

A. Klausuren

Fall 1

Übungsklausur aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

BGB und HGB

A. Sachverhalt

I. Persönliche Verhältnisse

Kai Kramer (K), geboren am 15.05.1970, ist geschieden und wohnt in einer eigenen Stadtvilla in Saarbrücken. Er gehört keiner heheberechtigten Religionsgemeinschaft an. K hat zwei Söhne: Max (M), geboren am 01.07.1999, wohnt in einem angemieteten Ein-Zimmer-Appartement in Berlin und studiert dort an der Humboldt-Universität Zahnmedizin. Paul (P), geboren am 24.02.1991, lebt mit seiner Lebensgefährtin in Kaiserslautern und steht längst auf eigenen Beinen. Zu ihrer Mutter, die vor Jahren in ihre südamerikanische Heimat zurückgekehrt ist, haben M und P keinerlei Kontakt mehr.

II. Steuerliche Verhältnisse

1. Grundstücksverkauf

K führte ehemals ein gewerbliches Einzelunternehmen, für das er am 30.09.2014 die Betriebsaufgabe erklärt hatte. Der daraus resultierende Aufgabegewinn wurde nach den Regelungen des § 16 EStG zutreffend versteuert. Im Betriebsvermögen des ehemaligen Einzelunternehmens befand sich u.a. ein bebautes Grundstück in Saarbrücken. Grund und Boden hatte K mit Kaufvertrag vom 10.03.2004 zum Kaufpreis von 80.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten erworben, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war am 05.11.2004 erfolgt. Auf dem Grundstück hatte K ein Gebäude errichten lassen, das am 15.12.2006 fertiggestellt und danach zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt wurde. Die Herstellungskosten für das Gebäude in Höhe von insgesamt 450.000 € hatte K im Betriebsvermögen zulässigerweise linear abgeschrieben.

Im Rahmen der Betriebsaufgabe überführte K das Grundstück in sein Privatvermögen, die gemeinen Werte betragen zu diesem Zeitpunkt für das Gebäude 730.000 € und für den Grund und Boden 180.000 €. Nachdem einige Umbaumaßnahmen, die unstreitig zu nachträglichen Herstellungskosten von insgesamt 30.000 € führten, durchgeführt und am 01.10.2014 beendet waren, vermietete K das Grundstück ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu fremden Wohnzwecken.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 20.09.2024 veräußerte K das Mietwohngrundstück für insgesamt 790.000 € (Anteil Grund und Boden 20%) an Erwerber E, der die bisherigen Mietverträge fortführte. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 30.11.2024, der Eigentumsübergang auf E wurde am 24.03.2025 im Grundbuch eingetragen. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung sind Veräußerungskosten (Makler u.a.) in Höhe von insgesamt 23.000 € angefallen, die K am 18.03.2025 entrichtete. Die Einkünfte des K aus der Vermietung des Grundstücks im Veranlagungszeitraum 2024 betragen unstreitig 15.000 €.

2. GmbH-Beteiligungen

K war an der A-GmbH, der B-GmbH und auch an der C-GmbH beteiligt. Durch Notarvertrag vom 02.06.2024 übertrug er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sämtliche Beteiligungen mit Wirkung zum 01.07.2024 auf seinen Sohn P. Dieser verpflichtete sich in den Verträgen, seinem Vater K ab dem 01.07.2024 eine monatliche Leibrente von insgesamt 1.500 € zu zahlen und übernahm auch die Kosten im Zusammenhang mit den Anteilsübertragungen. Die monatliche Rente entfällt nach den Vereinbarungen im Übertragungsvertrag anteilig auf die jeweiligen GmbH-Beteiligungen nach dem Verhältnis ihrer gemeinen Werte.

2.1 Beteiligung A-GmbH

Die A-GmbH hatte K selbst zum 01.07.2019 gegründet. Das Stammkapital beträgt 50.000 € und ist voll eingezahlt. Der gemeine Wert der übertragenen GmbH-Beteiligung beträgt im Zeitpunkt der Übertragung auf P 75.000 €. Die ausschüttungsfähigen Gewinne der GmbH betragen durchschnittlich 10.000 € im Wirtschaftsjahr. K war Allein-Gesellschafter der A-GmbH und gleichzeitig deren Geschäftsführer. Aus seiner Anstellung als Geschäftsführer der A-GmbH erzielte K im Kalenderjahr 2024 Einnahmen in Höhe von insgesamt 70.000 €. Nach der Übertragung übernimmt P auch die Geschäftsführung der A-GmbH von K.

2.2 Beteiligung B-GmbH

Außerdem hatte sich K ab dem 01.09.2019 mit 180.000 € und damit zu 40% am Stammkapital der B-GmbH beteiligt. Die restlichen 60% hält Sohn P, der auch Geschäftsführer der B-GmbH ist. Der gemeine Wert der von K auf P übertragenen Anteile beträgt 250.000 €.

2.3 Beteiligung C-GmbH

Seit dem 02.11.2008 ist K auch mit 0,8% am Stammkapital der C-GmbH beteiligt. Das Stammkapital der C-GmbH beträgt insgesamt 25.000 €. Sohn P ist auch Geschäftsführer der C-GmbH und hält eine Beteiligung von 52,2 % am Stammkapital. Die restlichen 47 % hält eine fremde dritte Person. Der gemeine Wert der von K auf P übertragenen GmbH-Anteile beträgt 20.000 €.

3. Vermietung Bürogebäude

Seit Januar 2024 vermietet K ein in seinem Eigentum stehendes Bürogebäude zu einem angemessenen Kaltmietpreis von monatlich 2.500 € (umsatzsteuerfrei) an eine gewerblich tätige Personengesellschaft. Die Miete ist von der Gesellschaft jeweils zum Monatsanfang zu entrichten.

Die Errichtung des Gebäudes (Bauantrag am 02.11.2022) wurde vom Vater (geb. 14.04.1950) des K in Auftrag gegeben und zum 01.12.2023 abgeschlossen. Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen 800.000 €, der Grund und Boden hatte 200.000 € gekostet. Dies entsprach auch dem Wert Ende des Jahres 2023, sodass der Verkehrswert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt insgesamt 1 Million € betrug. Mit Wirkung ab dem 01.01.2024 übertrug der Vater das Grundstück auf K. Als Gegenleistung hatte K neben einer Barabfindung von 70.000 € die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten in Höhe von 157.957 € zu übernehmen und seinem Vater darüber hinaus ab 01.01.2024 lebenslanglich regelmäßig wiederkehrende monatliche Leistungen in Höhe von 1.000 € zu zahlen. Außerdem muss K an seine 52 Jahre alte Schwester insgesamt 150.000 € zahlen, die in jährlichen unverzinslichen Raten von 18.750 € jeweils zu Jahresbeginn – erstmals am 01.01.2024 – fällig sind und vereinbarungsgemäß entrichtet werden. K entstanden im Jahr 2024 aus den übernommenen Darlehen Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt 8.000 €, die auch bis zum 31.12.2024 beglichen worden sind.

