

## Fall 2

### Prüfungsklausur aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

**Bearbeitungszeit:** 5 Stunden

**Hilfsmittel:**

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

HGB

GmbHG

#### A. Sachverhalt 1 – Einkommensteuer

##### I. Allgemeine Angaben zur Tätigkeit des Willi Alt

Willi Alt (W), geboren am 02.11.1962 betreibt seit Jahren einen Sanitärinstallationsbetrieb in Edenkoben. Er hatte den Betrieb 1991 von seinem Vater geerbt.

Zum 01.01.2003 hatte W den Betrieb mit (fast) allen Aktiva und Passiva in die Alt-GmbH eingebracht, die er zuvor – zusammen mit seinem Bruder Frank Alt (F) – gegründet hatte (Stammkapital 50.000 €, voll eingezahlt). W ist zu 80 % und F zu 20 % an der Alt-GmbH beteiligt. Alleiniger Geschäftsführer der GmbH ist W.

Für die Geschäftsführungstätigkeit erhält W monatlich 5.000 € von der GmbH. Die Altersvorsorge leistet W ausschließlich aus eigenen Mitteln. Lediglich die monatliche LSt i.H.v. 704,50 € – Steuerklasse III/0 –, die monatliche KiSt i.H.v. 56,36 € und den monatlichen SolZ i.H.v. 38,74 € überweist die GmbH an das Finanzamt. Der Nettolohn beträgt 4.200,40 €. Werbungskosten hat W nicht nachgewiesen.

Nicht in die GmbH eingebracht wurde allerdings das bisherige – im Alleineigentum des W stehende – Betriebsgrundstück des Einzelunternehmens, auf dem sich die Werkstatt, das Büro, das Lager sowie die Sozialräume des Betriebs befinden. Dieses Grundstück vermietete W komplett ab Januar 2003 u.a. an die Alt-GmbH, die auch den Betrieb des bisherigen Einzelunternehmers W übernahm.

Das Grundstück wird wie folgt genutzt:

Fremdvermietete Wohnung I 100 m <sup>2</sup>	Fremdvermietete Wohnung II 100 m <sup>2</sup>	Fremdvermietete Wohnung III 100 m <sup>2</sup>
Eigenbetriebliche Nutzung der Alt-GmbH (Werkstatt, Büro, Lager, Sozialräume) 400 m <sup>2</sup>		

Laut Anlageverzeichnis haben die Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens folgende Werte:

Wirtschaftsgut	Buchwert 31.12.2016	Buchwert 30.06.2017	Verkehrswert = Teilwert = Gemeiner Wert 30.06.2017
<b>Grund und Boden</b>	100.000 €	100.000 €	120.000 €
<b>Gebäude</b>	30.000 €	27.000 €	200.000 €
<b>GmbH-Beteiligung (80 %)</b>	40.000 €	40.000 €	90.000 €

Bei der im Jahr 2015 durchgeführten Betriebsprüfung wurden die **seit Jahren** bestehende **Betriebsaufspaltung** sowie die ebenfalls **seit Jahren** bestehende umsatzsteuerrechtliche **Organschaft** zu Recht nicht beanstandet. Ein **Gewinnabführungsvertrag** zwischen dem Besitz- und Betriebsunternehmen **besteht nicht**.

## II. Das Besitzunternehmen

Für das Besitzunternehmen werden die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben sowie die Umsatzsteuer und Vorsteuer von W ordnungsgemäß aufgezeichnet; ertragsteuerrechtlich wurde für das Besitzunternehmen zulässigerweise bisher keine Bilanz erstellt. Der Gewinn wird als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Als umsatzsteuerrechtlicher Organträger versteuert das Besitzunternehmen die Umsätze nach vereinbarten Entgelten. Die Abgabe der monatlichen Voranmeldungen und die Vorauszahlungen erfolgen immer pünktlich (keine Dauerfristverlängerung).

