine eigene Übersicht über die Vervielfältiger von mit dem Tod endfälligen Forderungen (BStBl. I 2015, 957). Dieser Erlass wurde aber mit dem Globalerlass 21.3.2017 aufgehoben, ohne dass eine Aktualisierung auf die neueste Sterbetafel erfolgte.

### Fall 2

- (1) Max zahlt aufgrund eines Testaments seiner Schwester zu Beginn eines jeden Jahres eine Rente von 10.000 €. Die letzte Zahlung ist am 1.1.09 zu leisten.
- (2) Wie Fall (1), jedoch wird die Rente jeweils am 1.4. eines jeden Jahres gezahlt. Die letzte Zahlung ist am 1.4.09 zu leisten.
- (3) Wie Fall (1), jedoch sind die Rentenzahlungen einzustellen, wenn die Schwester nicht mehr lebt. Die Schwester ist am 31.12.00:
  - (a) 82 Jahre,
  - (b) 63 Jahre.

Max stirbt am 31.12.00. Wie hoch ist die Nachlassschuld von Max zu bewerten, wenn die Schuld auf den Erben übergeht (aktuelle Rechtslage)?

### Lösung (Problem: Kapitalwert, §§ 13, 14 BewG)

#### I. Fall 1

Es liegt Nutzung/Leistung auf bestimmte Zeit vor. Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 13 Abs. 1 BewG i. V. m. Anlage 9a BewG:

10.000 € ´ 7,143 (noch 9 ausstehende, jährliche Zahlungsraten) = **71.430 €**

#### II. Fall 2

Wie (1).

#### III. Fall 3

Es liegt eine **abgekürzte Leibrente** vor. Laufzeit 9 Jahre. Beachte § 13 Abs. 1 S. 2 BewG: Vergleich § 13 (Anlage 9a) und § 14 BewG (Erlass in Beck Erl 200 § 14/2).

##### 1. 82 Jahre

Faktor Erlass in Beck Erl 200 § 14/2 = 6,535, Faktor Anlage 9a = 7,143. Kapitalwert = 6,535 ´ 10.000 € =

**65.350 €**

**2. 63 Jahre**

Faktor Erlass in Beck Erl 200 § 14/2 = 13,111, Anlage 9a = 7,143.  
Kapitalwert =  $7,143 \cdot 10.000 \text{ €} =$

**71.430 €**

## Vorbemerkung

Das Gebiet „Verfahrensrecht“ ist für die meisten Kandidaten eine spezielle Herausforderung. Dies liegt daran, dass die AO, FGO usw. ein rein juristisches Gebiet ist und die Kandidaten in der Regel Nichtjuristen sind. Um Sie nun behutsam an die Begriffe und Probleme heranzuführen, ist es erforderlich, Sie gerade hier nicht mit langatmigen Passagen zu ermüden, sondern ganz eng an der „Front“ arbeiten zu lassen. Eine sehr knapp gehaltene Einleitung in Teil 1 soll allen mit der Materie Unerfahrenen ein Gefühl dafür geben, worum es im Kern beim Verfahrensrecht überhaupt geht. Lesen Sie anschließend die jeweils genannten Paragraphen alle in Ruhe nach und werfen Sie nicht gleich die Flinte ins Korn. Die kurzen Fälle und Klausuren werden dann viel leichter zu lösen sein.

Hilfsmittel sind zudem in jeder Klausur: Anwendungserlass zur AO (**AEAO**), BGB und HGB.

Rechtsstand: **31.3.2019**





# Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

## Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung .....	I
<b>ABGABENORDNUNG UND FINANZGERICHTSORDNUNG .....</b>	<b>III</b>
<b>Inhaltsverzeichnis.....</b>	<b>III</b>
<b>TEIL 1 EINLEITUNG UND GRUNDBEGRIFFE.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
I. Umfang des Verfahrensrechts.....	1
II. Überblick über das Besteuerungsverfahren .....	1
<b>B. Steuern.....</b>	<b>4</b>
I. Definition .....	4
II. Einteilung der Steuern.....	4
III. Verwaltung der Steuern.....	4
<b>C. Steuerlich relevante Stellen und Personen.....</b>	<b>4</b>
I. Finanzbehörden .....	4
II. Amtsträger.....	5
III. Steuerberater, Steuerschuldner, Steuerpflichtiger.....	5
IV. Finanzgerichtsbarkeit.....	6
V. Wohnsitz, Geschäftsleitung, Betriebsstätte.....	7
<b>D. Steuerbegünstigte Zwecke.....</b>	<b>8</b>
I. Allgemeines.....	8
II. Steuerbegünstigte Zwecke .....	8
III. Unschädliche Tätigkeiten .....	8
<b>E. Steuergeheimnis, Auslegung, Steueranspruch.....</b>	<b>10</b>
I. Steuergeheimnis .....	10
II. Anwendung und Auslegung der Steuergesetze .....	11
III. Steueranspruch.....	13
<b>F. Testfragen .....</b>	<b>14</b>
<b>G. Aufgaben und Lösungen.....</b>	<b>17</b>
<b>TEIL 2 WIRKSAMKEIT UND ANFECHTUNG VON VERWALTUNGSAKTEN..</b>	<b>1</b>

<b>A. Grundsätze</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Fristen, Termine, Wiedereinsetzung</b> .....	<b>1</b>
I. Begriffe.....	1
II. Fristarten.....	1
III. Fristberechnung.....	2
IV. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.....	4
<b>C. Verwaltungsakte</b> .....	<b>6</b>
I. Begriff und Form.....	6
II. Nebenbestimmungen.....	6
III. Fehlerhafte (rechtswidrige) Verwaltungsakte.....	7
IV. Bekanntgabe von Verwaltungsakten.....	8
V. Korrektur von Verwaltungsakten.....	10
<b>D. Rechtsbehelfsverfahren</b> .....	<b>12</b>
I. Verfahrensgrundsätze.....	12
II. Einspruchsverfahren.....	14
III. Gerichtliche Rechtsmittel.....	16
<b>E. Testfragen</b> .....	<b>19</b>
<b>F. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>30</b>
<b>TEIL 3 ERMITTLUNGSVERFAHREN</b> .....	<b>1</b>
<b>A. Aufgaben (Pflichten) des Finanzamts</b> .....	<b>1</b>
<b>B. Pflichten und Rechte des Steuerpflichtigen</b> .....	<b>1</b>
I. Allgemeine Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen.....	1
II. Besondere Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren.....	3
III. Weitere Pflichten des Steuerpflichtigen.....	5
IV. Rechte des Steuerpflichtigen.....	5
<b>C. Pflichten Dritter</b> .....	<b>6</b>
I. Auskunftspflicht.....	6
II. Allgemeine Mitteilungspflichten.....	7
III. Gutachtenspflicht.....	7
IV. Rechts- und Amtshilfe.....	7
<b>D. Durchsetzungsmöglichkeiten des Finanzamts</b> .....	<b>8</b>
<b>E. Testfragen</b> .....	<b>8</b>
<b>F. Aufgaben und Lösungen</b> .....	<b>11</b>

<b>TEIL 4 FESTSETZUNGS- UND FESTSTELLUNGSVERFAHREN .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Steuer- und Feststellungsbescheide.....</b>	<b>1</b>
I. Steuerbescheide .....	1
II. Feststellungsbescheide.....	3
<b>B. Korrektur von Steuer- und Feststellungsbescheiden.....</b>	<b>4</b>
I. Grundsätze.....	4
II. Einzelne Korrekturvorschriften .....	6
III. Änderungssperre.....	13
<b>C. Festsetzungsverjährung.....</b>	<b>13</b>
I. Grundsätze.....	13
II. Anlaufhemmungen .....	15
III. Ablaufhemmungen .....	15
IV. Sonderregelung für Feststellungsbescheide.....	16
<b>D. Testfragen.....</b>	<b>16</b>
<b>E. Aufgaben und Lösungen .....</b>	<b>20</b>
<b>TEIL 5 ERHEBUNGS- UND VOLLSTRECKUNGSVERFAHREN.....</b>	<b>1</b>
<b>A. Fälligkeit, Zahlung, Stundung, Erlass .....</b>	<b>1</b>
I. Fälligkeit .....	1
II. Zahlung .....	1
III. Stundung.....	2
IV. Erlass.....	2
<b>B. Verzinsung.....</b>	<b>3</b>
<b>C. Verjährung .....</b>	<b>3</b>
<b>D. Sicherheitsleistung, Säumnis, Vollstreckung.....</b>	<b>4</b>
I. Sicherheitsleistung .....	4
II. Säumnis .....	4
III. Vollstreckung.....	5
<b>E. Erstattung und Vergütung .....</b>	<b>5</b>
<b>F. Testfragen .....</b>	<b>5</b>
<b>G. Aufgaben und Lösungen.....</b>	<b>7</b>
<b>TEIL 6 SONSTIGE VERFAHREN .....</b>	<b>1</b>

<b>A. Steueraufsichtsverfahren .....</b>	<b>1</b>
I. Außenprüfung.....	1
II. Steuerfahndung (Zollfahndung).....	1
III. Besondere Steueraufsicht (bei Verbrauchsteuern).....	1
<b>B. Steuerstraf- und Bußgeldverfahren .....</b>	<b>1</b>
I. Steuerstraftaten.....	1
II. Steuerordnungswidrigkeiten (Bußgeldverfahren) .....	3
<b>C. Haftungsverfahren.....</b>	<b>4</b>
I. Steuerrechtliche Haftungstatbestände.....	4
II. Bürgerlich-rechtliche Haftungstatbestände.....	5
III. Vertragliche Haftung.....	5
<b>D. Testfragen .....</b>	<b>6</b>
<b>E. Aufgaben und Lösungen .....</b>	<b>7</b>
<b>TEIL 7 KLAUSURAUFGABEN .....</b>	<b>1</b>
<b>A. Vorbemerkung.....</b>	<b>1</b>
<b>B. Kardinal-Fall.....</b>	<b>1</b>
<b>E. Hinweis .....</b>	<b>3</b>
II. Lösung Kardinal-Fall.....	3
<b>C. Piano-Fall .....</b>	<b>8</b>
I. Aufgabe .....	8
II. Lösung Piano-Fall .....	10
<b>D. Reise-Fall .....</b>	<b>15</b>
I. Aufgabe .....	15
II. Lösung Reise-Fall.....	18
<b>E. Rio-Fall .....</b>	<b>24</b>
I. Aufgabe .....	24
II. Lösung Rio-Fall .....	27
<b>F. Hörigen-Fall.....</b>	<b>34</b>
I. Aufgabe .....	34
II. Lösung Hörigen-Fall .....	38

# Teil 1 Einleitung und Grundbegriffe

## A. Einleitung

### I. Umfang des Verfahrensrechts

Das steuerliche Verfahrensrecht regelt die Abläufe bei der Durchführung der Besteuerung und ist hauptsächlich in der AO enthalten. Es verdrängt für das Besteuerungsverfahren die Regelungen des allgemeinen Verwaltungsverfahrensrechts.

Die AO gilt grundsätzlich für alle Steuern, die durch Bundesrecht oder Unionsrecht geregelt und von Bundes- oder Landesfinanzbehörden verwaltet werden. Sie ist jedoch **kein reines Verfahrensgesetz**, dies ist lediglich Inhalt ihres Dritten bis Siebten Teils. Daneben enthält die AO weiterhin das Steuerschuldrecht (Zweiter Teil) sowie in ihrem Ersten Teil eine Reihe von Begriffsbestimmungen, die für das gesamte Steuerrecht von Bedeutung sind. Neben der AO ist das steuerliche Verfahrensrecht noch in anderen Gesetzen geregelt, insbesondere die Organisationsgesetze über die Finanzverwaltung (Gesetz über die Finanzverwaltung – FVG), die Rechtsprechung (Finanzgerichtsordnung – FGO), die steuerberatenden Berufe (Steuerberatungsgesetz – StBerG) sowie begleitende verfahrensrechtliche Gesetze und Verordnungen wie das Verwaltungszustellungsgesetz (VwZG), das die förmliche Bekanntgabe von Verwaltungsakten regelt, oder die Kleinbetragsverordnung (KBV). Einzelne verfahrensrechtliche Vorschriften finden sich außerdem auch in den Einzelsteuergesetzen.

Die **Verfahrensrechtsaufgaben im Steuerberaterexamen** sind – wie der Name schon sagt – keine „AO-Aufgaben“. Gegenstand dieser Aufgaben ist also typischerweise das Verfahrensrecht als Ganzes, wie es sich aus den Normen der AO, der FGO, der Nebengesetze und -verordnungen sowie der Einzelsteuergesetze ergibt. Um dem Rechnung zu tragen und gleichzeitig einen vollständigen Überblick über die auch nicht verfahrensrechtlichen Normen der AO zu geben, werden nach dieser Einleitung in diesem Teil die für alle Steuergesetze geltenden Begriffsbestimmungen erläutert, die keinen strengen verfahrensrechtlichen Bezug haben. Die Teile 2 bis 6 widmen sich dann ausschließlich dem Verfahrensrecht und erläutern dann auch die nicht in der AO geregelten verfahrensrechtlichen Vorschriften.

### II. Überblick über das Besteuerungsverfahren

Den absoluten Schwerpunkt in Verfahrensaufgaben im Steuerberaterexamen bildet das **Besteuerungsverfahren**. Es kann vereinfacht wie folgt dargestellt werden:

#### (1) Steuerentstehung

Analog zur privatrechtlichen Trennung von schuldrechtlichem Verpflichtungs- und sachenrechtlichem Verfügungsgeschäft, regelt auch das Steuerrecht die **Entstehung des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis** und die Erfüllung dieses Anspruchs. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sind insbesondere die Steuern, aber auch steuerliche Nebenleistungen wie Zinsen, Säumniszuschläge etc. (§ 37 AO). Diese Ansprüche entstehen nach § 38 AO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an dem das Gesetz – also im Regelfall die Einzelsteuergesetze – die Leistungspflicht knüpft. Zeitraumbezogene Steuern entstehen nach den Vorschriften der Einzelsteuergesetze regelmäßig mit Ablauf des

Besteuerungszeitraums, also bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer mit Ablauf des Veranlagungszeitraums (§ 36 Abs. 1 EStG, § 30 Nr. 3 KStG) bzw. des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG) und bei der Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldezeitraums (§ 13 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG). Ergänzend bestimmen die §§ 39 bis 42 AO, dass in bestimmten Fällen das Steuerrecht Sachverhalte unterstellt, die vom Zivilrecht abweichen. Diese Normen gelten für alle Steuerarten und gehören damit eher zum materiellen Steuerrecht und nicht zum Verfahrensrecht. Sie sind nur wegen ihres übergreifenden Charakters in der AO geregelt.

Mit der Steuerentstehung hat der Fiskus einen Anspruch gegenüber den Steuerpflichtigen auf den Steuerbetrag, der sich bei zutreffender Anwendung aller Vorschriften ergibt. Dies alleine verhilft dem Fiskus aber noch nicht zu Einnahmen. Hierzu muss die Steuer ermittelt, festgesetzt und erhoben werden. Durch das Erhebungsverfahren wird die **Erfüllung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis** bewirkt, sie erlöschen mithin. Dies geschieht, wie § 47 AO regelt, im Regelfall durch Zahlung, aber auch durch Aufrechnung, Erlass oder Verjährung. Diese drei Verfahren – Ermittlungs-, Festsetzungs- und Erhebungsverfahren – bilden den Kernbereich des Verfahrensrechts.