Die auf das Grundstück entfallenden jährlichen Nebenkosten (außer AfA und Schuldzinsen) von 5.000 € wurden von K im Kalenderjahr 2024 jeweils pünktlich gezahlt. Von diesen Nebenkosten hat K monatlich 375 € auf die Personengesellschaft umgelegt und zusammen mit der Kaltmiete auch immer pünktlich erhalten.

4. Weitere Angaben

Die im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 und Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen betragen im Veranlagungszeitraum 2024 unstreitig 10.000 €.

K unterstützte seinen Sohn M in finanzieller Hinsicht und übernahm im Jahr 2024 neben der monatlichen Miete für die Berliner Wohnung in Höhe von 400 € zuzüglich 120 € Nebenkosten auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für Studenten (Basisversorgung ohne Anspruch auf Krankengeld) in Höhe von monatlich 150 €. M selbst steuerte monatlich 450 € aus einem Mini-Job bei, die er als Aushilfskellner in einer Berliner Szene-Kneipe verdiente. Als finanzielle Reserve besitzt M einen Bausparvertrag, auf dem er ein Guthaben von 8.000 € angespart hat.

K engagiert sich politisch in der CDU und hat in 2024 neben dem Mitgliedsbeitrag von monatlich 30 € auch eine Spende in Höhe von 2.000 € an die Partei geleistet. Außerdem hat er an Weihnachten 2024 spontan 500 € für das Projekt „Ein Herz für Kinder“ überwiesen, nachdem er sich die ZDF-Spendengala im Fernsehen angeschaut hatte.

Im Frühjahr 2024 schaffte K für die Stadtvilla in Saarbrücken neue Türen an. Die von ihm beauftragte Firma, die sowohl die Türen lieferte als auch deren Einbau vor Ort erledigte, stellte K am 12.04.2024 folgende vereinfacht dargestellte Rechnung aus, die dieser per Online-Banking von zu Hause aus umgehend beglich:

Anfahrtspauschale für 3 Arbeitstage	120 €
Lieferung 12 Türen	+ 5.800 €
Einbaukosten vor Ort (3 Arbeitstage)	+ 1.800 €
Nutzungsentschädigung für Maschinen	+ 280 €
Gesamtsumme	8.000 €
zuzüglich Umsatzsteuer 19 %	+ 1.520 €
Rechnungssumme	9.520 €

Aufgaben:

Ermitteln Sie für K die festzusetzende Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2024. K möchte möglichst wenig Einkommensteuer zahlen.

Gehen Sie – nur bei der Beteiligung an der A-GmbH – auch kurz auf die steuerliche Behandlung der wiederkehrenden Zahlungen bei P ein.

Bitte begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsanweisungen. Falls steuerliche Wahlrechte bestehen, sind – unabhängig von der Vorgabe der Ermittlung der möglichst niedrigen Einkommensteuer – alle Wahlmöglichkeiten in ihren steuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2024 darzustellen.

Bearbeitungshinweise:

1. Auf persönliche Steuerpflicht und Veranlagungsart ist nicht einzugehen.
2. Gehen Sie davon aus, dass alle erforderlichen Anträge gestellt und alle erforderlichen Nachweise und Unterlagen in ordnungsgemäßer Form vorliegen.
3. Unterstellen Sie ohne weitere Prüfung, dass die Kinderfreibeträge günstiger sind als das Kindergeld und dass das Kindergeld ggf. in zutreffender Höhe an K ausgezahlt wurde.
4. Centbeträge können zugunsten der Steuerpflichtigen auf volle Euro gerundet werden.

B. Lösung

I. Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf

Die Veräußerung eines Grundstücks im Privatvermögen führt nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Für Beginn und Ende der Frist ist grundsätzlich das Datum des obligatorischen Geschäfts, also des notariellen Kaufvertrags maßgebend, H 23 EStH [Veräußerungsfrist]. Als Anschaffung gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Überführung eines Wirtschaftsguts ins Privatvermögen aus Anlass einer Betriebsaufgabe. Wird das Grundstück nach seiner Überführung ins Privatvermögen innerhalb der 10-Jahres-Frist veräußert, so liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor. An Stelle des Datums des Kaufvertrags ist dabei das Entnahmedatum am 30.09.2014 als Fristbeginn anzusetzen, sodass die 10-Jahres-Frist mit Ablauf des 30.09.2024 endet. Die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 20.09.2024 erfolgt somit noch innerhalb der Frist, sodass ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt, das nach § 22 Nr. 2 EStG zu den sonstigen Einkünften zählt.

Der Veräußerungsgewinn ist im Veranlagungszeitraum 2024 zu erfassen, da der Veräußerungspreis nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG am 30.11.2024 zufließt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind nach § 23 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG vom Veräußerungspreis neben den Werbungskosten der anlässlich der Betriebsaufgabe angesetzte Entnahmewert, also nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG der gemeine Wert von 910.000 €, sowie die nachträglichen Herstellungskosten von 30.000 € abzuziehen. Als Werbungskosten sind die Veräußerungskosten von 23.000 € anzusetzen, unabhängig davon, dass sie erst im Veranlagungszeitraum 2025 abgefließen sind, H 23 EStH [Werbungskosten]. Der Entnahmewert des Gebäudes zuzüglich nachträglicher Herstellungskosten ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die AfA zu mindern, die während des Zeitraums der Vermietung vom 01.10.2014 bis zum 30.11.2024 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Die im genannten Zeitraum berücksichtigte AfA ist wie folgt zu ermitteln:

Entnahmewert Gebäude	730.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	+ 30.000 €
	<hr/>
AfA-Bemessungsgrundlage (R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR)	760.000 €
AfA-Satz, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG 2 % (vgl. R 7.4 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 EStR)	
AfA 2014: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{3}{12}$	3.800 €
AfA 2015 bis 2023: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times 9 \text{ Jahre}$	+ 136.800 €
AfA 2024: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{11}{12}$	+ 13.933 €
AfA gesamt	<hr/> 154.533 €

Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 23 Abs. 3 EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungspreis	790.000 €
./. Werbungskosten (Veräußerungskosten)	./. 23.000 €
./. gemeiner Wert	910.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	30.000 € = 940.000 €
./. AfA 01.10.2014–30.11.2024	./. 154.533 €
Veräußerungsverlust § 23 EStG	<hr/> ./. 18.467 €

Der Veräußerungsverlust darf nicht beliebig mit positiven anderen Einkünften ausgeglichen werden, sondern ausschließlich mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG.