Aus den Aufzeichnungen des Besitzunternehmens ergeben sich für den Zeitraum 01.01.2017 bis 30.06.2017 unter anderem folgende Angaben:

- |   |          |
|---|----------|
| 1. Monatliche Mieteinnahmen jeweils 5.000 € zzgl. 19 % USt i.H.v. 950 € von der Betriebs-GmbH jeweils zu Beginn des Monats. Die Miete für den Monat Juni wurde versehentlich erst am 15.07.2017 überwiesen. |          |
| Betriebseinnahmen dafür (5 × 5.950 €)   | 29.750 € |
| 2. Mieteinnahmen aus den vermieteten Wohnungen  | 21.600 € |
| 3. Monatliche Ausgleichszahlungen der Betriebs-GmbH wegen der Verrechnung der Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer Januar bis Mai (5 × 1.400 €; siehe unten zu III.) aufgrund des Organschaftsverhältnisses          | 7.000 €  |

**Hinweis!** Die Ausgleichszahlung für Dezember 2016 erfolgte am 08.01.2017 und wurde zu Recht dem Kj. 2016 zugerechnet.

- |   |     |         |
|---|-----|---------|
| 4. Als Rechtsnachfolger seines Vaters führt W die AfA für das Betriebsgrundstück nach den Anschaffungskosten seines Vaters fort (§ 6 Abs. 3 EStG). Der Vater hatte das bebaute Grundstück im Jahr 1971 angeschafft. Die AfA für die Wohnungen und das Erdgeschoss beträgt insgesamt 2 % der damaligen Anschaffungskosten i.H.v. (umgerechnet) 300.000 € = 6.000 €. Die AfA für den Zeitraum 01.01.–30.06.2017 beträgt somit | ./. | 3.000 € |
| 5. Als weitere Grundstücksaufwendungen hat W bis zum 30.06.2017 insgesamt aufgezeichnet. Die Nebenkosten (s.o.) sind darin enthalten.   | ./. | 6.000 € |
| 6. Für die Reparatur eines Werkstattfensters am 15.06.2017 erhält W am 24.06.2017 eine Rechnung über 1.500 € zzgl. 19 % gesondert ausgewiesener USt. Der Rechnungsbetrag von 1.785 € wird am 15.07.2017 gezahlt.  |     | -       |
| 7. An GewSt-Vorauszahlungen wurden aufgezeichnet (15.02.2017 und 15.05.2017) jeweils 212 €.   | ./. | 424 €   |

**Hinweis!** Der Hebesatz der Gemeinde Edenkoben beträgt 385 %.

- |   |   |
|---|---|
| 8. Monatliche USt-Vorauszahlungen (Januar bis Mai) jeweils am 10. des Folgemonats der Entstehung der USt (10.02. bis 10.06.). | ? |
|---|---|

**Hinweis!** Siehe auch die Informationen oben unter 1. und unten zu III. Die USt-Vorauszahlung Dezember 2016 am 10.01.2017 wurde als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe zu Recht dem Jahr 2016 zugerechnet (H 11 „Umsatzsteuervorauszahlungen/-erstattungen“ EStH sowie BFH vom 01.08.2007, XI R 48/05, BStBl II 2008, 282).

- |   |   |
|---|---|
| 9. In der Gesellschafterversammlung am 25.06.2017 beschließen die Gesellschafter W und F aus dem Gewinn der Betriebs-GmbH im Jahr 2016 eine Gewinnausschüttung i.H.v. insgesamt 20.000 €. Die Gewinnausschüttung soll entsprechend den Beteiligungsverhältnissen am 15.07.2017 an die Gesellschafter ausgezahlt werden. | - |
|---|---|

### III. Das Betriebsunternehmen

Das Betriebsunternehmen erzielt monatliche Umsätze (Januar bis Dezember) i.H.v. jeweils 40.000 € zzgl. 19 % USt = 7.600 €. Die monatliche Vorsteuer beträgt jeweils 6.200 €. Wegen der umsatzsteuerlichen Organschaft werden zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft entsprechende Ausgleichszahlungen geleistet. Die Umsatzsteuer- und Vorsteuerbeträge werden dabei verrechnet und bis zum 10. des Folgemonats als Ausgleichsbeträge gezahlt bzw. erstattet.

### IV. Der Verkehrsunfall des W und seine Folgen

#### 1. Die Schwerbehinderung des W

Am 30.04.2017 erleidet W einen schweren Verkehrsunfall. Als Folge davon ist er auf ständige Hilfe angewiesen und im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd erwerbsunfähig. In seinem Schwerbehindertenausweis ist ab 01.05.2017 das Merkzeichen »H« vermerkt. W entschließt sich, mit Ablauf des 30.06.2017 seine gesamte unternehmerische Tätigkeit einzustellen.

#### 2. Vermögensübertragungen

##### 2.1 Grundstücksübertragung

Bedingt durch seine Schwerbehinderung überträgt W im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge das oben beschriebene Grundstück auf seinen Sohn Simon (geboren am 13.12.1985). Der notarielle Vertrag trägt das Datum vom 02.06.2017, der Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren erfolgt am 01.07.2017.