- (2) Wie üblich im öffentlichen Recht, erfolgt auch die Geltendmachung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis durch **Verwaltungsakt**. Der für sämtliche Verwaltungsverfahren im Sinne der AO geltende Abschnitt ab § 85 AO enthält daher in § 118 AO die Definition des Verwaltungsakts und die Voraussetzungen für dessen Wirksamkeit (§ 124 AO) und dessen spätere Aufhebung oder Änderung (§§ 129 ff. AO). Gegen sämtliche Verwaltungsakte in allen Verfahren (z. B. Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung = Ermittlungsverfahren, Steuerfestsetzung oder gesonderte Feststellung = Festsetzungsverfahren oder Ablehnung eines Stundungsantrags = Erhebungsverfahren) steht der Rechtsweg offen. Das Besteuerungsverfahren sieht dabei zunächst ein vorgelagertes außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren (**Einspruchsverfahren**) vor. Erst danach steht der Gerichtsweg offen, wobei – anders als in vielen Ländern – ein eigener Gerichtszweig für die Besteuerung existiert. Das **finanzgerichtliche Verfahren** ist nur zweistufig ausgestaltet. Während die Finanzgerichte als obere Landgerichte in erster Instanz über Tatsachen- und Rechtsfragen entscheiden, beschränkt sich der Bundesfinanzhof als Revisionsinstanz auf die Überprüfung von Rechtsfragen. Siehe hierzu Teil 2.

(3) **Steuerermittlung**

Die Ermittlung der Steuern ist Sache der Finanzbehörden (§ 88 Abs. 1 AO). Hierzu regeln vor allem die in den §§ 85 ff. AO aufgeführten Vorschriften für sämtliche Verwaltungsverfahren im Sinne der AO die **Grundsätze des Handelns der Finanzbehörden**, die die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben haben (§ 85 AO), die hierzu bedeutsamen Sachverhalte von Amts wegen ermitteln müssen (§ 88 Abs. 1 AO), unter bestimmten Umständen zur Beratung und Auskunft angehalten sind (§ 89 AO) und auf bestimmte Beweismittel zurückgreifen können (§ 92 AO). Weil aber der Steuerpflichtige über die zur Ermittlung notwendigen Informationen verfügt, unterliegt er umfangreichen **Mitwirkungspflichten**. Die §§ 90 ff. AO verpflichten Steuerpflichtigen zur Mitwirkung bei der Ermittlung von steuerrelevanten Sachverhalten (§ 90 AO) und dabei insbesondere zu Auskünften (§ 93 AO). Diese Pflicht trifft auch Dritte, es sei denn, diese Personen können ein Auskunftsverweigerungsrecht in Anspruch nehmen (§§ 101 ff. AO). Die allgemeinen Mitwirkungspflichten werden ergänzt

um besondere Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren. Dies sind die Buchfüh-

rungspflicht (§§ 140 ff. AO), die Pflicht zur Aufbewahrung von Unterlagen (§ 147 AO) und die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 149 AO).

Siehe hierzu Teil 3.

(4) **Steuerfestsetzung**

Die Steuerfestsetzung ist die förmliche Ermittlung der nach den Kenntnissen der Finanzbehörde entstandenen Steuer. Durch die Festsetzung wird somit der Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis geltend gemacht. Die die Steuern festsetzenden Verwaltungsakte sind die **Steuerbescheide**, deren Inhalt und Form Gegenstand der §§ 155 ff. AO sind, die die allgemeinen Vorschriften zu den Verwaltungsakten ergänzen. Einmal erlassene Steuerbescheide können nachträglich aufgehoben oder geändert werden, wenn die Voraussetzungen einer sog. **Korrekturnorm** (bzw. Änderungsnorm) erfüllt sind, welche sich in den §§ 164, 165 und 172 ff. AO finden. Ist indessen **Verjährung** eingetreten, kommt eine erstmalige oder geänderte Steuerfestsetzung nicht mehr in Betracht (§§ 169 ff. AO). Zusätzlich enthalten die Sondervorschriften über das Besteuerungsverfahren das sog. **Feststellungsverfahren** als Unterform des Festsetzungsverfahrens. Es durchbricht den Grundsatz des § 157 Abs. 2 AO, wonach Besteuerungsgrundlagen – wie beispielsweise die Berechnung der steuerpflichtigen Einkünfte – einen nicht gesondert anfechtbaren Teil eines Steuerbescheids bilden. Gemäß der §§ 179 ff. AO können hiervon abweichend gesonderte Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen der Steuerfestsetzung vorgelagert sein. Der Feststellungsbescheid ist dann rechtlich bindend für den Steuerbescheid.

Siehe hierzu Teil 4.

(5) **Steuererhebung**

Das Erhebungsverfahren ist in den §§ 218 ff. AO geregelt und enthält die Vorschriften über die **Erfüllung** des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis. Dies sind vor allem die Vorschriften über die Fälligkeit, die Zahlung, die Stundung, die Aufrechnung, den Erlass und die Zahlungsverjährung sowie die im Zuge des Erhebungsverfahrens anfallenden steuerlichen Nebenleistungen in Gestalt von Zinsen auf Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis (§§ 233 ff. AO) und Säumniszuschläge (§ 240 AO). Der Sechste Teil der AO regelt ab § 249 AO die **Vollstreckung** und bestimmt damit, wie die Finanzbehörden Verwaltungsakte, mit denen eine Geldleistung oder ein sonstiges Verhalten vom Steuerpflichtigen gefordert wird, zwangsweise durchsetzen können. Nicht gezahlte, fällige Steuern müssen durch die Finanzbehörde nach den für das Verwaltungsvollstreckungsverfahren geltenden Bestimmungen zwangsweise beigetrieben werden. Hierbei verfügen die Finanzbehörden über eigene Vollziehungsbeamte und sind damit nicht auf die Hilfe der Gerichtsvollzieher angewiesen.

Siehe hierzu Teil 5.

(6) In Teil 6 werden **steuerliche Nebenverfahren** erläutert, wie das Haftungsverfahren, also das Eintreten eines Dritten für die Steuerschulden eines anderen, und das Steuerstrafverfahren.



## B. Steuern

### I. Definition

Steuern sind Geldleistungen ohne besondere Gegenleistung, die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zwecks Einnahmeerzielung allen auferlegt werden, die einen steuerlichen Tatbestand erfüllen.

Lesen Sie bitte § 3 AO.

### II. Einteilung der Steuern

Die Steuern werden üblicherweise nach dem Steuergegenstand kategorisiert. Dabei wird in der Hauptsache zwischen **Besitz- und Verkehrsteuern** sowie **Zöllen und Verbrauchsteuern** unterschieden. Diese Einteilung hat vor allem verwaltungstechnische Bedeutung. Für die Besitz- und Verkehrsteuern sind grundsätzlich die Finanzämter (Landesbehörden) zuständig, für die Zölle und Verbrauchsteuern hingegen die Hauptzollämter (Bundesbehörden).

Die Besitzsteuern werden ihrerseits wieder in **Personen- und Realsteuern** eingeteilt. Personensteuern knüpfen an die persönlichen Verhältnisse und die Leistungsfähigkeit an, Realsteuern an ein Objekt bzw. dessen Eigenschaften. **Verkehrsteuern** sind Steuern, die an Vorgänge des Rechtsverkehrs gebunden sind, **Verbrauchsteuern** sind Steuern, die den Verbrauch einer Ware besteuern. Bei einigen Steuern sind auch Mehrfachkategorisierungen denkbar, so wird die Erbschaftsteuer hauptsächlich als Besitzsteuer, teilweise aber auch als Verkehrsteuer kategorisiert. Die Umsatzsteuer ist historisch betrachtet eine Verkehrsteuer, in ihrer Erhebungsform als Mehrwertsteuer hat sie aber zum Ziel, den Verbrauch zu besteuern.

### III. Verwaltung der Steuern

Die Verwaltung der Steuern regelt Art. 108 GG (vgl. § 226 Abs. 4 AO). Für die Besitz- und Verkehrsteuern sind grundsätzlich die **Finanzämter** (Landesbehörden) zuständig, für die Zölle und Verbrauchsteuern hingegen die **Hauptzollämter** (Bundesbehörden). Siehe hierzu vorstehend unter II.

Lesen Sie bitte nunmehr Art. 105 (**Gesetzgebungshoheit**), Art. 106 (**Ertragshoheit**) und Art. 108 GG (**Verwaltungshoheit**).

## C. Steuerlich relevante Stellen und Personen

### I. Finanzbehörden

- (1) Die Steuern werden durch die Finanzbehörden verwaltet (Gesetz über die Finanzverwaltung, **FVG**). Man unterscheidet Bundes- und Landesfinanzbehörden.

Lesen Sie bitte § 6 AO.

- (2) Der Geschäftsgang bei den Finanzämtern ist durch die Geschäftsordnung für Finanzämter (**FAGO**) geregelt. Ferner sind für das maschinelle und programmgesteuerte Veranlagungsverfahren bundeseinheitliche Kriterien und Vorgaben zu beachten.

Bitte lesen Sie dazu als Beispiel § 88 Abs. 3 AO.

- (3) Man unterteilt die Finanzämter nach der **örtlichen** Zuständigkeit in:
- (a) **Lage-Finanzamt** (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 AO): Einheitswerte, Grundbesitzwerte sowie § 22 Abs. 1 AO.
  - (b) **Betriebs-Finanzamt** (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO): vgl. §§ 180, 21, 22 Abs. 1, 195 S. 1 AO.
  - (c) **Tätigkeits-Finanzamt** (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 AO): für Stpfl. mit Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß §§ 180, 19 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 4, 21 AO.
  - (d) **Finanzamt der Verwaltung** (§ 18 Abs. 1 Nr. 4 AO): z. B. für Grundstücksgemeinschaften.
  - (e) **Wohnsitz-Finanzamt** (§ 19 Abs. 1 AO): für natürliche Person: Einkommenssteuer (§ 19 AO).
  - (f) **Geschäftsleitungs-Finanzamt** (§ 20 Abs. 1 AO): für juristische Person: Körperschaftsteuer.
  - (g) **Finanzamt der ersten Befassung** (§ 25 AO): vgl. § 390 Abs. 1 AO.

Lesen Sie bitte §§ 16-29, 180, 125 Abs. 3 Nr. 1, 127 AO.

## II. Amtsträger

Die Aufgaben der Finanzbehörden werden durch Amtsträger wahrgenommen. Amtsträger sind vor allem alle Beamten und Richter. Notare z. B. sind auch Amtsträger, aber keine Beamte (Ausnahme: zum Teil Süddeutschland), Amtsträger sind zudem Angestellte, die in der öffentlichen Verwaltung arbeiten.

Lesen Sie bitte jetzt § 7 AO.

Amtsträger sind vor Schadensersatzansprüchen weitgehend geschützt.

Lesen Sie bitte § 32 AO.

Amtsträger müssen neben ihren **allgemeinen** Dienstpflichten einige **Sonderpflichten** beachten, vgl. z. B. § 83 AO sowie die Verschwiegenheitspflicht (Ausnahme: § 30 AO).

## III. Steuerberater, Steuerschuldner, Steuerpflichtiger

### 1. Steuerberater

Ein Beteiligter kann sich durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen (§ 80 Abs. 1 AO). Dies ist regelmäßig ein Steuerberater nach dem StBerG.

### 2. Steuerschuldner

Wer Steuerschuldner ist, bestimmen die Einzelsteuergesetze (§ 43 AO). Zum Beispiel: Regelmäßig der **Unternehmer** bei der Umsatzsteuer (§ 2, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), der **Arbeitnehmer** bei der Lohnsteuer (§ 38 EStG), der **Erwerber** bei der Erbschaftsteuer (§ 20 ErbStG).

Nicht alle Gesetze sagen, wer Steuerschuldner ist. Dann gilt gemäß § 38 AO, dass derjenige Steuerschuldner ist, der den Tatbestand verwirklicht, an den das Einzelsteuergesetz die Steuer knüpft.

Zu trennen sind ferner der **Steuerträger** (z. B. in der Umsatzsteuer der Abnehmer) und der **Steuerzahler** (z. B. in der Lohnsteuer der Arbeitgeber).

### 3. Steuerpflichtiger

In der Regel sind Steuerschuldner und Steuerpflichtiger identisch. Steuerpflichtiger ist aber auch, wer eine andere Pflicht aus den Steuergesetzen zu erfüllen hat, z. B. eine Steuererklärung (ggf. für einen anderen) abzugeben hat.

Lesen Sie bitte § 33 AO.

Der Arbeitgeber, der Lohnsteuer einbehält, ist zwar nicht Steuerschuldner, wohl aber Steuerpflichtiger (und auch Steuerzahler), Ausnahme: § 40 Abs. 3 EStG (für pauschale Lohnsteuer).

Lesen Sie bitte nun die §§ 33, 38, 43 AO im Zusammenhang.

### 4. Vertreter

Ist der Steuerpflichtige selbst nicht handlungsfähig, hat sein Vertreter seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Steuerlich entsteht gemäß §§ 34, 35 AO auch zwischen der Finanzbehörde und (gesetzlichen) Vertretern, Vermögensverwaltern, Verfügungsberechtigten ein unmittelbares Rechtsverhältnis, das bestimmte Pflichten auslöst.

Lesen Sie nun die §§ 34, 35, 36 und 69 AO.

### 5. Gesamtschuldner, Gesamtrechtsnachfolger

Gesamtschuldner sind z. B. Ehegatten oder Lebenspartner nach dem LPartG bei der Zusammenveranlagung (vgl. §§ 44, 155 Abs. 3 AO, § 2 Abs. 8 EStG). Gesamtrechtsnachfolge liegt z. B. vor bei Erbe, Verschmelzung, Umwandlung (vgl. § 45, § 82 Abs. 3 AO).

## IV. Finanzgerichtsbarkeit

Es existiert gemäß der Finanzgerichtsordnung (**FGO**) ein zweistufiger Instanzenweg: **Finanzgerichte** und **Bundesfinanzhof** (BFH).

### 1. Finanzgericht

Lesen Sie bitte §§ 2, 5, 6, 35 und 38 FGO.

### 2. Bundesfinanzhof

Lesen Sie bitte §§ 10, 11 und 36 FGO.

### 3. Bundesverfassungsgericht

- (1) Bei der **abstrakten** Normenkontrolle entscheidet das BVerfG auf Antrag der Bundesregierung, einer Landesregierung oder eines Drittels der Mitglieder des

Bundestages, ob Steuerrecht (Bundes- oder Landesrecht) mit dem GG oder Landessteuerrecht mit Bundessteuerrecht vereinbar ist.

- (2) Bei der **konkreten** Normenkontrolle (müssen die Finanzgerichte oder der BFH die Entscheidung des BVerfG einholen, wenn sie Steuernormen in den von ihnen zu fällenden Entscheidungen für verfassungswidrig halten.
- (3) Darüber hinaus kann der einzelne Steuerpflichtige das BVerfG durch Erhebung einer **Verfassungsbeschwerde** nach Ausschöpfung des Rechtswegs (im Finanzgerichtsweg also nach Entscheidung des BFH) unmittelbar anrufen.

## V. Wohnsitz, Geschäftsleitung, Betriebsstätte

### 1. Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt (§§ 8, 9 AO)

Die Begriffe Wohnsitz und gewöhnlicher Aufenthalt sind z. B. wichtig für Einkommensteuer, Erbschaftsteuer.

Lesen Sie bitte §§ 8, 9 AO.

### 2. Geschäftsleitung, Sitz (§§ 10, 11 AO)

Diese Begriffe sind vor allem wichtig für Körperschaften hinsichtlich Körperschaftsteuer.

Lesen Sie bitte §§ 10, 11 AO.

### 3. Betriebsstätte, ständiger Vertreter (§§ 12, 13 AO)

Der Begriff der Betriebsstätte ist u. a. wichtig für die steuerliche Zuordnung eines Gewerbebetriebes zum Inland oder Ausland oder zu einer bestimmten Gemeinde. Ergänzend tritt der Begriff des ständigen Vertreters hinzu, der ebenfalls der Sicherung des deutschen Steueranspruchs bei beschränkt Steuerpflichtiger dient (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

§ 12 AO hat keine Bedeutung für die Frage, ob eine Betriebsstätte nach einem **Doppelbesteuerungsabkommen** (hier in der Regel Art. 5 des jeweiligen DBA) oder nach dem **UStG** (hier Art. 11 der VO (EU) 282/2011, Beck'sche Steuergesetze 550a) vorliegt.

Lesen Sie bitte §§ 12, 13 AO.

### 4. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO)

Dieser Begriff spielt bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer eine Rolle. Vgl. auch § 64, § 67a AO. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unterscheidet sich vom Gewerbebetrieb u. a. dadurch, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen muss.