Hinweis! Umsatzsteuerlich stellt die Veräußerung des Mietwohngrundstücks eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen dar. Das Unternehmen besteht aus einem einzigen Mietwohngrundstück und mit dem Grundstück gehen auch alle Mietverträge über.

II. Einkünfte aus der Übertragung der GmbH-Beteiligungen

1. Beteiligung an der A-GmbH

1.1 Tätigkeit als Geschäftsführer

Aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der A-GmbH erzielt K Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, es liegen Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor. Die Einkünfte sind wie folgt zu ermitteln:

Einnahmen § 8 Abs. 1 EStG (lt. Sachverhalt)	70.000 €
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG	<u>./. 1.230 €</u>
Einkünfte § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	68.770 €

1.2 Übertragung der Beteiligung

Die Summe der gemeinen Werte aller übertragenen GmbH-Anteile beträgt 345.000 € (75.000 € + 250.000 € + 20.000 €), davon entfallen 75.000 € bzw. 21,74 % auf die A-GmbH. Obwohl eine 100%-ige Beteiligung übertragen wird, liegt keine Teilbetriebsveräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, da die Beteiligung im Privatvermögen und nicht – wie für die Anwendung der Teilbetriebsfiktion notwendig – im Betriebsvermögen gehalten wird, vgl. R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR. Es handelt sich vielmehr um die Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen unter Angehörigen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Dabei liegen unter den Voraussetzungen der Rz. 2 bis 64 des BMF-Schreibens vom 11.03.2010 (Beck'sche Steuererlasse 1 § 10/5) Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vor:

- Sohn P ist als Abkömmling des K ein begünstigter Empfänger des übertragenen Vermögens (Rz. 4).
- P soll als Empfänger des Vermögens wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. In Fällen der Vermögensübertragung auf Angehörige wird grundsätzlich vermutet, dass Leistung und Gegenleistung nicht kaufmännisch abgewogen sind. Gründe, die für eine Widerlegung dieser Vermutung sprechen, sind vorliegend nicht erkennbar (Rz. 5).
- Bei der Übertragung der GmbH-Beteiligung handelt es sich um eine begünstigte Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG, da der übertragene Anteil (hier 100 %) mindestens 50 % beträgt und P von seinem Vater K die Geschäftsführung der GmbH übernimmt (Rz. 7 und 15 ff.).
- Es muss eine Wirtschaftseinheit übergehen, die ausreichend Ertrag bringt, um die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest teilweise zu sichern (Rz. 26). Im Falle der Übertragung einer GmbH-Beteiligung gilt grundsätzlich die Beweiserleichterung, dass die Beteiligungserträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen, wenn die GmbH weitergeführt wird (Rz. 29). Da aber im Rahmen einer einheitlichen Vermögensübertragung neben begünstigtem Vermögen weiteres nicht begünstigtes Vermögen in Form der anderen GmbH-Beteiligungen übertragen wird, greift die Beweiserleichterung nicht, sodass die tatsächlichen Erträge der GmbH zugrunde zu legen sind (Rz. 30). Dabei ist auf die ausschüttungsfähigen Gewinne abzustellen, die lt. Sachverhalt jährlich 10.000 € betragen (Rz. 32 letzter Satz). Da die auf die Übertragung der Beteiligung an der A-GmbH entfallenden wiederkehrenden Leistungen nach der konkreten Vereinbarung im Übertragungsvertrag 3.913 € ($1.500 € \times 12 \times 21,74 \%$) betragen, können sie problemlos aus den Erträgen der GmbH bestritten werden (vgl. Rz. 47).
- K als Übergeber des Vermögens ist ein begünstigter Empfänger der Versorgungsleistungen (Rz. 50).
- Es werden wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit von K vereinbart (Rz. 56).
- Der Übertragungsvertrag ist lt. Bearbeitungshinweis steuerlich anzuerkennen (Rz. 59 ff.)

Da somit alle Voraussetzungen erfüllt sind, handelt es sich um Versorgungsleistungen, die weder Anschaffungskosten noch Veräußerungsentgelt darstellen (Rz. 3 letzter Satz), sodass insoweit eine unentgeltliche Vermögensübertragung vorliegt, vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.01.1993, Rz. 4 (Beck'sche Steuererlasse 1 § 7/3).

Die Versorgungsleistungen stellen bei Sohn P Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG dar (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O. Rz. 1), sofern sie nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem

Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung des P außer Betracht bleiben. Die Tatsache, dass die Gewinnausschüttungen aus der GmbH-Beteiligung entweder durch den Abgeltungstarif nach § 32d Abs. 1 EStG oder – im Falle eines Antrags nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG – durch die Besteuerung im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG begünstigt besteuert werden, steht der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen nicht entgegen, vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 49. Folglich kann P die Rentenzahlungen im Veranlagungszeitraum 2024 nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG als Sonderausgaben abziehen, soweit sie auf die Beteiligung an der A-GmbH entfallen. Die Sonderausgaben betragen somit $1.500 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 9.000 \text{ €}$, davon Anteil A-GmbH 21,74 % = **1.956 €**.

Korrespondierend dazu erzielt K sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG i.H.v. 1.956 €, von denen der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG i.H.v. 102 € abgezogen werden kann (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 52 letzter Satz), sodass die Einkünfte 1.854 € betragen. **1.854 €**

2. Beteiligung an der B-GmbH

Die Summe der gemeinen Werte aller übertragenen GmbH-Anteile beträgt – wie schon erwähnt – insgesamt 345.000 €, davon entfallen 250.000 € bzw. 72,46 % auf die B-GmbH. Eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen scheidet aus, da es sich nicht um eine begünstigte Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG handelt. K war weder zu mindestens 50 % an der B-GmbH beteiligt noch als deren Geschäftsführer tätig. Es handelt sich somit um eine (teil-)entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 65 ff.).

Die Veräußerung der 40 %-igen GmbH-Beteiligung gehört gem. § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die Mindestbeteiligungsgrenze von 1 % ist erfüllt. Es handelt sich um Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Für Beteiligungsveräußerungen gegen Leibrente gelten gem. R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR die Regelungen in R 16 Abs. 11 EStR entsprechend, sodass ein Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung besteht (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 74).