Im notariellen Vertrag verpflichtet sich der Sohn Simon, an seine Schwester Tina (geboren am 26.10.1988) insgesamt 60.000 € zu zahlen. Der Geldbetrag soll in zwei Raten zu je 30.000 € am 01.07.2017 und 01.01.2018 gezahlt werden. Die Kosten der Grundstücksübertragung trägt Simon.

**Hinweis!** Die Grundstücksübertragung ist gem. § 3 Nr. 6 GrESTG steuerfrei.

##### 2.2 Übertragung der GmbH-Anteile

Mit einem weiteren notariellen Vertrag vom 02.06.2017 überträgt W – ebenfalls im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge – seine Beteiligung an der Alt-GmbH unentgeltlich auf seine Tochter Tina. Die Übertragung erfolgt mit Wirkung zum 01.07.2017.

Nach der Übertragung der GmbH-Anteile übernimmt Tina die alleinige Geschäftsführung der Betriebsgesellschaft.

##### 2.3 Übertragung Pkw

Zum 01.07.2017 überträgt W außerdem das Eigentum an einem Porsche Turbo 300, den er zwei Jahre zuvor erworben hatte, auf seinen Bruder F. Der Pkw, dessen Verkehrswert im Zeitpunkt der Übertragung 100.000 € beträgt, stellte bei W Privatvermögen dar und wird auch vom Erwerber F nur privat genutzt. F muss dafür ab 01.07.2017 an W lebenslanglich monatlich 800 € zahlen. Die Abänderbarkeit der Leistungen wurde ausdrücklich ausgeschlossen.

### Aufgaben:

1. Ermitteln Sie den Gewinn des Besitzunternehmens des W für 2017.
2. Nehmen Sie zu den im Sachverhalt unter IV. 2. geschilderten Vermögensübertragungen Stellung. Gehen Sie dabei auch kurz ein auf:
  - die eventuellen Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Betriebsaufspaltung und die umsatzsteuerrechtliche Organschaft sowie
  - die umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Vermögensübertragungen.
 Nehmen Sie im Zusammenhang mit der **Grundstücksübertragung** auch kurz Stellung zu den **Auswirkungen** des § 23 EStG für den Sohn Simon.  
 Auf die Gewerbesteuer ist **nicht** einzugehen.
3. Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der Einkünfte des W im Veranlagungszeitraum 2017.

W möchte so wenig wie möglich Einkommensteuer zahlen.

Bestimmen Sie dabei auch die **Höhe der außerordentlichen Einkünfte**.

Alle Anträge gelten als gestellt.

## **B. Sachverhalt 2 – Körperschaftsteuer**

Die Aaron Zinn GmbH (Z-GmbH) betreibt in Edenkoben einen Baustoffgroßhandel. Gesellschafter sind Aaron Zinn (A) zu 50 % und seine beiden Söhne Bernd (B) und Carlo (C) zu je 25 %. Alleiniger Geschäftsführer der Z-GmbH ist A.

Der vorläufige Jahresüberschuss 2017 beträgt 110.000 €. Im Jahr 2017 haben sich u.a. folgende Geschäftsvorfälle ereignet:

### **1. KG-Anteil**

Die Z-GmbH ist seit Jahren zu 20 % an der IBO-KG (KG) beteiligt. Die KG betreibt in Landau einen Baumarkt. Die KG-Beteiligung ist in der Steuerbilanz der Z-GmbH zum 31.12.2016 zutreffend in Höhe von 80.000 € aktiviert. Mit Wirkung vom 01.07.2017 scheidet die Z-GmbH aus der KG aus. Sie erhält ein Abfindungsguthaben in Höhe von 150.000 €. Vor ihrem Ausscheiden hat die Z-GmbH im Wirtschaftsjahr 2017 bei der KG Entnahmen in Höhe von 20.000 € getätigt.

Die KG ermittelt für den Zeitraum 01.01.–30.06.2017 aufgrund eines Zwischenabschlusses einen Anteil der Z-GmbH am laufenden steuerlichen Gewinn in Höhe von 30.000 €. Im Gesamtgewinn der KG des ersten Halbjahrs 2017 sind eine Gewinnausschüttung (brutto) der Mörtel GmbH (M-GmbH) in Höhe von 20.000 € sowie damit zusammenhängende Finanzierungskosten in Höhe von 4.000 € enthalten.