### 5. Angehörige (§ 15 AO)

Dieser Begriff spielt z. B. bei folgenden Paragrafen eine Rolle: § 1 Abs. 2 EStG, §§ 82, 101 AO. Bitte nachlesen!

Lesen Sie bitte nun den Katalog des § 15 AO.

**Verwandt in gerader Linie** sind Personen, die direkt voneinander abstammen, z. B. Kinder, Großmutter – Enkel.

**Verschwägert in gerader Linie** sind z. B. Schwiegereltern und Schwiegerkinder, Stiefvater und Stiefkind.

**Lebenspartner** und Verlobte nach dem LPartG werden nach § 15 Nr. 1 und 2 AO dem Verlobten und dem Ehegatten gleichgestellt.

## D. Steuerbegünstigte Zwecke

### I. Allgemeines

In mehreren Einzelsteuergesetzen (Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Gewerbesteuer) werden Steuervergünstigungen gewährt, wenn Körperschaften bestimmte Zwecke verfolgen. Die AO regelt dazu zentral und für alle Steuergesetze bindend die Grundbegriffe. Die Regelung gilt nur für Körperschaften, nicht für natürliche Personen und Personengesellschaften.

**Steuerbegünstigte Zwecke** sind abschließend: gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke (§§ 52-54 AO).

### II. Steuerbegünstigte Zwecke

Das Steuerrecht kennt **drei steuerbegünstigte Zwecke**:

- gemeinnützige Zwecke (§ 52 AO),
- mildtätige Zwecke (§ 53 AO),
- kirchliche Zwecke (§ 54 AO).

Lesen Sie bitte die §§ 52, 53, 54 AO mit Einzelheiten im AEAO dazu.

Die Steuervergünstigung setzt voraus, dass sich sowohl aus der **Satzung** als auch aus der **tatsächlichen Geschäftsführung** ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52-54 AO entspricht und dass er **selbstlos** (§ 55 AO), **ausschließlich** (§ 56 AO) und **unmittelbar** (§ 57 AO) verfolgt wird. Die Satzungszwecke und die Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen erfüllt sind (§ 60 Abs. 1 AO).

Die satzungsmäßigen Voraussetzungen sind Gegenstand einer förmlichen **gesondernten Feststellung** (§ 60a AO).

Lesen Sie bitte die §§ 55, 56, 57, 59 und 60a AO.

### III. Unschädliche Tätigkeiten

#### 1. Allgemeines

Dem Abschnitt „steuerbegünstigte Zwecke“ liegt die Konzeption zugrunde, dass in erster Linie die **Mittelverwendung** und nicht die **Mittelherkunft** maßgebliches Merkmal für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke darstellt. Einnahmen sollen vom Zugriff des Fiskus durch Steuern geschützt werden, wenn und soweit sie unmittelbar für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Daher ist es grundsätzlich schädlich, die Mittel nicht zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden. Um darüber hinaus nicht in Wettbewerb zu regulär versteuernden Wirtschaftsteilnehmern zu treten, ist

auch der Kreis der Mittelherkunftstätigkeiten bzw. der Steuerfreiheit solcher Tätigkeiten beschränkt.

## 2. Unschädliche Mittelherkunft

Folgende Mittelherkunftstätigkeiten können unterschieden werden:

- Mitgliedsbeiträge und Spenden.
- Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 AO).
- Verwaltung eigenen Vermögens (§ 58 Nr. 3 AO).
- Unterhaltung eines Zweckbetriebs (§ 65 AO).

Der Umfang der Steuerunschädlichkeit unterscheidet sich jedoch. **Mitgliedsbeiträge und Spenden** gehören zum Kernbereich der steuerbegünstigten Körperschaft. Sie sind damit als Mittelherkunftstätigkeit stets steuerunschädlich. Die Steuerbegünstigung hängt somit dann von der Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke ab.

Der **wirtschaftliche Geschäftsbetrieb** ist für steuerpflichtig. Die Begünstigung liegt somit lediglich darin, dass die Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs unschädlich für die Steuerbefreiung der übrigen Tätigkeiten ist. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen gerichtete, selbständige Tätigkeit, die über das Maß einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 S. 1 AO). Klassisches Beispiel für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist die öffentlich zugängliche Vereinsgaststätte eines Sportvereins.

Der **Zweckbetrieb** und der Bereich der **Vermögensverwaltung** zählen zum ideellen Bereich der steuerbegünstigten Körperschaft und sind somit von sämtlichen Ertragsteuern befreit. Dies gilt jedoch nicht für die Umsatzsteuer, wobei dort stets der ermäßigte Steuersatz von 7 % anzuwenden ist (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG). Ein Zweckbetrieb ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der in seiner Gesamteinrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten Zwecke zu verwirklichen, wenn die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und der Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Beispiele für Zweckbetriebe nennt § 68 AO.

Lesen Sie bitte die §§ 64, 65 und 68 AO.

## 3. Unschädliche Mittelverwendung

Eine ausschließliche und unmittelbare Verwendung sämtlicher der steuerbegünstigten Körperschaft zur Verfügung stehender Mittel zu gemeinnützigen Zwecken setzt grundsätzlich eine **zeitnahe Verwendung** für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke voraus (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO). Zeitnah heißt, dass die durch Spenden, Beiträge, Zweckbetriebe, Vermögensverwaltung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zugeflossenen Mittel spätestens in den dem Zuflusszeitpunkt folgenden zwei Jahren verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO).

Von diesem Grundsatz sieht § 58 AO verschiedene **Ausnahmen** vor, insbesondere:

- Die Zuwendung von Mitteln an andere Körperschaften für deren steuerbegünstigten Zwecke (§ 58 Nr. 1 AO).

- Die Zuführung zu einer gebundenen Rücklage, soweit dies erforderlich ist, um die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können (§ 58 Nr. 6 AO – bis 2013, § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO – ab 2014),
- Die Zuführung zu einer Wiederbeschaffungsrücklage zwecks Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke erforderliche sind (AEAO zu § 58 Nr. 6 AO – bis 2013, § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO – ab 2014).
- Die Zuführung zu einer freien Rücklage i. H. von höchstens einem Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und i. H. von höchstens 10 % ihrer sonstigen Mittel oder die Zuführung zu einer Rücklage zum Erwerb bestimmter Gesellschaftsanteile (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO).

Lesen Sie bitte die §§ 58 und 62 AO.

## **E. Steuergeheimnis, Auslegung, Steueranspruch**

### **I. Steuergeheimnis**

#### **1. Allgemeines**

Im Gegensatz zum **Amtsgeheimnis**, das der Wahrung öffentlicher Interessen dient, schützt das **Steuergeheimnis** (§ 30 AO) den Steuerpflichtigen oder Dritte davor, dass die den Finanzbehörden bekannt gewordenen Tatsachen – von Ausnahmen abgesehen – für Zwecke außerhalb des Besteuerungsverfahrens gegen ihn verwendet werden. Außer den Amtsträgern sind bestimmte andere Personen zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet. Auch Hilfskräfte zählen dazu (§ 30 Abs. 3 Nr. 1 AO). Die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses ist **zeitlich unbegrenzt**, gilt also auch z. B. für ausgeschiedene oder pensionierte Finanzbeamte.

Lesen Sie bitte jetzt § 30 Abs. 1 und Abs. 3 AO.

#### **2. Verletzung**

Das Steuergeheimnis wird durch **unbefugtes Offenbaren** oder **Verwerten** von Verhältnissen eines Anderen (Steuerpflichtigen, Dritter) oder durch unbefugtes Abrufen geschützter Daten im automatisierten Verfahren verletzt. Zu den Verhältnissen zählen neben wirtschaftlichen und steuerlichen Tatsachen (einschließlich Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse) auch persönliche Lebensverhältnisse. Nur dienstlich bekannt gewordene Verhältnisse sind geschützt (vgl. § 30 Abs. 2 Nr. 1 AO). **Offenbaren** heißt einem Dritten Kenntnis geben (mündlich, schriftlich, durch schlüssiges Verhalten, Unterlassen, z. B. offenes Liegenlassen von Akten). **Verwerten** bedeutet zum eigenen oder fremden Vorteil verwenden (Außenprüfer nutzt Betriebsgeheimnis aus).

#### **3. Zulässige Offenbarungen**

Nach § 30 Abs. 4 AO ist die Offenbarung in **fünf Fällen** erlaubt:

- (1) Soweit sie der **Besteuerung dient** (einschließlich Kontrollmitteilungen).
- (2) Soweit sie durch **Gesetz zugelassen** ist (vgl. z. B. § 31, § 31a, § 31b, § 88a AO, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 10 S. 3 EStG, bitte lesen).

- (3) Soweit der Betroffene **zustimmt**.
- (4) Soweit **nichtsteuerliche Straftaten** (z. B. Betrug) entweder in einem Steuerstraf- oder Bußgeldverfahren (Ausnahme: Steuerpflichtige wusste nichts von Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens oder die Tatsachen waren vorher schon bekannt) oder im Besteuerungsverfahren freiwillig bekannt wurden.
- (5) Soweit zwingendes **öffentliches Interesse** besteht, d. h. wenn das allgemeine Wohl sonst schwere Nachteile erleidet, insbesondere bei
  - (a) bestimmten Verbrechen (Mord, Hochverrat, Geldfälschung),
  - (b) schweren Wirtschaftsstraftaten (z. B. schwere Korruption),
  - (c) schweren ungerechtfertigten Angriffen gegen die Verwaltung (zuvor: Steuerpflichtige sollte gehört werden).

Da das Steuergeheimnis dazu dient, den Steuerpflichtigen zu **wahren** Angaben gegenüber den Finanzbehörden zu veranlassen, dürfen **vorsätzlich falsche** Angaben den Strafverfolgungsbehörden offenbart werden (§ 30 Abs. 5 AO).

Zum automatisierten **Abwurf geschützter Daten** siehe § 30 Abs. 6 AO, § 93 Abs. 7 und 8 AO und § 93b AO sowie den AEAO zu § 93 Nr. 2 und 3.

#### 4. Folgen bei Verletzung

Die Folgen für den Amtsträger bzw. die ihm gleichgestellte Person können verschiedenartig sein:

- (1) **Strafrechtlich** (§ 355 StGB) nur bei Vorsatz: Freiheitsstrafe bis zwei Jahre oder Geldstrafe. Unter Umständen auch Aberkennung der Fähigkeit, öffentliche Ämter zu bekleiden (§ 358 StGB).
- (2) **Zivilrechtlich**: Schadensersatzanspruch.
- (3) **Disziplinarrechtlich**: für Beamte bei Vorsatz und Fahrlässigkeit. Entlassen werden können allerdings nur Amtsträger, die nicht Beamte sind.

## II. Anwendung und Auslegung der Steuergesetze

### 1. Auslegung

Man unterscheidet Gesetze und Rechtsverordnungen (z. B. EStDV). Beide sind allgemein verbindliche Rechtsnormen i. S. des § 4 AO. Anders dagegen die Verwaltungsvorschriften (z. B. EStR, AEAO); sie binden nur die nachgeordneten Behörden.

Für das Steuerrecht gelten die allgemein üblichen Auslegungsregeln:

- (1) Nach dem Wortlaut (**grammatische** Auslegung),
- (2) nach dem Sinnzusammenhang (**systematische** Auslegung),
- (3) nach dem Zweck (**teleologische** Auslegung),
- (4) nach der Entstehungsgeschichte (**historische** Auslegung).

### 2. Ermessen

- (1) Im Gegensatz zu gebundenen Rechtsentscheidungen (beachte den Gesetzeswortlaut „ist“, „sind“, „haben“) werden bei Ermessensentscheidungen die Rechtsfolgen nicht vom Gesetz, sondern von der Verwaltung bestimmt. Ermessensentscheidungen sind möglich, wenn das Gesetz die Rechtsfolge mit „kann“, „ist be-



fugt“ oder dergleichen umschreibt. Verwendet das Gesetz den Begriff „soll“, so liegt zwar kein Gebot vor, die Finanzbehörde hat jedoch ihre Ermessensentscheidung dann unter Berücksichtigung der Tatsache auszuüben, dass der Gesetzgeber für den Regelfall eine bestimmte Entscheidung vorgesehen hat. In aller Regel hat die Finanzbehörde dann ihr Ermessen im Sinne der Sollvorschrift auszuüben.

Lesen Sie bitte als Beispiel § 222 AO (Stundung).

Dabei sind Grenzen zu beachten wie „Ermessensüberschreitung“, „Ermessensunterschreitung“ oder „Ermessensreduzierung auf null“.

Lesen Sie bitte § 5 AO.

Weitere Beispiele für reine Ermessensregelungen finden sich u. a. in den §§ 86, 93, 95, 97, 100, 152, 163, 164, 165, 191, 208, 227, 287, 364b AO.

- (2) Werden bei einer Ermessensentscheidung die **Grundsätze des Willkürverbots**, der **Zumutbarkeit** oder der **Verhältnismäßigkeit der Mittel** verletzt, so ist der Verwaltungsakt rechtswidrig. Die Finanzbehörden können Ermessensentscheidungen im Einspruchsverfahren nach § 367 Abs. 2 AO voll überprüfen und nach eigenem Ermessen entscheiden. Die **Finanzgerichte** können Ermessensentscheidungen der Finanzbehörden nur aufheben oder bestätigen, nicht aber ändern (§ 100, § 102 FGO).

### 3. Treu und Glauben

- (1) Der Grundsatz von Treu und Glauben besagt, dass im Rechtsverkehr jeder auf die berechtigten Interessen des anderen Teils Rücksicht zu nehmen hat (vgl. §§ 157, 242 BGB). Dieser allgemein gültige Grundsatz findet sich nicht ausdrücklich in der AO niedergelegt.
- (2) Eine Bindungswirkung nach Treu und Glauben kommt nur in Einzelfällen in Betracht. Insbesondere kann der Steuerpflichtige im Rahmen der Abschnittsbesteuerung nicht darauf bestehen, dass unrichtige Entscheidungen in einem Veranlagungszeitraum auch in anderen Veranlagungszeiträumen fortgeführt werden müssen.

**Auskünfte** – also Meinungsäußerungen des Finanzamts – über bereits abgeschlossene Sachverhalte (vgl. § 89 AO) binden das Finanzamt grundsätzlich nicht. Eine Ausnahme gilt für die gebührenpflichtige **verbindliche Auskunft** nach § 89 Abs. 2-5 AO (gebührenpflichtig) bzw. die ebenfalls **verbindliche Zusage** im Rahmen einer Außenprüfung nach den §§ 204-207 AO (gebührenfrei).

**Vereinbarungen** zwischen Finanzamt und dem Steuerpflichtigen sind grundsätzlich unwirksam. Eine Ausnahme bildet die sog. **tatsächliche Verständigung** (vgl. BMF in Beck Erl 800 § 88/1; AEAO zu § 88 Nr. 1 und zu § 201 Nr. 5) und der **Verrechnungsvertrag** (vgl. AEAO zu § 226 Nr. 6). Im Bereich des Internationalen Steuerrechts gibt es zudem die Möglichkeit, Regelungen für Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Lieferungen oder Dienstleistungen zwischen nahestehenden Personen mit der Finanzbehörde im Vorhinein zu vereinbaren (sog. „Advanced Pricing Agreements“ – APA, zur Gebührenpflicht siehe § 178a AO).

Lesen Sie bitte die §§ 89 und 204-207 AO.

- (4) Ferner ist die **Anrufungsauskunft** für die Lohnsteuer als verbindliche Auskunft geregelt (gebührenfrei).

Lesen Sie bitte § 42e EStG.