2.1 Sofortbesteuerung

Der Barwert der Leibrente stellt den Veräußerungserlös dar (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 73, 69). Er wird durch Multiplikation des Jahreswerts der Rente (Anteil B-GmbH) mit dem nach dem Alter des Rentenberechtigten K bei Rentenbeginn (54 Jahre) zu bestimmenden Vervielfältiger ermittelt (vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.2023, Beck'sche Steuererlasse 200 § 14/2):

Jahreswert der Rente $1.500 \text{ €} \times 12 \times 72,46 \% = 13.042 \text{ €} \times \text{VV (54 Jahre) } 14,158$

Barwert der Rente	184.648 €
Verkehrswert der übertragenen Anteile	250.000 €

Somit liegt zu 73,85 % eine entgeltliche Anteilsübertragung nach § 17 EStG und zu 26,15 % eine unentgeltliche Anteilsübertragung vor (H 17 (4) [Teilentgeltliche Übertragung] EStH sowie BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 66 Satz 4). Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a S. 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös	184.648 €
abzüglich Veräußerungskosten	./.
Anschaffungskosten § 17 Abs. 2a S. 1 EStG 73,85 % von 180.000 €	./.
Veräußerungsgewinn	51.718 €

davon sind nach § 3 Nr. 40 Buchst. c i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG 60 % steuerpflichtig = 31.030 €

Da der veräußerte Anteil an der Kapitalgesellschaft 29,54 % (73,85 % von 40 %) beträgt, beläuft sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG auf 2.676 € ($9.060 \text{ €} \times 29,54 \%$). Er ist gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG um den Teil des Veräußerungsgewinns abzuschmelzen, der den Betrag von 10.663 € (29,54 % von 36.100 €) übersteigt, also um $31.030 \text{ €} - 10.663 \text{ €} = 20.367 \text{ €}$. Somit ist kein Freibetrag zu gewähren. Der steuerpflichtige Gewinn nach § 17 EStG beträgt im Fall der Sofortbesteuerung 31.030 €.

Fall 8

Prüfungsklausur aus dem Gebiet Umsatzsteuer

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

Taschenrechner

A. Sachverhalt

Die A-KG hat ihren Sitz in Freiburg (DE) und erbringt Dienstleistungen auf dem Gebiet der PC-Software. Die Geschäftsräume sind angemietet.

1. Gründung A-KG

Die A-KG wurde zum 01.01.12 gegründet. Gesellschafter sind Komplementär **Bernd Reibach** (Beteiligung i.H.v. 75 %) und Kommanditistin **Cindy Cash** (Beteiligung i.H.v. 25 %). Die Geschäftsführung wurde einem angestellten Betriebswirt übertragen.

B, wohnhaft in Rümplingen (DE), betrieb bisher in Lörrach einen Handel mit Büchern. Zum 31.12.11 stellte er folgende Schlussbilanz auf:

Aktiva	31.12.11	Passiva	
Grund und Boden	120.000 €	Kapital	613.400 €
Gebäude	432.200 €	Hypothek Grundstück	4.600 €
Einrichtung	3.800 €	Umsatzsteuer	6.000 €
Fuhrpark (Pkw)	50.000 €	Bank	15.000 €
Waren (Bücher)	211.000 €	RAP	3.000 €
Forderungen	21.000 €		
Kasse	4.000 €		
	642.000 €		642.000 €

Nach einem von B vorgelegten Gutachten betragen die Teilwerte zum 31.12.11:

• Grund und Boden	250.000 €
• Gebäude	600.000 €
• Einrichtung	5.000 €
• Fuhrpark	49.000 €

B zahlte 224.000 € und brachte zusätzlich seine Firma in die KG ein; Besitz, Nutzen und Lasten gingen mit Wirkung 01.01.12 auf die KG über. Die KG verpflichtete sich zur Zahlung aller ggf. anfallenden Umsatzsteuerbeträge und es wurde vereinbart, dass B eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer in allen gesetzlich zwingenden und möglichen Fällen erstellt. Das aktivierte bebaute Grundstück (bisher in vollem Umfang dem Handel dienend) behält B einschließlich der darauf entfallenden Hypothek zurück und überlässt es ab dem 01.03.12 auf Dauer unentgeltlich an einen befreundeten Studienkollegen für dessen Wohnzwecke. B hatte das Gebäude von einer Baufirma bezugsfertig bauen lassen (Nutzung nach Fertigstellung ab 08.06.03) und in der Voranmeldung 7/03 diesbezüglich einen Vorsteuerabzug i.H.d. ausgewiesenen Umsatzsteuer von 180.000 € vorgenommen (unstreitig). Die Bücher werden ebenfalls nicht übertragen, da B diese in Zukunft »aus Spaß an der Freud« auf Flohmärkten verkaufen will. Auch der Pkw wird zurückbehalten und an die KG vermietet (vgl. 2.). Die Einrichtung wurde von einem Schweizer Speditionsunter-

nehmen (Sitz in Bern) im Auftrag der KG am 21.01.12 in Lörrach abgeholt und noch am gleichen Tag nach Freiburg verbracht; in der vom Speditionsunternehmen am 23.01.12 erteilten Rechnung wurden 7.200 € zzgl. 1.368 € ausgewiesener (deutscher) Umsatzsteuer berechnet.

C zahlte 80.000 €.

Die KG trug sämtliche Beratungskosten, die bezüglich der Gründung angefallen sind. Der beratende Rechtsanwalt berechnete dafür 10.000 €. Die Abrechnung enthielt weder den Steuersatz noch den auf das Honorar entfallenden Steuerbetrag.

2. Überlassung Pkw

B hatte in seinem Einzelunternehmen den auf eigene Rechnung im Jahr 11 für 60.000 € (netto) erworbenen Pkw genutzt (unverbindliche Preisempfehlung = 78.400 € brutto; Nutzungsdauer 6 Jahre), und damals auch zu Recht Vorsteuern zu 100 % in Abzug gebracht. Das Fahrzeug wird nach Auflösung seines Handelsbetriebs an die A-KG ab dem 01.01.12 für 3 Jahre vermietet. B erhält für die Überlassung nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag 10.000 € (netto) für das gesamte Jahr am Jahressende vergütet. Die KG verbuchte den Betrag als Aufwand.

Folgende Angaben ergeben sich für 12 aus den Aufzeichnungen des B:

- laufende Betriebskosten mit Vorsteuerabzug (netto): 4.000 €
- Jahresfahrleistung (lt. Inspektionsrechnungen): 18.400 km
 - Nutzung für Fahrten der KG, für eigene Privatfahrten sowie für eigene Fahrten Wohnung zur KG zwecks Besuch von befreundeten Kunden (Entfernung = 7 km).
 - Unterlagen zur Ermittlung der einzelnen Nutzungsanteile lagen nicht vor.

Durch ordnungsgemäße Rechnung im Dezember 12 berechnete B der KG 10.000 € zzgl. 19 %.