### **2. Geldzuwendungen**

Im Jahr 2017 leistete die Z-GmbH diverse Geldzahlungen an Angestellte verschiedener Baumärkte in Höhe von insgesamt 20.000 €. Die Zahlungen erfolgten, um geschäftliche Beziehungen aufzunehmen oder auszuweiten. Sie wurden in der laufenden Buchführung als Aufwand erfasst. Die Z-GmbH möchte die Zahlungsempfänger nicht benennen.

### **3. Baustofflieferung an Carlo (C)**

Im Herbst 2017 veräußerte die Z-GmbH an ihren Gesellschafter C Baustoffe, die dieser für den Bau eines privaten Einfamilienhauses benötigte. Der Nettoeinkaufspreis der Baustoffe (= Wiederbeschaffungskosten) betrug 10.000 €. Der Verkaufspreis (netto) liegt bei 12.000 €. C zahlte für die Lieferung der Baustoffe 6.000 € zzgl. 1.140 € Umsatzsteuer an die GmbH. Der Vorgang wurde bei der GmbH in Höhe des vereinbarten Nettoverkaufspreises als Umsatzerlös verbucht. Die Umsatzsteuer wurde in Höhe von 1.140 € auf dem Umsatzsteuerkonto erfasst.

## **Aufgabe:**

Ermitteln Sie das Einkommen der Z-GmbH für den Veranlagungszeitraum 2017.

### **Hinweise:**

1. Begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsanweisungen.
2. Die GewSt-Rückstellung ist nicht zu berechnen.

## C. Lösungen

### Sachverhalt 1

#### 1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

##### 1.1 Laufender Gewinn ohne Aufgabegewinn

W erzielt durch den Betrieb des Besitzunternehmens Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die lt. Sachverhalt zulässigerweise durch Einnahme-Überschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden. Das Wirtschaftsjahr ist gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 EStG das Kalenderjahr. Da der Betrieb des Besitzunternehmens endet, darf das Wirtschaftsjahr 2017 nach § 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV weniger als 12 Monate betragen und endet folglich mit Betriebsaufgabe am 30.06.2017.

##### 1.2 Allgemeines zur Beendigung der Betriebsaufspaltung

Mit der Übertragung des Grundstücks und der GmbH-Beteiligung auf die Kinder entfällt die personelle und sachliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebs-GmbH (H 16 (2) „Beendigung der Betriebsaufspaltung, 1. Spiegelstrich“ EStH). Der Vorgang ist als Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens zu beurteilen. Wesentliche Betriebsgrundlagen des Besitzunternehmens sind das Grundstück sowie die GmbH-Beteiligung. Die Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens gilt nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als Veräußerung. Bei Ermittlung des Aufgabegewinns ist der Wert des Betriebsvermögens gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Durch die Übertragung der GmbH-Beteiligung auf die Tochter entfällt die finanzielle Eingliederung (vgl. A. 2.8 Abs. 5 UStAE) der GmbH in das »Besitzunternehmen«, sodass auch die umsatzsteuerrechtliche Organschaft beendet ist. Während des Bestehens der Organschaft übte die GmbH ihre gewerbliche Tätigkeit als Organgesellschaft nicht selbstständig aus (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Unternehmer war der Organträger (A. 2.8 Abs. 1 Satz 6 UStAE). Organträger war W als natürliche Person und Eigentümer des Grundstücks.

Die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG sind nicht erfüllt, da der Betrieb nicht im Ganzen an einen Erwerber übertragen wird.

#### Zu den Positionen 1 bis 7:

##### Betriebseinnahmen § 11 Abs. 1, § 4 Abs. 4 EStG im Umkehrschluss

lt. Sachverhalt	Betriebliche Räume	29.750 €	
	Wohnräume	21.600 €	
	Ausgleichszahlungen	<u>7.000 €</u>	58.350 €

##### Betriebsausgaben § 11 Abs. 2, § 4 Abs. 4 EStG

lt. Sachverhalt	AfA	3.000 €	
	Grundstücksaufwendungen	<u>6.000 €</u>	./.