### III. Steueranspruch

#### 1. Grundsätze

- (1) Der Steueranspruch entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes kraft Gesetz (§ 38 AO). Er entsteht **unabänderlich** (Eintritt in eine Gesellschaft kann z. B. nicht per Vertrag rückdatiert werden). Er entsteht ferner **unabhängig von der Steuerfestsetzung** (auch die hinterzogene und ggf. niemals festgesetzte Steuer ist entstanden) und auch **unabhängig von seiner Fälligkeit**.
- (2) Gleichgültig für das Entstehen des Steueranspruchs ist auch, ob **Verstöße gegen Gesetz oder die guten Sitten** vorliegen (auch der Hehler muss Umsatzsteuer zahlen), vgl. § 40 AO.
- (3) Der Steueranspruch entsteht **trotz der Unwirksamkeit** des Rechtsgeschäfts, solange es tatsächlich durchgeführt wird (z. B. bei Formmangel). Scheingeschäfte und Scheinhandlungen sind für die Besteuerung unerheblich (z. B. manipulierter Preis bei Grundstückverkäufen zwecks Senkung der Grunderwerbsteuer), vgl. § 41 AO.
- (4) Bei **Missbrauch** von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht (§ 42 AO). § 42 AO wird in der Regel nur bei ausgesprochenem Rechtsmissbrauch angewendet. Zu beachten ist, dass nicht jede Handlung, welche die Erfüllung steuergesetzlicher Tatbestände verhindert und damit den Eintritt der Steuerpflicht ganz oder teilweise unmöglich macht, als Umgehungshandlung gemäß § 42 AO angesehen werden kann. Da es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht verwehrt ist, seine Rechtsverhältnisse beliebig zu gestalten und insbesondere seine Angelegenheiten in einer für ihn auch steuerlich günstigen Weise zu ordnen, kann ein Gestaltungsmissbrauch nur dann in Betracht gezogen werden, wenn ein **ungewöhnlicher Weg** gewählt worden ist. Entscheidend muss hinzukommen, dass durch diesen ungewöhnlichen Weg ein steuerlicher Erfolg erreicht wird, der bei sinnvoller, Zweck und Ziel der Rechtsordnung berücksichtigender Auslegung vom Gesetz missbilligt wird. Der Steuerpflichtige hat nach § 42 Abs. 2 AO die **Beweislast** dafür, dass seiner Gestaltung beachtliche steuerliche Gründe zugrunde liegen.
- (5) Der Entstehungszeitpunkt für den Steueranspruch ist u. a. wichtig für die Festsetzungsverjährung (§ 170 Abs. 1 AO).

Lesen Sie bitte nun die §§ 38, 40, 41, 42 und 170 Abs. 1 AO.

#### 2. Zurechnung von Wirtschaftsgütern

- (1) Wirtschaftsgüter sind im Allgemeinen dem (**juristischen**) Eigentümer zuzurechnen (§ 39 AO). Die Zurechnung ist wichtig für die Frage, gegen wen sich der Steueranspruch richtet. Unter Umständen muss das Wirtschaftsgut dem **wirtschaftlichen** Eigentümer zugerechnet werden, wenn dieser den juristischen Eigentümer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Denkbar sind insbesondere:
  - (a) **Treuhandverhältnisse**: Zurechnung zum Treugeber, da der Treuhänder im Innenverhältnis gebunden ist (vgl. § 159 AO).
  - (b) **Sicherungsübereignung**: Zurechnung zum Sicherungsgeber (Kreditnehmer), obwohl der Sicherungsnehmer (Kreditgeber) Eigentümer ist.

- (c) **Eigenbesitz:** Zurechnung zum Eigenbesitzer (z. B. Dieb). Nicht Eigenbesitzer, sondern **Fremdbesitzer** sind Pächter, Nießbraucher, Testamentsvollstrecker und Käufer unter Eigentumsvorbehalt, da sie das Eigentumsrecht eines anderen anerkennen (tut der Dieb nicht). Obwohl auch der **Leasing-Nehmer** Fremdbesitzer ist, kann ihm trotzdem ein Wirtschaftsgut zugerechnet werden.
- (2) Bei einer **Gesamthandsgemeinschaft** (GbR, OHG, KG, Partnerschaft, Erbengemeinschaft, Gütergemeinschaft) werden die Wirtschaftsgüter den Beteiligten grundsätzlich **anteilig** zugerechnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Dies gilt aber nur eingeschränkt bei Mitunternehmerschaften, da hier das Konzept des gesamthänderischen Betriebskerns (Betriebsvermögen der Gesellschaft) mit seinen Sonderbetrieben der Gesellschafter Vorrang hat (vgl. Kapitel Bil, dort Teil 4 unter C. I.).

## F. Testfragen

### Frage 1:

Sind Verspätungs- und Säumniszuschläge Steuern gemäß AO?

#### Antwort:

Nein. Sie sind steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4, § 1 Abs. 3 AO).

### Frage 2:

Wozu unterscheidet man Steuern von steuerlichen Nebenleistungen?

#### Antwort:

Es bestehen unterschiedliche steuerliche Konsequenzen:

§§ 164, 165, 172 ff. AO gelten z. B. nur für Steuerbescheide oder gleichgestellte Bescheide; dagegen die §§ 130, 131 AO für sonstige Verwaltungsakte wie etwa Verspätungszuschlag usw.

Für rückständige Nebenleistungen fallen keine Säumniszuschläge oder Zinsen an, vgl. § 240 Abs. 2, § 233 AO.

### Frage 3:

Sind Gebühren und Beiträge auch Steuern?

#### Antwort:

Nein, da Gegenleistung. Gebühren: wenn man Leistung beantragt (z. B. Verwaltungsgebühr nach § 89 Abs. 3-5 AO für verbindliche Auskunft).

Beiträge haben keinen unmittelbaren Konnex zur Gegenleistung (z. B. Anliegerbeiträge, Sozialversicherungsbeiträge), werden aber nicht vollkommen gegenleistungslos gezahlt.

### Frage 4:

Sind Steuerberater Amtsträger?

**Antwort:**

Nein. Vgl. § 7 AO.

**Frage 5:**

Wer ist hinsichtlich der Lohnsteuer Steuerschuldner, Steuerpflichtiger, Steuerzahler?

**Antwort:**

Der Arbeitnehmer ist regelmäßig Steuerschuldner, der Arbeitgeber ist Steuerpflichtiger und Steuerzahler. Vgl. § 33 AO; § 38, § 40 Abs. 3 EStG.

**Frage 6:**

Kann ein vierjähriges Kind Steuerschuldner sein?

**Antwort:**

Ja, z. B. durch Erbschaft. Ein Steuerschuldner muss also nicht handlungsfähig (geschäftsfähig) sein. Vgl. § 33 und § 79 AO sowie §§ 104 ff. BGB.

**Frage 7:**

Wann ist eine Kapitalgesellschaft geschäftsfähig?

**Antwort:**

Das Problem stellt sich gar nicht, weil eine Kapitalgesellschaft selbst nicht, sondern nur über ihre Organe handeln kann (§ 34 Abs. 1 i. V. m. § 79 Abs. 1 Nr. 3 AO).

**Frage 8:**

Muss der Vater eines inzwischen volljährigen Kindes weiterhin Steuererklärungen für das Kind abgeben?

**Antwort:**

Nein, es sei denn für die Zeit der Minderjährigkeit gemäß § 149 Abs. 1 i.V.m. § 36 AO.

**Frage 9:**

Kann ein Gefängnis gewöhnlicher Aufenthalt sein?

**Antwort:**

Ja, vgl. § 9 AO. Freiwilligkeit ist nicht Voraussetzung.

**Frage 10:**

Sind zwei Kinder, die je ein Elternteil mit in die Ehe gebracht haben, Geschwister und damit **Angehörige**?

**Antwort:**

Nein, vgl. auch § 15 AO.

**Frage 11:**

Welche Bedeutung haben steuerbegünstigte Zwecke (z. B. Gemeinnützigkeit) für natürliche Personen?

**Antwort:**

Keine. Sie sind nur für Körperschaften von Bedeutung. Vgl. § 51 AO, § 5 KStG.

**Frage 12:**

Was haben steuerbegünstigte Zwecke als Voraussetzung gemeinsam?

**Antwort:**

Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit. Vgl. §§ 55-57 AO.

**Frage 13:**

Der Kaufmann K will das Unternehmen des V kaufen. K will vom Finanzamt wissen, wie hoch die Steuerrückstände des V sind, für die K ggf. nach § 75 AO haftet. Kann das Finanzamt Auskunft erteilen?

**Antwort:**

Nur, wenn V zustimmt (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO; vgl. AEAO zu § 75 Nr. 6).

**Frage 14:**

Bei der Außenprüfung eines Unternehmens werden schwere Korruptionen festgestellt, in die auch Behörden verwickelt sind. Kann das Finanzamt dies an die Staatsanwaltschaft weitergeben?

**Antwort:**

Ja, da zwingendes öffentliches Interesse (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 Buchst. b AO, Hinweis auf § 4 Abs. 5 Nr. 10 EStG; vgl. AEAO zu § 30 Nr. 8).

**Frage 15:**

Nennen Sie unbestimmte Rechtsbegriffe. Wofür ist dies wichtig?

**Antwort:**

Offenbare Unrichtigkeit, außergewöhnliche Belastung. Sie sind keine Ermessensvorschriften (wie etwa § 222 AO = Stundung).

Das ist wichtig für den Umfang der Überprüfung durch das Gericht, das diese Begriffe auslegen muss (vgl. §§ 101, 102 FGO).

**Frage 16:**

A gibt dem Außenprüfer gegenüber zu, dass er verheimlichte Einnahmen aus Betrügereien erzielte. Das Steuerstrafverfahren ist bereits eingeleitet, was A aber nicht weiß. Darf der Außenprüfer seine erlangten Kenntnisse offenbaren?

**Antwort:**

Nein, vgl. § 30 Abs. 4 Nr. 4 AO.

## G. Aufgaben und Lösungen

### Fall 1

M will ein Grundstück kaufen. Er erkundigt sich beim zuständigen Sachgebietsleiter seines Finanzamtes, ob in diesem Falle Grunderwerbsteuer anfällt, was dieser nach gründlicher Prüfung verneint. M kauft daraufhin unter Ausschöpfung aller seiner Mittel das Grundstück. Kurze Zeit später will das Finanzamt doch Grunderwerbsteuer erheben. M beruft sich auf die Auskunft des Sachgebietsleiters. Das Finanzamt meint, Auskünfte seien grundsätzlich unverbindlich.

Zu Recht?

### Lösung (Problem: Auskunft des Finanzamts)

Man unterscheidet „allgemeine Auskünfte“, verbindliche Auskünfte bzw. verbindliche Zusagen.

Allgemeine **Auskünfte** sind regelmäßig unverbindlich. Eine Ausnahme gilt für die – gebührenpflichtige – verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2-5 AO, vgl. hierzu auch AEAO zu § 89 Nr. 3 ff.). Für die Anrufungsauskunft in LSt-Sachen ist § 42e EStG zu beachten.

Verbindliche **Zusagen** sind nach einer Außenprüfung zulässig (vgl. § 204 AO und AEAO dazu).

Hier liegt lediglich eine allgemeine Auskunft vor. Voraussetzung für eine verbindliche Auskunft ist ein schriftlicher Antrag, vgl. AEAO zu § 82 Nr. 3.4.1 sowie § 1 Abs. 1 StAuskV. Bei mündlichen Erklärungen besteht auch nach der BFH-Rechtsprechung die Vermutung, dass es sich um eine unverbindliche Meinungsäußerung handelt (vgl. BFH, BStBl. II 90 S. 272).

### Fall 2

Max, der in seine steuerlichen Probleme viele Verwandte verwickelt hat, möchte alle seine Angehörigen informieren, ob sie im Ernstfall die Auskunft verweigern können (§ 101 AO). Er will daher wissen, wer „Angehöriger“ ist:

- (1) seine Verlobte V,
- (2) seine Frau F,
- (3) seine Großmutter GROMU,
- (4) sein Enkel E,
- (5) sein uneheliches Kind UKI,
- (6) seine Schwiegermutter SCHWIEMU,
- (7) sein Stiefkind STIK,
- (8) sein Halbbruder HABRU,
- (9) seine Schwester SCH,
- (10) seine Nichte NIT,
- (11) der Mann seiner Schwester MASCH,

- (12) seine Tante TA,
- (13) sein Pflegekind PF,
- (14) der Mann der Schwester seiner Ehefrau (M).

**Lösung (Problem: Angehörige, § 15 AO)**

Alle sind Angehörige gemäß § 15 AO mit Ausnahme von M im Fall 14. Der sog. „Schwippschwager“ ist weder verwandt noch verschwägert mit Max.

Lesen Sie bitte § 15 AO ganz.

**Fall 3**

Die Sachbearbeiterin beim zuständigen Finanzamt Düsseldorf, das von Max eine Gewerbesteuer-Erklärung erhält, berücksichtigt bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrages bestimmte Besteuerungsgrundlagen gemäß § 163 AO nicht, weil Max immer beim Finanzamt so einen starken Eindruck hinterließ. Max schrieb daraufhin einen Dankesbrief an den Vorsteher.

Rechtslage bezüglich Gewerbesteuer?

**Lösung (Problem: Zuständigkeit, § 16 AO)**

Man unterscheidet **örtliche** (§ 17 AO) und **sachliche** Zuständigkeit (§ 16 AO) von Finanzbehörden. Bei der sachlichen Zuständigkeit trennt man **absolute** sachliche Unzuständigkeit und **relative** sachliche Unzuständigkeit. Im vorliegenden Fall handelt es sich um den Erlass von Gewerbesteuer im Zusammenhang mit der Festsetzung des Messbetrages. Für Billigkeitsmaßnahmen (= Erlass von Gewerbesteuer) gemäß § 163 AO sind aber die Gemeinden zuständig. Eine Ausnahmeregelung nach § 184 Abs. 2 S. 1 AO entfällt, da eine derartige allgemeine Verwaltungsvorschrift zurzeit nicht besteht (vgl. AEAO zu § 163 Nr. 3). Das Finanzamt ist somit für Maßnahmen nach § 163 AO sachlich absolut nicht zuständig. Daher ist der Verwaltungsakt nichtig (§§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO). Eine Heilung ist nicht möglich (§ 126 AO).

**Absolute sachliche** Unzuständigkeit liegt also vor, wenn

- (1) die Finanzbehörde Aufgaben erledigt, die ihrer Art nach von einer anderen Behörde wahrzunehmen sind,
- (2) eine kraft Gesetz funktional unzuständige Finanzbehörde tätig wird (vgl. § 17 FVG).

**Relative sachliche** Unzuständigkeit ist in allen übrigen Fällen von Zuständigkeitsüberschreitungen gegeben. Es liegt dann keine Nichtigkeit vor, sondern nur Fehlerhaftigkeit, die gemäß § 127 AO geändert werden kann.

Die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit regeln die Fragen, welche von mehreren gleichgeordneten Finanzbehörden, deren Aufgabenbereiche untereinander nach regionalen Gesichtspunkten angrenzten sind, innerhalb ihrer sachlichen Zuständigkeit Entscheidungen treffen können. Bei örtlicher Unzuständigkeit liegt Fehlerhaftigkeit vor, die unter § 127 AO fällt (vgl. § 125 Abs. 3 AO).

#### Fall 4

- (1) Max wohnt in einer Wohnsitzgemeinde, zu der die drei Finanzämter A, B und C gehören. Max wohnt im Finanzamt-Bezirk A und hat sein Büro als Rechtsanwalt im Bereich von B. Wer ist für Einkommensteuer zuständig?
- (2) Was wäre, wenn Max Vermögensverwalter wäre?
- (3) Was wäre, wenn Max nun zusätzlich zu Frage 1 im Bezirk von C eine Fabrik erwerben würde?
- (4) Maxens Bruder wohnt im Finanzamt-Bezirk A und ist Kommanditist einer KG im Bereich B. Wer ist zuständig?