Aufgaben:

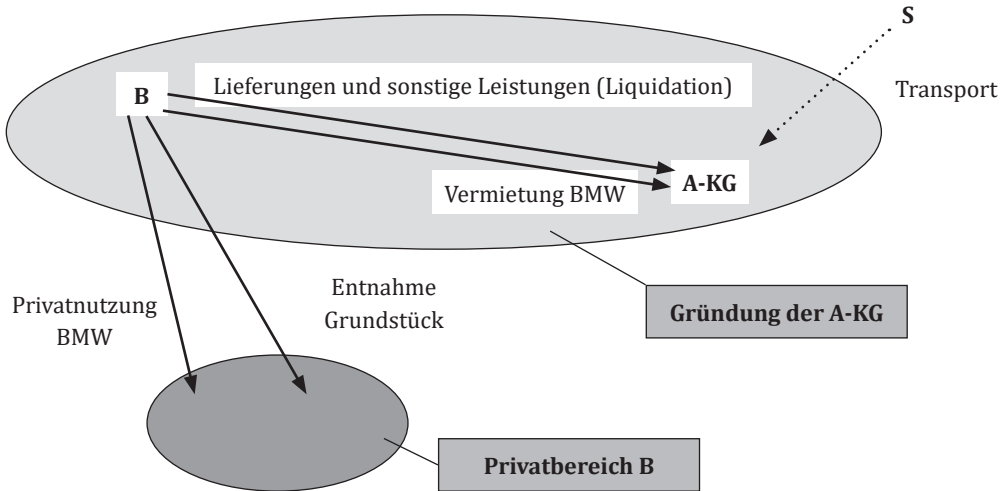
1. Beurteilen Sie den Sachverhalt für **B, S, C und die A-KG** für das Jahr 12 aus Sicht der Umsatzsteuer. Unterstellen Sie Regelbesteuerung (Voranmeldungszeitraum = Monat) nach Soll-Grundsätzen.
2. Stellen Sie kurz dar, welche Änderungen sich für **B** in der umsatzsteuerlichen Beurteilung ergeben würden, wenn er den Pkw ohne besondere Vergütung an die KG überlassen hätte?

Begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und – sofern erforderlich – Verwaltungsanweisungen.

B. Lösungen

Aufgabe 1:

1. Gründung der A-KG



Bernd Reibach

B war bisher mit seinem Handel als Unternehmer tätig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG).

Zu prüfen ist, ob die Einbringung seiner Einzelfirma nicht steuerbare Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 UStG darstellen. Voraussetzung dafür ist nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG i.V.m. A. 1.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE insbesondere, dass die KG das Handelsunternehmen des B fortführt. Dies ist nicht der Fall, da die KG mit ihren Dienstleistungen im Bereich der PC-Software ein völlig anderes Unternehmen betreibt, sodass die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nicht vorliegen. Die im Rahmen der Einbringung getätigten Umsätze sind nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen (Auflösung durch Liquidation).

Grundstück

Die (dauerhafte) unentgeltliche Überlassung des bebauten Grundstücks an den Studienfreund ist eine einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UStG). Es liegt eine Entnahme eines Unternehmensgegenstandes vor, da private Motive die unentgeltliche Überlassung begründen. In diesem Fall wird das gesamte Grundstück entnommen, da ab dem Zeitpunkt der unentgeltlichen Überlassung keine unternehmerische Nutzung des Grundstücks mehr vorliegt. Zudem hat das Grundstück bei seinem Erwerb zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Der Ort der fiktiven Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG (Lörrach). Lörrach ist Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die fiktive Lieferung ist demnach steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG), jedoch nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei (A. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE).

Die abziehbaren Vorsteuern i.H.v. 180.000 € waren in der Voranmeldung 7/03 auch abzugsfähig (§ 15 UStG). Verwendet wurde das Grundstück (mittelbar) für die Abzugsumsätze des B.

Durch die steuerfreie fiktive Lieferung des Grundstücks liegt ein Anwendungsfall des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG vor. Das Berichtigungsobjekt ist das Grundstück, da es nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurde. Der Berichtigungszeitraum beträgt 10 Jahre = 01.06.03–31.05.13 (§ 15a Abs. 1 Satz 2 UStG i.V.m. § 45 Satz 1 UStDV). Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (08.06.03) haben sich die maßgebenden Verhältnisse (mittelbare Verwendung für Abzugsumsätze) im Berichtigungszeitraum durch die steuerfreie fiktive Lieferung (Ausschlussumsatz) geändert (§ 15a Abs. 8 Satz 1 UStG). Die auf die Her-

stellungskosten entfallende Vorsteuer ist linear auf 10 Jahre zu verteilen (§ 15a Abs. 5 Satz 1 UStG). Nach § 15a Abs. 9 UStG berechnet sich der Berichtigungsbetrag wie folgt:

Beginn Berichtigungszeitraum	01.06.03	
Änderung der Verhältnisse (Lieferung)	01.03.12	(Rechtsgedanke § 45 UStDV)
Ende Berichtigungszeitraum	31.05.13	
Ausschlussumsätze	1 Jahr, 3 Monate	
Berichtigungsbetrag	180.000 € × 15/120 = 22.500 €	

Der Berichtigungsbetrag i.H.v. 22.500 € ist in einem Betrag in der Voranmeldung 3/12 anzugeben und das Finanzamt zurückzuzahlen (§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV).

Das Zurückbehalten der Hypothek ist umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Bücher

Die zum Verkauf auf Flohmärkten zurückbehaltenen Bücher werden nicht dem Unternehmensvermögen entnommen, sondern dienen weiterhin dem auf Einnahmeerzielung gerichteten Grundgeschäft »Handel mit Waren«, wenn auch in geänderter Form. Das Einzelunternehmen wird insoweit fortgesetzt; fiktive Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG finden nicht statt.

Pkw

Durch die Vermietung des Pkw an die KG gegen Sonderentgelt (vgl. 2.), wird ein neues Grundgeschäft begründet. Dadurch wird der Rahmen des Unternehmens erweitert (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine fiktive Lieferung scheidet damit aus.

Sacheinlagen

Da eine Geschäftsveräußerung im Ganzen zu verneinen ist, sind die Übertragungen der einzelnen Vermögenswerte umsatzsteuerlich zu würdigen. Das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG) für die steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen des B besteht zum einen aus der (nicht steuerbaren) Gewährung von Gesellschaftsrechten, und zum anderen aus der Übernahme von Verbindlichkeiten (Schuldbefreiung) durch die KG (A. 1.6 Abs. 2 Satz 4 bis 6 UStAE):

Gemeiner Wert Gesellschaftsrechte (6,67 % von 240.000 €)	16.000 €
Schuldübernahmen (passiver RAP, USt und Bank laut Bilanz)	+ 24.000 €
Zuzahlung Umsatzsteuer	-
Umsatzsteuer	-
Gesamtentgelt	40.000 €
übertragene Aktiva lt. Schlussbilanz (Einrichtung, Forderungen, Kasse)	./ 28.800 €
stille Reserven der übertragenen Einrichtung	./ 1.200 €
Firmenwert	10.000 €

Die Beurteilung der einzelnen Umsätze und deren Steuerpflicht sowie die Berechnung der Umsatzsteuer stellen sich wie folgt dar:

Einrichtung

Es liegen bewegte (Versendungs-)Lieferungen von B an die KG vor (§ 3 Abs. 1 UStG). Der Ort der Lieferungen bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Satz 3, 4 UStG und befindet sich in Lörrach. Lörrach ist Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Damit sind alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erfüllt. Die Lieferungen sind steuerbar. Mangels Befreiung nach § 4 UStG sind sie auch steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt = 5.000 € (§ 10 Abs. 1 Satz 1, 2 UStG). Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 950 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 12 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Steuerschuldner ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der B.