GewSt-Vorauszahlungen 424 € (keine BA, § 4 Abs. 5b EStG)

#### Zwischensumme

**49.350 €**

#### Zu Position 8:

Unternehmer i.S.d. UStG ist nicht die GmbH als Organgesellschaft, sondern ausschließlich Einzelunternehmer W als Organträger. Dieser muss alle umsatzsteuerlichen Pflichten erfüllen, insbesondere USt-Voranmeldungen und -erklärungen abgeben (A. 2.9 Abs. 6 Satz 3 UStAE). Die Vermietungsumsätze zwischen Organträger und Organ sind nicht steuerbare Innenumsätze. Wird trotzdem USt ausgewiesen (hier: monatlich 950 €), so führt dies nicht zur Anwendung des § 14c UStG, da es sich nicht um eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG, sondern um einen internen Abrechnungsbeleg handelt (A. 14.1 Abs. 4 UStAE). Die Vermietung der drei Wohnungen ist nach § 4 Nr. 12a UStG umsatzsteuerfrei.

Die monatliche USt Januar bis Mai ist somit wie folgt zu berechnen:

Umsätze Betriebs-GmbH	40.000 €	
USt 19 %	7.600 €	
Vorsteuer Betriebs-GmbH	./.	6.200 €
Monatliche Zahllast Januar bis Mai	1.400 €	× 5 =
		./.
		7.000 €

### Zu Position 9:

Die am 25.06.2017 beschlossene Gewinnausschüttung i.H.v. 80 % von 20.000 € = 16.000 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) gilt zum Zeitpunkt der Beschlussfassung als zugeflossen (H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen, 2. Spiegelstrich – Beherrschender Gesellschafter/Alleingesellschafter“ EStH). Da die GmbH-Beteiligung notwendiges Betriebsvermögen darstellt, sind die Gewinnanteile nach § 20 Abs. 8 EStG als Betriebseinnahmen zu erfassen. Als Betriebseinnahmen anzusetzen ist der Bruttobetrag i.H.v. 16.000 €, da die von der GmbH einbehaltene KapEst und der SolZ nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abgezogen werden dürfen.

### Zwischensumme

+ 16.000 €  
58.350 €

Nach § 3 Nr. 40 Buchst. d i.V.m. Satz 2 EStG sind 40 % der Dividende steuerfrei, bzw. 60 % bei der Gewinnermittlung anzusetzen

### Zwischensumme

./.

6.400 €  
51.950 €

## 1.3 Ermittlung des Übergangsgewinns

Nach R 4.5 Abs. 6 EStR ist ein Steuerpflichtiger, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, bei der Aufgabe des Betriebs so zu behandeln, als wäre er im Augenblick der Aufgabe zunächst zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergegangen. Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind beim Übergang zum Betriebsvermögensvergleich mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn von Anfang an der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden wäre (H 4.6 „Bewertung von Wirtschaftsgütern“ EStH).

Die Wirtschaftsgüter Grund und Boden, Gebäude und GmbH-Beteiligung haben keine Auswirkung auf den Übergangsgewinn.

Der Eingang der Mietforderung (Position II. 1.) i.H.v. 5.950 € am 15.07.2017 erfolgt im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG erfolgsneutral. Innerhalb der Einnahme-Überschussrechnung konnte sich die Forderung mangels Zufluss noch nicht auswirken. Um die Versteuerung sicherzustellen, ist die Mietforderung daher beim Übergang zur Buchführung als Zurechnung zu erfassen.

+ 5.950 €

Zum 01.07.2017 ist hinsichtlich der Umsatzsteuer für den Monat Juni 2017 eine Ausgleichsforderung (Position II. 3.) gegenüber der GmbH i.H.v. 1.400 € entstanden. Entweder ist diese Ausgleichsforderung als regelmäßig wiederkehrende Einnahme nach § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG als laufender Gewinn im Juni 2017 zu erfassen oder als Zurechnung im Übergangsgewinn zu berücksichtigen.

+ 1.400 €

Die Zahlung der Verbindlichkeit aus der Reparatur des Werkstattfensters (Position II. 6.) erfolgt im Rahmen des § 4 Abs. 1 EStG erfolgsneutral. Die Aufwendungen (Brutto) haben sich jedoch auch im Rahmen der Einnahme-Überschussrechnung mangels Abfluss noch nicht ausgewirkt. Zum Ausgleich ist deshalb eine Abrechnung vorzunehmen.

./.

1.785 €

Zum 10.07.2017 hat W für den Monat Juni folgende USt-Vorauszahlung zu entrichten:

Umsätze Betriebs-GmbH (Organgesellschaft, s. III.)	40.000 €
USt 19 %	7.600 €
Vorsteuer aus Fensterreparatur	./.
Vorsteuer Betriebs-GmbH (s. III.)	285 €
<b>Zahllast (zu Position II. 8.)</b>	./.
	6.200 €
	<u>1.115 €</u>