#### Lösung (Problem: Örtliche Zuständigkeit, §§ 17 ff. AO)

- (1) Für Einkommensteuer ist das Tätigkeits-Finanzamt B zuständig (§§ 19 Abs. 3 S. 1, 18 Abs. 1 Nr. 3 AO). Eine gesonderte Feststellung der Freiberufler-Einkünfte unterbleibt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO). Lesen Sie bitte auch AEAO zu § 180 Nr. 1 AO.
- (2) Für Einkommensteuer ist nun ebenfalls das Tätigkeits-Finanzamt A zuständig. Die Regelung des § 19 Abs. 3 AO gilt für alle Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, hier nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG.
- (3) Für Einkommensteuer sind gemäß § 19 Abs. 3 S. 1, § 18 Abs. 1 Nr. 2 und 3, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO an sich die Finanzämter B und C zuständig. Gemäß § 25 AO entscheidet aber grundsätzlich das Tätigkeits-Finanzamt B, da es zuerst mit der Sache befasst worden ist (vgl. AEAO zu § 19 Nr. 3). Zweckmäßig wäre hier die Zuständigkeit des Wohnsitz-Finanzamts nach § 19 Abs. 1 AO und der Erlass gesonderter Gewinnfeststellungen durch die anderen Finanzämter.
- (4) Für Einkommensteuer ist das Betriebs-Finanzamt B zuständig (§ 19 Abs. 3 S. 2, § 18 Abs. 1 Nr. 2, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

#### Fall 5

Der Finanzbeamte FB wird von seinem Freund beim Kegeln gefragt, wie viel denn so der beiden gemeinsam bekannte Unternehmer U netto im Jahr verdiene. FB, der die Verhältnisse von U genau kennt, will nichts sagen. Schließlich sei er Beamter. Man einigt sich darauf, dass FBs Freund rät (beginnend bei 1 Mio. €) und FB sich bei der richtigen Zahl mit der rechten Hand unauffällig ans linke Ohr fasst. Bei der 5. Zahl ist es soweit.

Folge?

#### Lösung (Problem: Steuergeheimnis, § 30 AO)

FB hat unzulässiger Weise ein Steuergeheimnis offenbart (§ 30 AO). Er ist Amtsträger (§ 7 AO). Er hat ein Verhältnis (hier steuerliches, auch private Verhältnisse und Geschäftsgeheimnisse sind geschützt), das ihm dienstlich bekannt geworden ist, offenbart (hier durch schlüssiges Handeln), und zwar unbefugt.

Die Ausnahmefälle regeln § 30 Abs. 4, 5 und §§ 31-31b AO. Sie sind allesamt nicht gegeben.



Denkbare Maßnahmen gegen FB sind: strafrechtliches Vorgehen, disziplinarrechtliche Maßnahmen, Schadensersatzansprüche.

### Fall 6

Müller verkauft an den Käufer K ein Grundstück für 500.000 €. Im Fahrstuhl zum Büro des Notars gibt K dem Müller 100.000 € in bar. Beim Notar erklären beide, dass der Kaufpreis 400.000 € sei, um Grunderwerbsteuer zu sparen.

Folgen?

### Lösung (Problem: Scheingeschäft, § 41 AO)

Der **beurkundete Kaufvertrag** ist ein Scheingeschäft und bürgerlich-rechtlich nichtig, weil der Kaufpreis 400.000 € nicht gewollt ist (§ 117 BGB). Nach § 41 Abs. 2 AO ist das Scheingeschäft für die Besteuerung unerheblich.

Der **privatrechtliche Kaufvertrag** über 500.000 € ist ebenfalls nichtig, weil er nicht notariell beurkundet ist.

Dies ist jedoch solange unerheblich, als die Parteien das wirtschaftliche Ergebnis gleichwohl eintreten und bestehen lassen (§ 41 Abs. 1 AO). Damit ist der privatrechtliche Kaufvertrag als steuerlich wirksam anzusehen.

Hinweis auf §§ 369 ff. AO.

### Fall 7

M will seinem Sohn S 600.000 € schenken. Um Schenkungsteuer zu sparen, schenkt er 400.000 € direkt an S, 200.000 € an seine Frau F, mit der Auflage, dass sie die 200.000 € an S weiterschickt. Folge?

M nimmt seinen Sohn S (BWL-Student im 3. Semester) als Kommanditist in seinen Betrieb auf, wodurch er Einkommensteuer sparen und die Nachfolge sichern will. Folge?

M tut aus Rache gegenüber dem Finanzamt ab November eines jeden Jahres nichts mehr, wodurch seine Umsätze zurückgehen und er weniger Einkommensteuer und Umsatzsteuer zahlt. Folge?

### Lösung (Problem: Missbrauch, § 42 AO)

#### I. Allgemeines

Bei Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten wird man so behandelt, wie wenn man den Missbrauch nicht betrieben hätte (§ 42 Abs. 1 AO). Bei einem Verstoß gegen § 42 AO macht man sich grundsätzlich **nicht strafbar** nach §§ 369 ff. AO.

Ein Missbrauch i. S. d. § 42 AO liegt vor, wenn

- eine rechtliche Gestaltung gewählt wird, die den wirtschaftlichen Vorgängen nicht angemessen ist,
- die gewählte Gestaltung beim Stpfl. oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem Steuervorteil führt,
- dieser Steuervorteil gesetzlich nicht vorgesehen ist und

## F. Viktoria-Fall

### I. Aufgabe

#### Fall 1

#### I. Sachverhalt

##### 1. Allgemeines

Max Meyer und seine Söhne Carlo und Viktor sind zu jeweils 1/3 Gesellschafter der M-GmbH mit Sitz in Hannover. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb einer Kraftfahrzeuglackiererei. Alleiniger Geschäftsführer ist Max.

Sie als Steuerberater sind beauftragt, den Jahresabschluss nebst Steuererklärungen der Gesellschaft bzw. der Gesellschafter für das Wirtschaftsjahr 02 zu erstellen. Aus den Ihnen vorgelegten Unterlagen sowie den bisher erteilten Auskünften ergibt sich Folgendes:

Die GmbH ermittelt den Gewinn nach § 5 EStG. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Umsätze werden nach den allgemeinen Vorschriften des UStG versteuert, es besteht die Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug. Sie erstellt eine Handels- und eine Steuerbilanz.

##### 2. Schadstoffaustritt

Die Lackiererei wird auf einem gepachteten bebauten Grundstück betrieben, das die GmbH für die besonderen Zwecke der Lackiererei auf eigene Kosten mit den entsprechenden Betriebsvorrichtungen ausgestattet hat (Buchwert jeweils 1 €). Am Morgen des 12.5.02 setzte die Vorarbeiterin Viktoria den Abwassertank instand. Dabei kam es durch ihre Unachtsamkeit zu Beschädigungen des Abwassertanks als Teil der auf die besonderen Verhältnisse der GmbH abgestellten Abwasseranlage. Dies hatte zum Austritt von Lösungsmitteln und einer Verunreinigung des Erdreichs geführt. Die sofort von Viktoria eingeschaltete zuständige Behörde hatte daraufhin umgehend nach einer Ortsbesichtigung noch im November angeordnet, dass die GmbH auf eigene Kosten ein Gutachten eines von der Behörde benannten Sachverständigen einholen sollte. Die Behörde hätte das Gutachten sonst selbst eingeholt und der GmbH in Rechnung gestellt. Das Gutachten soll der Behörde als Grundlage für den Art und Umfang der Sanierungsmaßnahmen festlegenden Verwaltungsakt dienen.

Das Gutachten ist im Juni 02 eingegangen und kommt zu folgenden Ergebnissen:

- (1) Der Austritt der Lösungsmittel hat nur zu einer räumlich eng begrenzten Verunreinigung des Erdreichs geführt. Das belastete Erdreich ist fachgerecht zu entsorgen und gegen unbelastete Erde auszutauschen. Ein auf solche Aufträge spezialisiertes Unternehmen würde hierfür nach Annahme des Sachverständigen insgesamt ca. 30.000 € in Rechnung stellen. Der Sachverständige geht davon aus, dass die Behörde für diese Maßnahme eine Frist bis zum 30.3.03 vorsehen wird.
- (2) Der Abwassertank ist unverzüglich zu ersetzen. Geschätzter Aufwand: 20.000 € (Preis für einen neuen Tank mit einer Nutzungsdauer von vier Jahren, weil Reparatur des alten technisch problematisch und außerdem teurer als ein neuer Tank wäre) zuzüglich 2.500 € für Ausbau und Abfuhr des alten sowie Einbau des neuen Tanks. (Die übrigen Bestandteile der gesamten auf die besonderen Zwecke

- der Lackiererei ausgerichteten einheitlichen Abwasseranlage wiesen keine Fehler auf.)
- (3) Der Sachverständige kommt zwar zu dem Schluss, dass für eine akute Gefährdung des Grundwassers wegen günstiger geologischer Verhältnisse bei zeitgerechter Abfuhr des belasteten Erdreichs keine konkreten Anhaltspunkte vorliegen. Um langfristig jedwedes Risiko auszuschließen, hält es der Sachverständige unter Hinweis auf die entsprechenden umweltrechtlichen Bestimmungen für erforderlich, dass die Gemeinde der GmbH aufgibt, beginnend am 1.1.07 für die Dauer von 3 Jahren eine kombinierte Grundwasserpump- und -reinigungsanlage zu betreiben. Voraussichtlicher Aufwand: 50.000 € (Nutzungsdauer 10 Jahre), zusätzlich fallen Betriebskosten von 2.500 € jährlich nach heutigen Preisverhältnissen an; unter Berücksichtigung etwaiger künftiger Preissteigerungen nach Maßgabe der Inflationsraten der letzten Jahre würden sich Beträge von 2.750 € im ersten Jahr und 2.875 € sowie 3.000 € im zweiten bzw. dritten Jahr ergeben. Der Gutachter weist darauf hin, dass diese Maßnahme aus umweltschutzrechtlicher Sicht gegenüber den Empfehlungen zu (1) und (2) eine eigenständige Maßnahme darstellt.
- (4) Der Sachverständige hat der GmbH außerdem außerhalb des „offiziellen“ Gutachtens mitgeteilt, dass nach seinen Erfahrungen damit zu rechnen ist, dass die Behörde wegen der Verunreinigung des Grund und Bodens ein kurzfristig fällig werdendes Bußgeld von ca. 2.500 € verhängen wird.

Die GmbH hat den Betrieb der Lackiererei unmittelbar nach dem Vorfall im Mai 02 eingestellt und will ihn erst wieder aufnehmen, wenn ein weiteres Austreten von Schadstoffen ausgeschlossen ist. Der Verwaltungsakt der zuständigen Behörde vom 3.7.02 entspricht inhaltlich dem Gutachten, wobei ein Bußgeld noch nicht festgesetzt wurde. In dem Erläuterungsteil des Verwaltungsakts wird aber ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Entscheidung über die Festsetzung eines Bußgelds in einem gesonderten Verfahren getroffen wird. Die Rechnung des Sachverständigen ist erst im Januar 03 eingegangen und lautet über 20.000 € (ohne Umsatzsteuer). Viktoria ist nicht mehr greifbar. Rückgriffsansprüche bestehen nicht. Buchungen sind in diesem Zusammenhang bisher nicht vorgenommen worden.

### **3. Service-Vertrag**

In einem im Januar 02 mit einem Mietwagenunternehmen geschlossenen Service-Vertrag hat sich die GmbH verpflichtet, bei sämtlichen Fahrzeugen des Mietwagenunternehmens etwaige Lackschäden unverzüglich zu beseitigen, bevor die Wagen nach ca. einjähriger Verwendung von dem Mietwagenunternehmen an einen Händler veräußert werden. Vertragsbeginn ist der 1.4.02. Die Vertragslaufzeit beträgt 5 Jahre. Als Entgelt ist unabhängig vom tatsächlichen Ausbesserungsbedarf ein unveränderlicher Festpreis von jährlich 5.000 € vereinbart, der stets zum 30.12., im letzten Jahr zum 30.3.07 fällig wird. Der auf das Kalenderjahr 02 entfallende Betrag von 3.750 € ist vom Mietwagenunternehmen fristgerecht überwiesen und von der GmbH zutreffend gebucht worden.

Die GmbH hat hierzu Folgendes mitgeteilt:

Dem Auftrag lag die berechnete Erwartung zu Grunde, dass an jährlich ca. 20 PKW (gleichverteilt über das gesamte Jahr) Ausbesserungsarbeiten erforderlich würden. Den durchschnittlichen Aufwand pro Fahrzeug kalkulierte die GmbH wie folgt (Kosten = Aufwand): Materialkosten 50 €; Fertigungslöhne 50 €, Gemeinkosten 75 €, davon vari-

able Kosten 25 €. Die GmbH geht von einem Anstieg der vorgenannten Kosten entsprechend den Inflationsraten der letzten Jahre von jeweils 2 % pro Jahr aus.

Noch im März 02 hatte der Hersteller der vom Mietwagenunternehmen verwendeten Fahrzeuge die Produktion überraschend auf neuartige umweltfreundliche Lacke umgestellt. Nach den übereinstimmenden und nicht zu beanstandenden Feststellungen der GmbH sowie des Mietwagenunternehmens stand bereits Ende 02 fest, dass die neuen Lacke wesentlich empfindlicher und damit schadensanfälliger sind als die bisher vom Hersteller verwendeten Materialien. Die GmbH, die zur Ausbesserung zulässigerweise die weiterhin vertriebenen umweltschädlicheren Lacke verwendet, muss nunmehr davon ausgehen, dass sich zwar nicht die Anzahl der schadhafte Kraftfahrzeuge verändert, wohl aber der Schadensumfang pro schadhafte Kraftfahrzeug und damit der kalkulierte Aufwand verdoppeln wird. Es besteht unstreitig keine Möglichkeit, das Entgelt anzupassen.

Nach Auskunft der GmbH war es auf Grund der Betriebsunterbrechung auf Grund des Schadstoffaustritts (s. o.) zum Bilanzstichtag nicht möglich gewesen, alle angelieferten schadhafte Fahrzeuge fristgerecht nach zu lackieren. Bei fünf der insgesamt 15 im Kalenderjahr 02 zu lackierenden Fahrzeugen sind deshalb Nachbesserung und Auslieferung erst im Januar 03 erfolgt.

## II. Aufgabe

Beurteilen Sie den Sachverhalt umfassend sowohl aus handels- als auch steuerrechtlicher Sicht für das Wirtschaftsjahr 02. Gehen Sie hierbei auf die einschlägigen Ansatz- und Bewertungsvorschriften ein. Unterstellen Sie, dass die GmbH Handels- und Steuerbilanzgewinn grundsätzlich so niedrig wie möglich ausweisen möchte. Zur Vermeidung längerer Rechtsstreitigkeiten bittet die GmbH jedoch, im Zweifel nach der Verwaltungsauffassung zu verfahren. In diesem Rahmen gelten etwaige Anträge als gestellt bzw. etwaige Wahlrechte als ausgeübt. Etwaige Auswirkungen der Ansätze in der Steuerbilanz auf die Handelsbilanz sind ebenfalls darzustellen. Buchungssätze sind nicht zu bilden.

Soweit nicht besonders erläutert, ist die Umsatzsteuer in den genannten Geldbeträgen nicht enthalten. Der Zinssatz gemäß § 253 Abs. 2 S. 4 und 5 HGB betrage einheitlich 4 %.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 02 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

## Fall 2

### I. Sachverhalt

Die X-GmbH betreibt ein Transportunternehmen. Sitz der Gesellschaft ist Magdeburg, Das Stammkapital der vor zehn Jahren gegründeten Gesellschaft beträgt 500.000 € und ist voll eingezahlt. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 05 wurden ausschließlich einheitliche Handels- und Steuerbilanzen erstellt, weil sich abweichende Ansätze oder Bewertungen nicht ergeben haben. Geschäftsführender Gesellschafter der X-GmbH ist Max Meyer. Er hält 100 % der Anteile. Das Wirtschaftsjahr der GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die X-GmbH als kleine Kapitalgesellschaft gemäß § 267 HGB eingestuft. Die X-GmbH führt mit den Transporterlösen nur zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze aus. Gewinnausschüttungen wurden für 05 nicht beschlossen und sind auch für 06 nicht geplant. Ausgehend von den Konten der Buchführung sind für die Erstellung der Handels-

und Steuerbilanz sowie der entsprechenden Gewinn- und Verlustrechnungen zum 31.12.06 die folgenden Teilsachverhalte noch zu überprüfen. Tag der Bilanzaufstellung ist der 31.3.07.