Forderungen

Durch die Abtretung der Forderungen werden sonstige Leistungen von B an die KG bewirkt (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (»B2B«-Umsatz) und befindet sich in Freiburg und damit im Inland. Die sonstigen Leistungen sind steuerbar. Die Abtretung von Forderungen fällt grundsätzlich unter § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG. Es wurde aber eine (mögliche) Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 9 UStG gewünscht. Die Option ist zulässig, da die Leistung an einen anderen Unternehmer (KG) für dessen Unternehmen (Gründung) erfolgte (§ 9 Abs. 1 UStG). Die Option ist auch durch den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in der von B zu erstellenden Rechnung wirksam (A. 9.1 Abs. 3 Satz 5 bis 7 UStAE). Die Abtretungen sind somit steuerpflichtig.

Bei einem Entgelt von 21.000 € beträgt die Umsatzsteuer 3.990 €. Die Abtretungen erfolgten am 01.01.12 somit entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 12. Steuerschuldner ist B.

Kasse

Die Übergabe des Kasseninhalts (kursgültige Münzen und Banknoten) wird (in diesem Ausnahmefall) in bewegten Lieferungen vollzogen. Der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und befindet sich in Lörrach und damit im Inland. Die Lieferungen sind steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 8 Buchstabe b Satz 1 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Es wurde aber eine (mögliche) Option zur Umsatzsteuerpflicht gewünscht. Die Option ist zulässig, da die Leistung an einen anderen Unternehmer (KG) für dessen Unternehmen (Gründung) erfolgte. Die Option ist auch durch den gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in der von B zu erstellenden Rechnung wirksam. Die Lieferungen sind somit steuerpflichtig.

Bei einem Entgelt von 4.000 € beträgt die Umsatzsteuer 760 €. Die Lieferungen erfolgten am 01.01.12 somit entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 12. Steuerschuldner ist B.

Firmenwert

Die Übertragung des Firmenwerts zum 01.01.12 stellt eine sonstige Leistung dar (A. 3.1 Abs. 4 Satz 2 UStAE), deren Ort nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in Freiburg und damit im Inland liegt. Die Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. Bei einem Entgelt von 10.000 € beträgt die Umsatzsteuer 1.900 €. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 12. Steuerschuldner ist B.

Verbindlichkeiten

Alle übernommenen, auf der Passivseite der Schlussbilanz stehenden Vermögenswerte haben als Schuldübernahmen Entgeltscharakter. Die Hypothek gehört nicht dazu, da sie von B zurückbehalten wurde.

Transport S

Durch Selbsteintritt liegt eine Beförderungsleistung des Speditionsunternehmens an die KG vor (§ 3 Abs. 9 Satz 1 i.V.m. A. 4.3.2 Abs. 5 Satz 1 und 2 UStAE). Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG. Da eine Güterbeförderung an einen Unternehmer vorliegt, ist der Leistungsempfängerort maßgebend = Freiburg. Sie ist somit steuerbar und steuerpflichtig. Es handelt sich um einen Fall des »Reverse-Charge-Verfahrens« nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 Alternative 2 UStG, da S ein im Ausland ansässiger Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 7 Satz 1 Halbsatz 1 UStG ist. Auch in diesen Fällen ist die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG zu ermitteln. Entgelt ist nun alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer ... für die Leistung erhält oder erhalten soll, ..., jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Stellt der leistende Unternehmer fälschlicherweise USt in Rechnung, ist (auch) diese gesetzlich nicht geschuldete Umsatzsteuer als Entgelt anzusehen, auf die dann die »richtige« USt noch draufzurechnen ist. Das Entgelt beträgt demnach 8.568 €.

Punktetabelle zur Prüfungsklausur aus dem Gebiet Umsatzsteuer

	Punkte
Aufgabe 1/1. Gründung KG/B	
Geschäftsveräußerung im Ganzen prüfen	1 (1)
§ 1 Abs. 1a + Subsumtion	1 (2)
KG führt das Unternehmen des B nicht fort	1 (3)
Begründung + A. 1.5 Abs. 1 Satz 2	1 (4)
keine Geschäftsveräußerung im Ganzen + Folge	1 (5)
Grundstück: § 3 Abs. 1b Nr. 1 + Begr.	1 (6)
§ 3 Abs. 1b Satz 2 + Vorsteuerabzug	1 (7)
Entnahme des gesamten Grundstücks	1 (8)
Lörrach + § 3 Abs. 7 Satz 1, Inland, steuerbar	1 (9)
steuerfrei + § 4 Nr. 9a	1 (10)
+ Begr./A. 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6	1 (11)
§ 15a Abs. 1 Satz 1	1 (12)
Änderung der Verhältnisse + Begr.	1 (13)
Berichtszeitraum: 01.06.03–31.05.13 + § 45 Satz 1 UStDV	1 (14)
§ 15a Abs. 8 + Begründung	1 (15)
§ 15a Abs. 5 Satz 1	1 (16)
§ 15a Abs. 9	1 (17)
Berechnung	1 (18)
Berechnung	1 (19)
22.500 im VAZ 3/12	1 (20)
§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV	1 (21)
Waren	
Zurückbehalten der Bücher keine Entnahme	1 (22)
Begründung	1 (23)
Neues Grundgeschäft o.Ä.	1 (24)
Sacheinlagen	
Entgelt + § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2	1 (25)
= Gewährung Gesellschaftsrechte	1 (26)
= Übernahme Verbindlichkeiten	1 (27)
Begr. zu passivem RAP	1 (28)
Aussage zur Hypothek	1 (29)