### 1. Sachanlagen, Konto unbebaute Grundstücke

Im Jahr 03 erwarb die GmbH ein unbebautes Grundstück, um dort ein Geschäfts- und Wohnhaus zu errichten. Die Anschaffungskosten von 50.000 € sind zutreffend aktiviert worden. Auf Grund der Verabschiedung des Bebauungsplans durch den Stadtrat am 20.10.05 erfolgte zum 31.12.05 eine außerplanmäßige Abschreibung (Teilwertabschreibung) von 20.000 €, weil der Ratsbeschluss eine erhebliche, wertmindernde Bebauungsbeschränkung beinhaltete, die den Verkehrswert auf 30.000 € sinken ließ. Seither wird das Grundstück im Konto unbebaute Grundstücke mit 30.000 € ausgewiesen. Die Proteste der gewerblichen Anlieger führten dazu, dass der Stadtrat den Bebauungsplan im März 06 wieder änderte und damit die Bebauungsbeschränkungen aufhob.

### 2. Sachanlagen, Konto Geschäftsbauten

Auf dem Konto Geschäftsbauten ist der auf dem o. g. Grundstück errichtete Neubau eines Geschäfts- und Wohnhauses erfasst. Nachdem vor zwei Jahren bereits ein entsprechender Bauantrag gestellt wurde, hat die GmbH im April 06 mit den Neubauarbeiten begonnen und das Gebäude am 31.10.06 fertig gestellt. Die erforderliche Baugenehmigung wurde noch im April 06 erteilt. Das Gebäude hat eine Nutzungsdauer von 100 Jahren und wird für die Verwaltung des Transportunternehmens und für Wohnzwecke genutzt. Gemessen an den Nutzflächen ist das Gebäude zu 3/4 dem Verwaltungsbereich und zu 1/4 dem Wohnbereich zuzuordnen. Seit dem 5.11.06 wird die Wohnung an die alte Dame ALDA vermietet. Die Mietzahlungen sind ordnungsgemäß bei den Mieterlösen gebucht worden. ALDA ist keine Arbeitnehmerin der X-GmbH. Der Neubau wurde schlüsselfertig erstellt und von dem Generalunternehmer am 5.11.06 wie folgt abgerechnet:

Geschäfts- und Wohnhaus	200.000 €
+ 19 % Umsatzsteuer	<u>38.000 €</u>
Rechnungsbetrag	238.000 €

Die Finanzierung erfolgte über ein zuvor aufgenommenes und dem betrieblichen Bankkonto gutgeschriebenes Baudarlehen. Gebucht wurde bei Zahlung am 12.11.06:

Geschäftsbauten	200.000 €	an Bank	238.000 €
Vorsteuer	38.000 €		

Weitere Buchungen erfolgten in diesem Zusammenhang nicht.

### 3. Sachanlagen, Konto technische Anlagen und Maschinen

Für die letzten drei dem Jahr 06 vorangegangenen Jahre fand eine Betriebsprüfung durch den jungen Prüfer JUP statt. Daraus ergab sich als einzige Feststellung die Aktivierung von 10.000 € Anschaffungskosten für eine am 27.1.05 angeschaffte Maschine, die bisher irrtümlich als Aufwand behandelt worden sind. Die bisher gebuchten Anschaffungskosten von 40.000 € wurden deshalb durch JUP auf 50.000 € erhöht. Aus dem Bericht ergibt sich, dass die Maschine eine Nutzungsdauer von fünf Jahren hat und die GmbH die lineare Abschreibung gewählt hat. Demzufolge erhöhte JUP die AfA

von bisher 8.000 € auf 10.000 € Diese Aktivierung von (saldiert) 8.000 € löste in der Prüferbilanz weiterhin folgende Passivierungen aus:

Rückstellung laut Betriebsprüfung für Gewerbesteuer	1.333 €
Rückstellung laut Betriebsprüfung für Körperschaftsteuer	1.667 €
steuerlicher Ausgleichsposten	5.000 €

Die auf Grund der geänderten Steuerbescheide nachzuzahlende Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer wurde im November 06 durch Bank entrichtet und sogleich als sonstiger betrieblicher Aufwand erfasst. Nach erfolgter Korrektur des Anlagenspiegels wurde in 06 Folgendes gebucht:

Technische Anlagen und Maschinen	10.000 €	an Erhöhung des Bestandes von Sachanlagen	10.000 €
Abschreibung auf Sachanlagen	12.000 €	an Technische Anlagen und Maschinen	12.000 €

Damit wird die Maschine im Konto zum 31.12.06 mit einem Buchwert von 30.000 € ausgewiesen.

#### 4. Finanzanlagen, Konto Wertpapiere des Anlagevermögens

Auf dem Konto Wertpapiere des Anlagevermögens wurde zum 31.12.05 die Beteiligung an der Union-Trans-AG mit den Anschaffungskosten von 20.000 € ausgewiesen. Der Nennwert der Aktien beträgt 5.000 €. Der Kurswert beträgt 350 % (17.500 €) am 31.12.06 und 420 % (21.000 €) am 31.3.03. Eine Buchung erfolgte bisher nicht.

#### 5. Verbindlichkeiten, Konto Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Auf dem Konto Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wird eine bis zum 31.8.03 unverzinslich gestundete Restkaufpreisverpflichtung aus – inzwischen verbrauchten – Dieseleinkäufen mit dem zum 31.12.05 (abgezinsten) Gegenwartswert von 32.500 € ausgewiesen. Am 31.12.06 beträgt der Gegenwartswert 35.400 €. Zum 31.8.03 sind 37.000 € zu zahlen. Im Jahr 06 wurde hierzu nichts gebucht.

#### 6. Rückstellungen, Konto Steuerrückstellungen

Steuerrückstellungen wurden noch nicht gebildet. Die Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer von 40.000 € und zur Gewerbesteuer von 20.000 € sind in den Aufwendungen erfasst. Unter Berücksichtigung der zum 31.12.06 vorliegenden Buchführung ergibt sich ein vorläufiger – handelsrechtlich und steuerrechtlich nicht zu beanstandender – Jahresüberschuss von 200.000 €. Der Gewerbesteuer-Hebesatz beträgt 400 %, als Hinzurechnungen sind 66.900 € und als Kürzungen 9.000 € für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen. Weitere als aus dem Sachverhalt ersichtliche körperschaftsteuerliche Hinzurechnungen oder Kürzungen liegen nicht vor.

## II. Aufgabe

Ermitteln Sie den in Handelsbilanz und Steuerbilanz auszuweisenden Jahresüberschuss für 06. Begutachten Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften erschöpfend, wie die dargestellten Teilsachverhalte in Handelsbilanz und Steuerbilanz zu behandeln sind. Dabei sind die sich aus den Sachverhalten ergebenden Kontobestände zum 31.12.06 zu ermitteln. Die für die Erstellung der Handelsbilanz noch erforderlichen Buchungssätze sind anzugeben. In der Handelsbilanz soll eine möglichst hohe Bilanz-

summe und ein möglichst hohes Vermögen ausgewiesen werden, soweit dies nicht zu zusätzlichen Steuerbelastungen führt. Soweit es zulässig ist, sollen planmäßige Abschreibungen jedoch in Handelsbilanz und Steuerbilanz einheitlich vorgenommen werden. Der Jahresüberschuss in der Steuerbilanz soll möglichst niedrig ausfallen. Solidaritätszuschlag ist nicht zu berechnen.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 06 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).

### Fall 3

#### I. Sachverhalt

Die A & Co. OHG betreibt in Dillingen/Saar einen Groß- und Einzelhandel mit Waren aller Art. Seit ihrer Gründung vor 26 Jahren sind die Gesellschafter A, B, C und D jeweils zu 25 % am Gewinn, Verlust und Vermögen der OHG beteiligt. Als Wirtschaftsjahr ist der Zeitraum vom 1.10. bis 30.9. eines jeden Jahres bestimmt.

Der unsichere Buchhalter der OHG UBU übergibt Ihnen folgende am 15.12.02 aufgestellte vorläufige Bilanz zum 30.9.02 (vereinfachte Darstellung):

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	200.000 €	Kapital A	177.000 €
Gebäude	300.000 €	Kapital B	177.000 €
Maschinen	80.000 €	Kapital C	177.000 €
Geschäftsausstattung	100.000 €	Kapital D	177.000 €
Fuhrpark	150.000 €	übrige Passiva	562.000 €
Wertpapiere	70.000 €		
Warenbestand	250.000 €		
Zahlungsmittel	<u>120.000 €</u>		
	1.270.000 €		<u>1.270.000 €</u>

Des Weiteren ergibt sich aus den Ihnen übergebenen Unterlagen Folgendes:

Unter der Bilanzposition Maschinen ist ein Automat mit einem Wert von 24.000 € enthalten, den die OHG am 1.10.00 zu Anschaffungskosten von 80.000 € erworben hatte. Die betriebliche Nutzungsdauer beträgt zehn Jahre. In der Bilanz der OHG zum 30.9.01 war der Automat mit einem Wert von 72.000 € erfasst. Zum 30.9.02 ist der Teilwert unstreitig auf 24.000 € gesunken, die Restnutzungsdauer beträgt zu diesem Zeitpunkt noch acht Jahre.

Bei der Bilanzposition Wertpapiere handelt es sich um einen Posten börsennotierter Aktien im Nennwert von 8.000 €. Der Kurswert betrug am 2.10.02 85.000 € und ist seither stetig angestiegen. Die OHG hatte diese Aktien am 15.11.01 zu Anschaffungskosten in Höhe von insgesamt 82.000 € zur dauerhaften Kapitalanlage erworben. Der Kurswert stieg nach der Anschaffung bis zum 31.12.01 auf 85.000 €, fiel anschließend bis zum 30.6.02 auf 65.000 €. Am 30.9.02 betrug der Kurswert unstreitig 70.000 €.

UBU weist Sie darauf hin, dass er sich über die zutreffende Behandlung folgender Sachverhalte unsicher war und diese in der Bilanz noch nicht berücksichtigt hatte:

Zum Ablauf des 30.9.02 ist der Gesellschafter D aus der OHG durch ordnungsgemäße Kündigung ausgeschieden. Im Gesellschaftsvertrag war vereinbart, dass die OHG unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll und D neben seinem Buchwertkapital laut Steuerbilanz auch sein Anteil an den stillen Reserven in den unten aufgeführten Wirtschaftsgütern auszuzahlen ist. Die OHG zahlte vereinbarungsgemäß im Oktober 02. Die durch das Ausscheiden entstandenen Kosten von 3.000 € hatte D getragen.

Zum Ablauf des 30.9.02 erwarb E den Gesellschaftsanteil des C gegen Barzahlung an C von 357.000 €. Da E sich verpflichtete, das Kapitalkonto des C ohne Abweichung zu übernehmen, stimmten die übrigen Gesellschafter der Änderung der Verhältnisse zu. Die in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten von 5.000 € hat C getragen.

Die insgesamt vorhandenen stillen Reserven wurden zum 30.9.02 zutreffend in folgender Höhe ermittelt:

Firmenwert	120.000 €
Grund und Boden	240.000 €
Gebäude	180.000 €
Maschinen	30.000 €
Geschäftsausstattung	60.000 €
Fuhrpark	90.000 €

## II. Aufgabe

Würdigen Sie die Vorgänge aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht bei der OHG und den betroffenen Gesellschaftern und erläutern Sie eventuelle Auswirkungen aus dem Ausscheiden der Gesellschafter auf deren Einkommensteuer und ggf. auf andere Steuerarten. Erstellen Sie in vereinfachter Form die sich nach dem Ausscheiden von C und D ergebende Bilanz der OHG und etwa erforderliche Bilanzen der Gesellschafter. Auf die Gewerbesteuer ist nicht einzugehen.

## III. Anmerkungen

Gehen Sie davon aus, dass die Steuerbilanz gleichzeitig Handelsbilanz sein soll und die Gesellschafter eine möglichst niedrige Steuerbelastung wünschen. Schließen Sie sich im Zweifelsfalle der Verwaltungsauffassung an. Centbeträge sind zu runden. Notarielle Beurkundungen – soweit erforderlich – vor.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen knapp, aber erschöpfend unter Angabe der einschlägigen Vorschriften.

Gehen Sie davon aus, dass im Jahr 02 der für dieses Kapitel gültige Rechtsstand gilt (siehe Vorbemerkung auf Seite 1).



## II. Lösung Viktoria-Fall

### Fall 1

#### I. Schadstoffaustritt

Der Schadstoffaustritt führt zu einer Reihe von Verpflichtungen, für die eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auf den 31.12.02 in Betracht kommt. Die Feststellungen des Gutachtens sind als **werterhellende Umstände** einzubeziehen.

##### 1. Ansatz

###### a) *Passivierungskriterien für die Handelsbilanz*

Der Ansatz in der Handelsbilanz richtet sich nach § 249 Abs. 1 S. 1 Alternative 1 HGB:

- (1) Bestehen einer (dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewissen) **Verbindlichkeit gegenüber einem Dritten** oder einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung. Die Verpflichtungen sind dem Grunde nach entstanden. Sie sind auch spätestens durch die Kenntnis der Behörde von dem Schadstoffaustritt und die Anordnung der Maßnahmen hinreichend konkretisiert.
- (2) **Wirtschaftliche Verursachung vor dem Bilanzstichtag**. Ursache ist die Verschmutzung im Wirtschaftsjahr 02.
- (3) **Mit der Inanspruchnahme muss ernsthaft zu rechnen sein**. Dies ist vorliegend der Fall, da der entsprechende Verwaltungsakt bereits ergangen ist.
- (4) Bei den Aufwendungen darf es sich **nicht um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handeln**.

Im Zusammenhang mit dem **Austausch** des kontaminierten Bodens entsteht bei der GmbH kein aktivierungsfähiger Vorteil/Vermögensgegenstand und damit kein Anschaffungs-/Herstellungsaufwand; somit sind die Aufwendungen hierfür **rückstellungsfähig**.

Die Aufwendungen für den neuen **Abwassertank** sind **rückstellungsfähig**, weil Reparatur-/Erhaltungsaufwand vorliegt, denn der Tank ist nach dem Sachverhalt Teil der Betriebsvorrichtung und ersetzt lediglich den funktionsgleichen bisherigen Tank.

Eine Ausnahme vom Rückstellungsverbot für Anschaffungs-/Herstellungskosten besteht handelsrechtlich bei „**wertlosen**“ Vermögensgegenständen. Als ein solcher „wertloser“ Vermögensgegenstand ist die Pump-/Reinigungsanlage anzusehen. Die Betriebskosten sind ebenfalls rückstellungsfähig.

- (5) Die Aufwendungen für die zu erwartende **Geldbuße** sind rückstellungsfähig, weil die Geldbuße betrieblich veranlasst ist.
- (6) Die noch zu leistenden Aufwendungen für das **Gutachten** sind ebenfalls im Wege der Verbindlichkeitsrückstellung zum 31.12.02 zu berücksichtigen. Grundsätzlich wäre das Entgelt für das Gutachten laufender Aufwand des Wirtschaftsjahres 03 gewesen. Dadurch, dass die Behörde die GmbH jedoch verpflichtet hatte, das Gutachten einzuholen und die Aufwendungen hierfür im Rahmen der Sanierungsmaßnahmen zu tragen, liegt bereits im Wirtschaftsjahr 02 eine ungewisse Verbindlichkeit vor.

- (7) **Handelsrechtlich sind** (Passivierungszwang) somit für folgende (Sanierungs-) Verpflichtungen Rückstellungen zu bilden:

Austausch des kontaminierten Erdreichs, Abdichten des Abwassertanks, Installation der Pump-/Reinigungsanlage einschließlich der künftigen laufenden Aufwendungen, Bußgeld, Aufwand für Gutachten.

*b) Passivierungskriterien für die Steuerbilanz*

- (1) Die M-GmbH unterliegt als Kapitalgesellschaft grundsätzlich den Vorschriften des KStG. Nach § 8 Abs. 1 KStG sind die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG anzuwenden. Danach gilt:

Die vorgenannten Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung gelten gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG (Maßgeblichkeit) grundsätzlich auch für die Steuerbilanz. Zu den einzelnen Voraussetzungen vgl. R 5.7 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 3 und 4 EStR (zu „Rechtliches Entstehen“), R 5.7 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 5 EStR (zu „Wirtschaftliche Verursachung“), R 5.7 Abs. 2 Nr. 3 i. V. m. Abs. 6 EStR (zu „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“) sowie § 5 Abs. 4b S. 1 EStG (zu „keine Anschaffungskosten/Herstellungskosten“).

- (2) Dies bedeutet für die einzelnen Verpflichtungen:

Steuerlich handelt es sich bei den Aufwendungen für die **Installation** der Pump-/Reinigungsanlage um Anschaffungs-/Herstellungskosten. Die o. g. handelsrechtliche Ausnahmeregelung ist durch den eindeutigen Wortlaut des § 5 Abs. 4b S. 1 EStG steuerlich außer Kraft gesetzt; die laufenden Aufwendungen sind rückstellungsfähig.

Eine Rückstellung für die Verpflichtung zur Zahlung der **Geldbuße** ist steuerlich zwar zu bilden. Sie ist aber außerhalb der Bilanz zu neutralisieren, wenn ein steuerliches Abzugsverbot (hier gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG) besteht (H 5.7 Abs. 1 „Nicht abziehbare Betriebsausgaben“ EStH).

- (3) In der **Steuerbilanz** sind somit für folgende Verpflichtungen Rückstellungen zu bilden:

Austausch des kontaminierten Erdreichs, Reparatur des Abwassertanks, Aufwendungen für den Betrieb der Pump-/Reinigungsanlage (nur laufende Aufwendungen ohne Anschaffungskosten), Geldbuße und Gutachten.

## 2. Bewertung

*a) Handelsbilanz*

- (1) Nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sind Rückstellungen in Höhe des Erfüllungsbetrags anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

Beim Austausch des Erdreichs, Abdichten des Tanks sowie Installation und Betreiben der Pump-/Reinigungsanlage handelt es sich um Sachleistungsverpflichtungen. Diese sind mit dem Geldwert der erforderlichen Aufwendungen zu bewerten. Bei der Geldbuße und der Verpflichtung zur Bezahlung des Gutachtens (Geldleistungsverbindlichkeiten) entspricht der Erfüllungsbetrag dem zu erwartenden Zahlbetrag.

Die **Umsatzsteuer** (= Vorsteuer) geht in die Rückstellung nicht ein, weil sie keinen Aufwand darstellt.

Rückstellungen sind in der Handelsbilanz abzuzinsen, sofern die Restlaufzeit über einem Jahr liegt (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB). Die Abzinsung betrifft im Sachverhalt somit nur den ab 1.1.07 notwendigen Betrieb der Pump-/Reinigungsanlage. Der von der Deutschen Bundesbank hierfür ermittelte und vom BMJ bekanntgegebene Zinssatz beträgt lt. Aufgabenstellung 4 %.

Künftige **Preissteigerungen** sind einzubeziehen. Die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe neben der Rückstellung noch eine **Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert** zulässig ist bzw. wie eine etwaige Konkurrenz zwischen Abschreibung und Rückstellung zu lösen ist, stellt sich nicht, weil die möglicherweise wertgeminderten Vermögensgegenstände bereits vollständig abgeschrieben (Abwasseranlage) bzw. nicht der GmbH zuzurechnen sind (Grund und Boden).

- (2) Es ergeben sich somit handelsrechtlich folgende Rückstellungswerte auf den 31.12.02:

Austausch des Erdreichs:	30.000 €
Abdichten des Abwassertanks:	22.500 €
Betreiben der Pump-/Reinigungsanlage:	
$\frac{52.750}{1,04^4} + \frac{2.875}{1,04^5} + \frac{3.000}{1,04^6} =$	49.825 €
Geldbuße:	2.500 €
Gutachten:	20.000 €

*b) Steuerbilanz*

- (1) Nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG (Maßgeblichkeit) sind die handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze auch für die Steuerbilanz maßgebend, soweit sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen und das EStG nicht Ausnahmen vorsieht.
- (2) Im vorliegenden Fall greifen folgende **Ausnahmeregelungen** ein:
- (a) **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG:** Die zukünftigen Preis- und Kostensteigerungen sind steuerlich nicht zu berücksichtigen.
- (b) **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 1 und 2 EStG:** Rückstellungen für Verpflichtungen sind mit einem Zinssatz von 5,5 % **abzuzinsen**. Für die Abzinsung von Rückstellungen für Sachleistungsverbindlichkeiten (s. o.) ist der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG). Beginn der Erfüllung ist der voraussichtliche Zeitpunkt der Fälligkeit der Auflage zum Betrieb einer kombinierten Grundwasserpump- und -reinigungsanlage, also der 1.1.07. Obwohl die Betriebskosten danach über einen Zeitraum von 3 Jahren anfallen, ist eine weitere Abzinsung nicht geboten, da der Abzinsungszeitraum gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 2 EStG mit Beginn der Erfüllung endet.

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e S. 1 Halbs. 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG ist von einer Abzinsung abzusehen bei Fälligkeit innerhalb von **12 Monaten** nach dem Bilanzstichtag.

Danach ist die Verpflichtung zum Betrieb der Pump-/Reinigungsanlage abzuzinsen. Beginn der Erfüllung ist der 1.1.07, rückstellungsfähig sind nur die laufenden Kosten (s. o.), maßgebend sind die Verhältnisse am Bilanzstich-

tag:  $3 \times 2.500 \text{ €} = 7.500 \text{ €}$ , Fälligkeit vier Jahre, Vervielfältiger 0,807 gemäß BMF in Beck Erl 1 § 6/19 Tz. 28 und Tab. 2) = Barwert von 6.035 €

- (c) **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d S. 1 EStG**: Diese steuerliche Vorschrift findet auf den Austausch des Bodens sowie des Abwassertanks keine Anwendung, weil nach dem vorgegebenen Sachverhalt feststeht, dass die Schadstoffbelastung ausschließlich im Wirtschaftsjahr 02 eingetreten ist und damit für die Entstehung der Verpflichtung nicht der laufende Betrieb ursächlich ist, sondern ein einmaliges auf ein Wirtschaftsjahr begrenztes Ereignis.

- (3) Danach ergeben sich zum 31.12.02 folgende steuerliche Rückstellungen:

Austausch des Erdreichs:	30.000 €
Abdichten des Abwassertanks:	22.500 €
Betreiben der Tank-/Reinigungsanlage:	6.053 €
Geldbuße (außerhalb der Bilanz zu neutralisieren):	2.500 €
Gutachten:	20.000 €

## II. Servicevertrag

### 1. Erfüllungsrückstand

- (1) Der Servicevertrag als Dauerschuldverhältnis stellt grundsätzlich ein bilanzsteuerrechtliches unbeachtliches **schwebendes Geschäft** dar, soweit die noch nicht erbrachten Leistungen einander ausgeglichen gegenüberstehen. Soweit das Mietwagenunternehmen bereits geleistet hat, liegt allerdings kein schwebendes, sondern ein **teilrealisiertes Geschäft** vor. Das Entgelt von 3.750 € ist im Wirtschaftsjahr 02 als Ertrag zu erfassen. Allerdings hat die GmbH die ihr für das Wirtschaftsjahr 02 auf Grund des Vertrages obliegende Verpflichtung nicht vollständig erfüllt. Hinsichtlich der 5 nicht fristgerecht im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bearbeiteten Mietwagen ist nach § 249 Abs. 1 S. 1 Alternative 1 HGB eine **Rückstellung für Erfüllungsrückstand** zu bilden. Die nach § 253 Abs. 1 S. 2 HGB gebotene Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag verlangt eine Bewertung des Erfüllungsrückstands als Sachleistungsverpflichtung mit den **Vollkosten**. Das sind die Einzelkosten zuzüglich Gemeinkosten (vgl. BFH v. 25.02.1986, VIII R 134/80, BStBl II 1986, 788). Die möglichen **Preissteigerungen** in künftigen Jahren werden handelsrechtlich berücksichtigt. Die auf Grund der Produktionsumstellung beim Fahrzeughersteller gestiegenen Aufwendungen sind zu berücksichtigen, weil sie schon im laufenden Wirtschaftsjahr wirtschaftlich verursacht sind. Eine Abzinsung ist wegen der Laufzeit von weniger als einem Jahr nicht vorzunehmen (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB).

- (2) Die Rückstellung **für Erfüllungsrückstand** ist somit **handelsrechtlich** wie folgt zu bewerten: fünf PKW x 175 € Vollkosten x 2 („Verdoppelung“) x 1,02 (Inflation) = 1.785 €

Dies gilt nach § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch für die **Steuerbilanz** (vgl. auch R 5.7 Abs. 8 EStR und H 5.7 Abs. 8-10 „Erfüllungsrückstand“ EStH, soweit dem nicht steuerrechtliche Regelungen entgegenstehen).

- (3) Nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG sind Rückstellungen **für Sachleistungsverpflichtungen** mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen (variablen) Gemeinkosten zu bewerten. Künftige Preissteigerungen

sind in der Steuerbilanz nicht zu berücksichtigen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Eine Abzinsung ist wegen der Laufzeit von weniger als einem Jahr nicht vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG). Weitere steuerliche Ausnahmeregelungen greifen nicht, so dass sich folgender Bilanzansatz ergibt:

Fünf PKW x 125 € (Einzelkosten und variable Gemeinkosten) x 2 („Verdoppelung“) = 1.250 €

## 2. Drohverlust

- (1) Auf Grund der Verwendung anderweitiger Lacke durch den Fahrzeughersteller ergeben sich für die kommenden Wirtschaftsjahre für die GmbH aus dem Service-Vertrag Verluste. Die Selbstkosten sind höher als der vereinbarte Preis. Deshalb ist handelsrechtlich eine **Rückstellung für drohende Verluste** aus schwebenden Geschäften zu bilden (§ 249 Abs. 1 S. 1 Alternative 2 HGB).
- (2) Die **Bewertung** der Drohverlustrückstellung in der **Handelsbilanz** richtet sich nach den o. g. Grundsätzen (nach § 253 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 HGB Erfüllungsbetrag, Vollkosten, Preissteigerungen sind zu berücksichtigen, Abzinsung). Der von der Deutschen Bundesbank hierfür ermittelte und vom BMJ bekanntgegebene Zinssatz beträgt lt. Aufgabenstellung 4 %. Die Barwerte der drohenden Verluste für die einzelnen Geschäftsjahre betragen somit:

	Jahr 03	Jahr 04	Jahr 05	Jahr 06	Jahr 07
(1) Anzahl zu reapiender Pkw	20	20	20	20	5
(2) Verdoppelte Vollkosten pro Stück (inflationiert mit 2 %)	357	364	371	379	386
(3) Künftige Aufwendungen (1) x (2)	7.140	7.280	7.420	7.580	1.930
(4) Durchschnittliche Abfluss der Aufwendungen	30.06.	30.06.	30.06.	30.06.	15.02.
(5) abgezinste Aufwendungen mit 4 % (sofern Restlaufzeit größer 1 Jahr)	7.140	6.864	6.727	6.608	1.642
(6) Künftige Erträge	5.000	5.000	5.000	5.000	1.250
(7) Zufluss der Erträge	30.12.	30.12.	30.12.	30.12.	30.03.
(8) abgezinste Erträge mit 4 % (sofern Restlaufzeit größer 1 Jahr)	4.808	4.623	4.445	4.274	1.058
(9) Barwerte drohender Verluste (5) ./ (8)	2.332	2.241	2.282	2.334	584

Summe Barwerte drohender Verluste = Drohverlustrückstellung 9.773 €

- (3) Für die **Steuerbilanz** besteht ein Rückstellungsverbot (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

## 3. Latente Steuern

- (1) Die steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts weicht in einigen Punkten von der handelsrechtlich zulässigen Handhabung ab. Insoweit ergibt sich ein gegenüber dem Handelsbilanzergebnis höherer steuerlicher Gewinn:

Rückstellung für	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Differenz
Pump-/Reinigungsanlage	49.825€	6.053 €	43.772€
Erfüllungsrückstand	1.785 €	1.250 €	535 €
Drohverlust	9.773 €	---	9.773 €

- (2) Für den auf diese Differenz entfallenden Steueraufwand kann die GmbH **auf der Aktivseite der Handelsbilanz** gemäß § 274 Abs. 1 S. 2 HGB **latente Steuern** ausweisen, soweit sich diese Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz in künftigen Jahren wieder ausgleicht. Dies trifft auf die vorgenannte Gewinnerhöhung grundsätzlich zu. Die Bildung aktiver latenter Steuern würde aber zu einer Erhöhung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses führen, was lt. Aufgabenstellung nicht gewünscht ist. Das Wahlrecht des § 274 Abs. 1 S. 2 HGB wird somit nicht ausgeübt.

## Fall 2

### I. Sachanlagen, Konto unbebaute Grundstücke

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i. V. m. Abs. 1 Nr. 1 S. 4 EStG ist das Grundstück steuerlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten, da der Teilwert wieder gestiegen ist. Es ist eine **Wertaufholung** bis zur Höhe der Anschaffungskosten vorzunehmen. Auch in der Handelsbilanz darf der niedrigere beizulegende Wert nicht beibehalten werden, da das Zuschreibungsgebot des § 253 Abs. 5 S. 1 HGB zu beachten ist.

Buchung:

Unbebaute Grundstücke	20.000 €	an Erträge aus Zuschreibungen des Anlagevermögens	20.000 €
-----------------------	----------	--	----------

Kontostand:	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Unbebaute Grundstücke	50.000 €	50.000 €

### II. Sachanlagen, Konten Geschäftsbauten und Wohnbauten

- (1) Mit der Errichtung des Geschäfts- und Wohnhauses hat die X-GmbH **zwei selbstständige Wirtschaftsgüter** geschaffen, weil das Gebäude in verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen steht (R 4.2 Abs. 4 EStR). Die einzelnen Wirtschaftsgüter, eigenbetrieblich genutzter Teil und zu fremden Wohnzwecken genutzter Teil, sind jeweils selbstständig nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 253 Abs. 3 HGB mit den Herstellungskosten abzüglich Absetzung für Abnutzung bzw. planmäßiger Abschreibung zu bewerten. Für die Handelsbilanz ist die Nutzungsdauer des Gesamtgebäudes von 50 Jahren maßgeblich (§ 253 Abs. 3 S. 2 HGB). Für die Steuerbilanz ist die AfA für jeden der beiden Gebäudeteile gesondert zu ermitteln (§ 7 Abs. 5a EStG), da gemäß § 7 Abs. 4 EStG zwingende AfA-Sätze in Abhängigkeit von der Verwendung der Gebäudeteile vorgegeben sind. Dies können nicht in die Handelsbilanz übernommen werden, so dass es insoweit zu einer Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz kommt.

- (2) Gemäß R 4.2 Abs. 6 EStR sind die **Herstellungskosten** des gesamten Gebäudes nach dem Verhältnis der Nutzflächen auf die beiden Gebäudeteile **aufzuteilen**:

eigenbetrieblich genutzter Teil, 3/4 = 150.000 €

fremde Wohnzwecke, 1/4 = 50.000 €

- (3) Die nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG für den eigenbetrieblich genutzten Teil abziehbare **Vorsteuer** gehört gemäß § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Herstellungskosten. Da mit dem Wohnteil gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze ausgeführt werden, ist die darauf entfallende Vorsteuer (1/4 = 9.500 €) ge-

mäß § 15 Abs. 4\* und Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abziehbar und gehört daher zu den Herstellungskosten dieses Teils. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nach § 9 UStG ausgeschlossen. Die nicht abziehbare Vorsteuer ist als Verbindlichkeit auszuweisen.