	Punkte
Summe 40.000 €	1 (30)
+/- Umsatzsteuer	1 (31)
- Aktiva (Buchwerte und stille Reserven)	1 (32)
Firmenwert = 10.000	1 (33)
Einrichtung: Lieferungen B -> KG + § 3 Abs. 1	1 (34)
§ 3 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Satz 3, 4 = Lörrach + stb, stpfl	1 (35)
BMG = 5.000 + § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2	1 (36)
Umsatzsteuer = 950 € + § 12 Abs. 1	1 (37)
Ablauf 1/12 + § 13 Abs. 1 Nr. 1a) Satz 1	1 (38)
Steuerschuldner = B + § 13a Abs. 1 Nr. 1	1 (39)
Forderungen: sonstige Leistung durch Abtretung + § 3 Abs. 9 Satz 1	1 (40)
§ 3a Abs. 2 Satz 1 = Freiburg	1 (41)
§ 4 Nr. 8 c)	1 (42)
Option zulässig + Begründung + § 9 Abs. 1	1 (43)
Option = wirksam + Begründung	1 (44)
BMG 21.000, Umsatzsteuer = 3.990, Ablauf 1/12	1 (45)
Kasse: Lieferungen, § 3 Abs. 6 Satz 1, steuerbar	1 (46)
§ 4 Nr. 8 b) aber zulässige und wirksame Option	1 (47)
BMG 4.000 € Umsatzsteuer = 760, Ablauf 1/12	1 (48)
Firmenwert: sonstige Leistung + Begr./A. 3.1 Abs. 4 Satz 2	1 (49)
§ 3a Abs. 2 Satz 1 = Freiburg	1 (50)
BMG 10.000 € Umsatzsteuer = 1.900 €, Ablauf 1/12 →	1 (51)
Transport S	
Selbsteintritt → sonstige Leistung + § 3 Abs. 9 Satz 1	1 (52)
§ 3a Abs. 2 Satz 1	1 (53)
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 + Begründung	1 (54)
§ 13b Abs. 7 Satz 1 + Begründung	1 (55)
BMG 8.568 + 1.627,92 Umsatzsteuer	1 (56)
Steuerschuldner = KG + § 13b Abs. 5 Satz 1	1 (57)
Umsatzsteuer entsteht am 23.01.12	1 (58)
§ 14a Abs. 5 + Aussage	1 (59)
1.368 → § 14c Abs. 1 Satz 1 für Spediteur	1 (60)
Begründung	1 (61)
§ 13 Abs. 1 Nr. 3 = 23.01.12	1 (62)
Spediteur = Steuerschuldner + § 13a Abs. 1 Nr. 1	1 (63)

II. Mündliche Prüfung aus dem Gebiet Bilanzsteuerrecht und Betriebliches Rechnungswesen

Prüfer: Verehrte Kolleginnen und Kollegen. Ich begrüße Sie zur mündlichen Prüfung im Fach Bilanzsteuerrecht. Für die kommenden ca. 30 Minuten wünsche ich Ihnen viel Erfolg.
Zunächst möchte ich von Ihnen wissen, welche »Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze« Sie kennen. Nennen Sie mir einen Bilanzierungsgrundsatz und erläutern Sie diesen!

Student: Da gibt es z.B. den Grundsatz der Bilanzierungsvorsicht. Dazu gehört das Realisations- und das Imparitätsprinzip, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelt ist. Das Realisationsprinzip besagt, dass noch nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Imparitätsprinzip bedeutet dem Wortlaut nach eine Ungleichbehandlung zwischen noch nicht verwirklichten Gewinnen und Verlusten. Noch nicht verwirklichte Verluste (z.B. Rückstellungen) müssen zum Bilanzstichtag bereits berücksichtigt werden.

Prüfer: Gut. Was hat das mit folgendem Beispiel zu tun? Es handelt sich um einen Warenverkauf. Am 15.11.01 erfolgt der Abschluss des Kaufvertrages, am 20.12.01 die Übergabe der Ware, am 10.01.02 die Rechnungserteilung und am 01.02.02 die Zahlung durch den Kunden.

Student: Nach dem Realisationsprinzip erfolgt die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Lieferung, hier also am 20.12.01. Das Datum des Kaufvertrags, der Rechnungserteilung und der Zahlungstag spielen hierbei keine Rolle.

Prüfer: Und wie muss der Steuerpflichtige am 20.12.01 buchen?

Student: Forderung an Warenverkauf und Umsatzsteuer.

Prüfer: Wandeln wir den Fall ab. Die Lieferung der Ware erfolgt im Februar 02. Der Kunde leistet im Dezember 01 eine Anzahlung i.H.v. 11.900 €.

Student: Die Anzahlung des Kunden im Dezember 01 ist als »Erhaltene Anzahlung« mit dem Bruttobetrag i.H.v. 11.900 € zu passivieren. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG entsteht durch die Anzahlung Umsatzsteuer. Diese ist als Umsatzsteuerverbindlichkeit i.H.v. 1.900 € zu passivieren. Nach § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG muss ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

Prüfer: Und wie muss der Steuerpflichtige im Dezember 01 buchen?

Student: Bank an Erhaltene Anzahlung 11.900 €; ARAP an USt 1.900.

Prüfer: Wie würden Sie folgenden Fall beurteilen? Beim Warenendbestand zum 31.12. ist der Teilwert größer als die Anschaffungskosten.

Student: Die Waren sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Nach S. 2 kann bei dauernder Wertminderung der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Dies hat im Umkehrschluss die Folge, dass der höhere Teilwert, sprich die Wiederbeschaffungskosten, nicht angesetzt werden darf. Außerdem würde der höhere Teilwert gegen das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verstoßen.

Prüfer: Und wie begründen Sie Ihre Lösung, wenn der Teilwert kleiner als die Anschaffungskosten ist? Gehen Sie dabei auch auf das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz ein.

Student: Ein niedrigerer Teilwert darf angesetzt. Der Steuerpflichtige hat also in der Steuerbilanz ein Wahlrecht. Handelsrechtlich muss gem. § 253 Abs. 4 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Wenn jetzt der Steuerpflichtige in seiner Steuerbilanz keine Teilwertabschreibung vornehmen

will, dann muss er diese Abweichung von der Handelsbilanz nach § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 und S. 2 EStG in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen.

Prüfer: Und wie lautet der Buchungssatz, wenn der Steuerpflichtige eine Teilwertabschreibung bei den Waren vornehmen will?

Student: Teilwertabschreibung an Waren.

Prüfer: Überlegen Sie noch mal genau.

Student: Meine Antwort war falsch, denn die Waren werden bei der Inventur erfasst und im Inventar mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt. Die Abschlussbuchung lautet immer: SBK an WBK. Die Teilwertabschreibung ergibt sich durch die geänderte Warenbestandsveränderung bzw. den geänderten Wareneinsatz.

Prüfer: Kommen wir zurück zu den Bewertungsgrundsätzen. Nennen Sie mir einen solchen und bilden Sie ein Beispiel dazu.

Student: Der Grundsatz der Einzelbewertung gehört zu den Bewertungsgrundsätzen. Als typisches Beispiel lässt sich hier die Bewertung eines bebauten Grundstücks anführen. Auch wenn das bebaute Grundstück zivilrechtlich als ein Vermögensgegenstand behandelt wird, so müssen in der Steuerbilanz zwei Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden. Der Grund und Boden wird nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten bewertet. Der Ansatz des Gebäudes erfolgt mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

Prüfer: Bilden Sie bitte ein konkretes Beispiel mit Zahlen.