(4) Die Kontenstände entwickeln sich wie folgt:

**Eigenbetrieblich genutzter Teil (Konto Geschäftsbauten)**

Steuerbilanz: Anteil Herstellungskosten	150.000 €
AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG = 3 % (keine Wohnzwecke, Bauantrag nach dem 31.12.2000) zeitanteilig für drei Monate (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG) = 1.125 €	./. <u>1.125 €</u>
Wertansatz Steuerbilanz	148.875 €
Handelsbilanz: Anteil Herstellungskosten	150.000 €
planmäßige Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer von 100 Jahren = 1 % zeitanteilig für drei Monate = 375 €	./. <u>375 €</u>
Stand Konto Geschäftsbauten 31.12.06 Handelsbilanz	149.625 €

**Zu Wohnzwecken genutzter Teil (Konto Wohnbauten)**

Steuerbilanz: Anteil Herstellungskosten	50.000 €
zuzüglich nicht abziehbare Vorsteuer	<u>9.500 €</u>
Summe Herstellungskosten	59.500 €
AfA nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a EStG = 2 % zeitanteilig für drei Monate (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG) = 298 €	./. <u>298 €</u>
Wertansatz Steuerbilanz	59.202 €
Handelsbilanz: Anteil Herstellungskosten	59.500 €
planmäßige Abschreibung entsprechend der Nutzungsdauer von 100 Jahren = 1 % zeitanteilig für drei Monate = 149 €	./. <u>149 €</u>
Stand Konto Wohnbauten 31.12.06	59.351 €

Buchung Steuerbilanz:

Wohnbauten	59.500 €	an	Geschäftsbauten	50.000 €
			Vorsteuer	9.500 €
Planmäßige Abschreibung	1.423 €	an	Geschäftsbauten	1.125 €
			Wohnbauten	298 €

---

\* Hinweis:  
 Eine Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel ist nur dann zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist (vgl. § 15 Abs. 4 S. 3 UStG; Abschn. 15.17 Abs. 7 UStAE).

Buchung Handelsbilanz:

Wohnbauten	59.500 €	an	Geschäftsbauten	50.000 €
			Vorsteuer	9.500 €
Planmäßige Abschreibung	447 €	an	Geschäftsbauten	298 €
			Wohnbauten	149 €

### III. Sachanlagen, Konto technische Anlagen und Maschinen

- (1) Der Betriebsprüfer bewertete die Maschine in der Prüferbilanz mit den (vollständigen) Anschaffungskosten abzüglich AfA, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 EStG. Da auch in der Handelsbilanz die Maschine als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens mit den **Anschaffungskosten** (§ 255 Abs. 1 HGB), vermindert um die planmäßigen Abschreibungen auszuweisen ist (§ 253 Abs. 3 HGB), ist die von der GmbH vorgenommene Zuschreibung richtig und notwendig. Die Beseitigung des nicht schwerwiegenden Fehlers (unterbliebene Aktivierung) muss nicht durch Berichtigung der Handelsbilanz zum 31.12.05 erfolgen. Es reicht eine Berichtigung in dem Jahr, indem der Fehler erkannt wurde. Durch die Zuschreibung von 10.000 € unter Abzug von 2.000 € zusätzlicher AfA und Buchung des Aufwandes für die Steuern gemäß Betriebsprüfung hat sich die abweichende Steuer- bzw. Prüferbilanz insoweit erledigt. Zu beachten ist jedoch, dass für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der GmbH der bereits durch Betriebsprüfung versteuerte Teil des Jahresüberschusses außerbilanziell zu neutralisieren ist.

Bestandserhöhung	10.000 €
mehr AfA für 05	./. 2.000 €
Gewerbsteuer	./. 1.333 €
Körperschaftsteuer	./. <u>1.667 €</u>
mehr Jahresüberschuss	5.000 €

- (2) Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 06 (und auch für die Steuerrückstellungen) sind außerbilanziell 5.000 € bereits durch die Betriebsprüfung versteuerter Gewinn abzuziehen.

Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist darauf zu achten, dass der Körperschaftsteuer-Aufwand laut Gewinn und Verlustrechnung (Summe 41.667 €) zuvor um 1.667 € zu mindern ist (Hinzurechnung nur der laufenden Körperschaftsteuer von 40.000 €).

### IV. Finanzanlagen, Konto Wertpapiere des Anlagevermögens

Die Wertpapiere sind in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG weiterhin mit den **Anschaffungskosten** von 20.000 € auszuweisen; ein Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG liegt nicht vor. Eine **Teilwertabschreibung** auf den am 31.12.06 niedrigeren Wert von 17.500 € ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nicht zulässig. Es handelt sich nicht um eine voraussichtlich dauernde Wertminderung, weil der Teilwert bis zum Tag der Bilanzaufstellung wieder gestiegen ist.



Eine gemäß § 253 Abs. 3 S. 6 HGB für Finanzanlagen in der Handelsbilanz grundsätzlich zulässige **außerplanmäßige Abschreibung** ist laut Aufgabenstellung nicht gewollt („möglichst hohes Betriebsvermögen“).

Kontostand	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Wertpapiere	20.000 €	20.000 €

## V. Verbindlichkeiten, Konto Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Die Verbindlichkeit ist gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 und 2 EStG mit dem Nennwert von 37.000 € in der Steuerbilanz auszuweisen, weil die **Laufzeit** am Bilanzstichtag weniger als 12 Monate beträgt. Entsprechendes gilt gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB für die Handelsbilanz.

In Höhe von 4.500 € (37.000 € ./ 32.500 €) liegen Zinsaufwendungen vor.

Buchung:

Zinsaufwand	4.500 €	an Verbindlichkeiten aus Lieferungen	4.500 €
Kontostand		Handelsbilanz	Steuerbilanz
Verbindlichkeiten aus Lieferungen		37.000 €	37.000 €

## VI. Rückstellungen, Konto Steuerrückstellungen

Sowohl Körperschaftsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG) als auch Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) sind steuerlich nicht abziehbare Betriebsausgaben. Daher können die Steuer-Rückstellungen auf Basis eines Jahresüberschusses vor Steuern und eines daraus hergeleiteten Einkommens ermittelt werden. Nachbuchungen von Steueraufwand sind außerbilanziell zu neutralisieren und ändern daher das vorläufige Einkommen nicht. Eine Berechnung ist auch auf Basis eines Jahresüberschusses, der Steuern teilweise enthält (z. B. Vorauszahlungen) möglich, wenn die als Aufwand erfassten Beträge neutralisiert werden.

Vorläufiger Jahresüberschuss	200.000 €
+ Zuschreibung unbebaute Grundstücke	20.000 €
./ Abschreibung Geschäftsbauten und Wohnbauten	./ 1.423 €
./ durch Betriebsprüfung versteuerter Gewinn	./ 5.000 €
./ Zinsaufwand Verbindlichkeit aus Lieferungen	./ 4.500 €
+ Körperschaftsteuer-Aufwand	40.000 €
+ Gewerbesteuer-Aufwand	<u>20.000 €</u>
= Einkommen vor Steuern	269.077 €
<b>Gewerbesteuer-Rückstellung</b>	
Einkommen vor Steuern	269.077 €
+ Hinzurechnungen	64.818 €
./ Kürzungen	./ <u>9.000 €</u>
= vorläufiger Gewerbeertrag	324.895 €

gerundet	324.800 €
x 3,5 % x 400 % = Gewerbesteuer 06	45.472 €
./.. Vorauszahlungen	./.. <u>20.000 €</u>
= Gewerbesteuer-Rückstellung.	25.472 €
<b>Körperschaftsteuer-Rückstellung</b>	
Einkommen vor Steuern	269.077€
x 15 % =	40.361€
./.. Vorauszahlungen	./.. <u>40.000 €</u>
	361 €

Die Rückstellungen sind gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in Handels- und Steuerbilanz auszuweisen.

Buchung:

Körperschaftsteuer	361 €	an Steuerrückstellungen	25.833 €
Gewerbesteuer	25.472 €		
Kontostand		Handelsbilanz	Steuerbilanz
Steuerrückstellungen		25.833 €	25.833 €

Ferner ist in der Handelsbilanz über latente Steuern nachzudenken, da der handelsrechtliche Wertansatz für das Gebäude von dem steuerlichen Wertansatz abweicht.

handelsrechtlicher Mehrwert Aktiva	976 €
darauf passive latente Steuer (ca. 30 %)	293 €

Passive latente Steuern sind gemäß § 274 Abs. 1 S. 1 HGB zwingend in der Handelsbilanz auszuweisen.

## VII. Ermittlung des Jahresüberschusses für die Steuerbilanz

Vorläufiger Jahresüberschuss	200.000 €
+ Zuschreibung unbebaute Grundstücke	20.000 €
./.. Abschreibung Geschäftsbauten und Wohnbauten	./.. 1.423 €
./.. Zinsaufwand Verbindlichkeit aus Lieferungen	./.. 4.500 €
./.. Steuerrückstellungen	./.. <u>25.833 €</u>
endgültiger Jahresüberschuss	188.244 €
Probe:	
Jahresüberschuss	188.244€
+ Körperschaftsteuer	40.361€
+ Gewerbesteuer	45.472 €
./.. Betriebsprüfungs-Gewinn	./.. <u>5.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen (s. o.)	269.077€

Handelsrechtlich ist der Jahresüberschuss um den Aufwand aus der Bildung passiver latenter Steuern zu mindern.

### Fall 3

#### I. Auswirkungen für D

- (1) D ist am 30.9.02 durch **Kündigung** aus der OHG ausgeschieden, die OHG besteht vereinbarungsgemäß unter den übrigen Gesellschaftern fort (§ 132 HGB).

Der Anteil des D am Gesellschaftsvermögen wächst den übrigen Gesellschaftern zu (§ 105 Abs. 3 HGB, § 738 Abs. 1 S. 1 BGB).

- (2) D hat Anspruch auf Ausgleich des Betrags, der seinem wirklichen Wert am Gesellschaftsvermögen entspricht (§ 738 Abs. 1 S. 2 BGB). D erzielt einen Veräußerungsgewinn, der durch Ansatz des Veräußerungspreises abzüglich der Veräußerungskosten und des Buchwerts seines Gesellschaftsanteils zu ermitteln ist (§ 16 Abs. 2 EStG). Der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteils gehört zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG)

- (3) Ermittlung **Veräußerungsgewinn** D gemäß § 16 Abs. 2 EStG:

Veräußerungspreis (Auseinandersetzungsguthaben)	357.000 €
abzüglich Veräußerungskosten	./. 3.000 €
abzüglich Buchwertkapital (s. u.)	./. <u>177.000 €</u>
Veräußerungsgewinn	177.000 €

- (4) Die **Gewinnrealisierung** tritt mit Ablauf des 30.9.02 ein, da die übrigen Gesellschafter ab diesem Zeitpunkt über das erworbene Betriebsvermögen die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt haben. Der Veräußerungsgewinn ist in der Veranlagung des D für das Kalenderjahr 02 zu erfassen.

- (5) Für die **übrigen Gesellschafter** ergibt sich ein **Anschaffungsgeschäft**. In der Bilanz der OHG ist der entgeltlich erworbene Anteil des D am Firmenwert zu aktivieren (Umkehrschluss zu § 5 Abs. 2 EStG), der entgeltlich erworbene Anteil des D an den stillen Reserven ist mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 EStG) und durch Aufstockung bei den entsprechenden Wirtschaftsgütern ebenfalls zu aktivieren.

#### II. Auswirkungen auf C

- (1) C hat am 30.9.02 seinen Gesellschaftsanteil an E veräußert. Gemäß § 105 Abs. 3 HGB i. V. m. § 719 Abs. 1 BGB kann C auf Grund der gesamthänderischen Bindung grundsätzlich nicht über seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verfügen. Rechtlich zulässig ist jedoch die Übertragung eines Gesellschaftsanteils, wenn – wie vorliegend – die übrigen Gesellschafter dem Gesellschafterwechsel **zustimmen**, da insoweit eine **Änderung des Gesellschaftsvertrages** erfolgte. Die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft ändert sich durch die Vertragsabrede nicht. E tritt in die Rechtsstellung des ausscheidenden C ein.

- (2) Da vereinbarungsgemäß das Kapitalkonto des C von E ohne Abweichung übernommen wurde, ergeben sich durch den Gesellschafterwechsel **keine weiteren Auswirkungen** auf die Bilanz der OHG, Die Differenz zwischen dem Kaufpreis

und dem Buchwert des Gesellschaftsanteils ist von E in einer **Ergänzungsbilanz** auszuweisen.

- (3) C erzielt durch die Veräußerung seines Gesellschaftsanteils einen **Veräußerungsgewinn**, der durch Ansatz des Veräußerungspreises abzüglich der Veräußerungskosten und des Buchwerts seines Gesellschaftsanteils zu ermitteln ist (§ 16 Abs. 2 EStG). Der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des gesamten Gesellschaftsanteils gehört zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).
- (4) Ermittlung **Veräußerungsgewinn** C gemäß § 16 Abs. 2 EStG:
- |                                      |                      |
|--------------------------------------|----------------------|
| Veräußerungspreis (Barzahlung des E) | 357.000 €            |
| abzüglich Veräußerungskosten         | ./. 5.000 €          |
| abzüglich Buchwertkapital            | ./. <u>180.000 €</u> |
| Veräußerungsgewinn                   | 175.000 €            |
- (5) Die **Gewinnrealisierung** tritt mit Ablauf des 30.9.02 ein und ist in der Veranlagung des C für das Kalenderjahr 02 zu erfassen.

### III. Auswirkungen auf die OHG

- (1) Die **OHG** ist nach wie vor **Eigentümerin des Grundstücks**. Durch das Ausscheiden des Gesellschafters D und den Gesellschafterwechsel zwischen C und E ändert sich nichts an dieser Rechtsposition. Mangels Rechtsträgerwechsel liegt kein Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG und mangels Übergang von mindestens 95 % der Anteile auch noch kein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a GrEStG vor. Umsatzsteuerliche Konsequenzen sind aus den vorgenannten Vorgängen nicht zu ziehen, da kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vorliegt.
- (2) Der in der Bilanzposition **Maschinen** erfasste Automat gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen und ist grundsätzlich mit den Anschaffungskosten vermindert um die AfA anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG).
- (3) **Handelsrechtlich** sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer zeitlich begrenzt ist, bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB). **Steuerrechtlich** darf ein Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens mit einem niedrigeren Teilwert angesetzt werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG). Nach der vom BFH bestätigten Verwaltungsauffassung ist von einer dauernden Wertminderung auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsguts mindestens die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt (BMF in Beck Erl 1 § 6/12 Tz. 8). Bei planmäßiger Abschreibung wäre der Wert des Automaten erst nach 5 Jahren, also nach mehr als der Hälfte der Restnutzungsdauer erreicht. Da die Wertminderung daher als dauerhaft anzusehen ist, war die vorgenommene Teilwertabschreibung zulässig.
- (4) Die **Aktien** gehören als dauerhafte Kapitalanlage zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen und sind grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG); ein Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 2b EStG liegt nicht vor. Ein niedrigerer Wert muss handelsrechtlich und kann steuerrechtlich auch hier angesetzt werden, wenn die Wertminderung voraussichtlich dauernd ist (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB, §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG). Dies ist bei börsennotierten Aktien der Fall, wenn der Kursverlust im Vergleich zum Kurs

bei Erwerb eine Bagatellgrenze von 5 % überschritten hat (Beck Erl 1 § 6/12 Tz. 15). Der Ansatz in der Bilanz der OHG ist daher handelsrechtlich zutreffend und steuerlich zulässig, eine Zuschreibung auf 82.000 € mit entsprechender Anpassung der Kapitalkonten der Gesellschafter ist somit nicht nötig.

Danach ergibt sich folgende Bilanz der OHG zum 30.9.02 (vereinfachte Darstellung):

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	30.000 €	Kapital A	177.000 €
Grund und Boden	260.000 €	Kapital B	177.000 €
Gebäude	345.000 €	Kapital E	177.000 €
Maschinen	87.500 €	Verbindlichkeiten gegenüber D	357.000 €
Geschäftsausstattung	115.000 €	übrige Passiva	562.000 €
Fuhrpark	172.500 €		
Wertpapiere	70.000 €		
Warenbestand	250.000 €		
Zahlungsmittel	120.000 €		
	<u>1.450.000 €</u>		<u>1.450.000 €</u>

#### IV. Ergänzungsbilanz

Für E ergibt sich folgende Ergänzungsbilanz zum 30.9.02 (vereinfachte Darstellung):

Aktiva		Passiva	
Firmenwert	30.000 €	Mehrkapital	180.000 €
Grund und Boden	60.000 €		
Gebäude	45.000 €		
Maschinen	7.500 €		
Geschäftsausstattung	15.000 €		
Fuhrpark	22.500 €		
	<u>180.000 €</u>		<u>180.000 €</u>