Student: Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 100.000 €. Sein Teilwert zum Bilanzstichtag ist auf 150.000 € gestiegen. Die fortgeführten Herstellungskosten des Gebäudes betragen 200.000 €. Sein Teilwert ist dauerhaft auf 150.000 € gesunken. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung kann der niedrigere Teilwert des Gebäudes nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG angesetzt werden. Der höhere Teilwert des Grund und Bodens darf nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nicht angesetzt werden.

Prüfer: Wechseln wir das Thema. Wo liegt der Unterschied zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung?

Student: Die Bilanzberichtigung ist in § 4 Abs. 2 S. 1 EStG geregelt. Sie ist dann zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige gegen zwingende handelsrechtliche oder steuerrechtliche Vorschriften verstoßen hat, wenn also ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt. Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG kann der Steuerpflichtige bei Bilanzierungswahlrechten beantragen, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 steht.

Prüfer: Wie würden Sie folgenden Fall lösen? Ein unbebautes Grundstück wird seit 01 als Lagerplatz genutzt, aber nicht aktiviert. Bei einer Betriebsprüfung in 22 für die Jahre 2020 bis 2021 wird dieser Fehler entdeckt. Die Bescheide für die Prüfungsjahre sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Die Vorjahre sind nach der AO nicht mehr änderbar. Der Quadratmeterpreis betrug 01 15 €; für die Jahre 20 bis 21 150 €.

Student: Bei dem als Lagerplatz genutzten Grund und Boden handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen nach R 4.2 Abs. 7 EStR, das der Steuerpflichtige aktivieren muss. Es liegt also ein fehlerhafter Bilanzansatz für die Jahre 01 bis 21 vor. Dieser Fehler hat keine steuerliche Auswirkung, da die Einbuchung »Grund und Boden an Geldkonto oder Privateinlage« erfolgsneutral gewesen wäre. Daher kann die Bilanzberichtigung von der Fehlerquelle 01 bis 21 erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen kann die Berichtigung

erfolgsneutral im ersten noch änderbaren Jahr zum 01.01.20 oder zum 31.12.20 erfolgen. Bei der Berichtigung zum 01.01.20 würde es sich um eine »Scheinbare Durchbrechung des Bilanzzusammenhangs« handeln. Die Einbuchung in einer Schlussbilanz des Prüfungszeitraums müsste mit »Grund und Boden an buchtechnische Einlage« erfolgen.

Prüfer: Ergänzen wir unseren Fall wie folgt: Ein seit 01 ausschließlich genutztes Büro im privaten Wohnhaus wurde nicht aktiviert.

Student: Der anteilige Grund und Boden ist wie im vorhergehenden Beispiel zu behandeln. Das Gebäude besteht nach R 4.2 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 EStR aus den Wirtschaftsgütern I und IV. Das eigenbetrieblich genutzte Büro ist als Wirtschaftsgut I gem. R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR notwendiges Betriebsvermögen und muss aktiviert werden. Der Rest des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Hauses ist als Wirtschaftsgut IV notwendiges Privatvermögen und darf daher nicht bilanziert werden. Der fehlende Bilanzansatz »Büro – Wirtschaftsgut I« für die Jahre 01 bis 21 hat über die AfA steuerliche Auswirkung. Da das Fehlerjahr 01 und die Folgejahre bis 19 nach der AO nicht mehr änderbar sind, erfolgt nach R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR grundsätzlich eine erfolgswirksame Bilanzberichtigung im ersten noch offenen Jahr, hier zum 31.12.20. Hier liegt aber die Besonderheit eines „Nichtbilanzierung von Betriebsvermögen“ vor. Somit erfolgt eine erfolgsneutrale Einbuchung der richtigen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die mit Hilfe einer »Schattenrechnung« ermittelt werden. Die AfA wird nach der Einbuchung des Gebäudes mit den richtigen ursprünglichen Herstellungskosten abzüglich der richtigen AfA unter Anwendung des richtigen AfA-Prozentsatzes berechnet.

Prüfer: Prima. Welche weitere Problematik ist zu beachten, wenn das Büro eine Fläche von 15 Quadratmetern hat und die Gesamtwohnfläche 200 Quadratmeter beträgt?

Student: Es könnte sich um einen Grundstücksteil von untergeordneter Bedeutung i.S.d. R 4.2 Abs. 8 EStR handeln. Würde das Büro zuzüglich des anteiligen Grund und Bodens weniger als 20 % des Gesamtwerts des Grundstücks und weniger als 20.500 € betragen, dann hätte der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er das Büro und den anteiligen Grund und Boden aktiviert oder nicht.

Prüfer: Nennen Sie mir eine Bilanzposition, die kein Wirtschaftsgut ist.

Student: Zu den Bilanzpositionen, die keine Wirtschaftsgüter sind, gehören die Rechnungsabgrenzungsposten, die Rückstellungen und die Rücklagen, z.B. die § 6b-Rücklagen.

Prüfer: Welche Voraussetzungen müssen für eine § 6b-Rücklage vorliegen?

Student: Bei der Veräußerung bestimmter begünstigter Wirtschaftsgüter, z.B. Grund und Boden und Gebäude, kann der entstandene Veräußerungsgewinn auf bestimmte Reinvestitionsgüter, z.B. Grund und Boden und Gebäude, übertragen werden. Dadurch wird eine sofortige Versteuerung von stillen Reserven vermieden. Die Voraussetzungen sind in § 6b Abs. 4 EStG geregelt. Danach muss z.B. das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens für sechs Jahre zum Anlagevermögen gehört haben. Die Reinvestition muss nach § 6b Abs. 3 EStG innerhalb von 4 bzw. 6 Jahren erfolgen.

Prüfer: Schauen wir uns hierzu den folgenden Fall an. Da der Sachverhalt etwas länger ist, habe ich Ihnen bereits eine Kopie auf den Tisch gelegt. Lesen Sie sich den Text bitte durch: „E veräußert am 15.04.10 sein im Januar 01 angeschafftes Betriebsgrundstück (Buchwert zum 31.12.09: 40.000 €) und sein gleichzeitig angeschafftes, nicht zu Wohnzwecken dienendes Betriebsgebäude (ursprüngliche Herstellungskosten: 120.000 €, Buchwert zum 31.12.09: 87.600 €) für insgesamt 500.000 €, wovon auf das Grundstück 50.000 € entfallen. Am 07.12.14 erwirbt E ein anderes bebautes Betriebsgrundstück zum Preis von 800.000 € (es entfallen davon 300.000 € auf das Grundstück und 500.000 € auf das ebenfalls nicht zu Wohnzwecken dienende Gebäude). E möchte einen möglichst geringen Gewinn versteuern. Veräußerungs- und Erwerbsnebenkosten sollen aus Vereinfachungsgründen nicht angefallen sein. Es ist keine