

Fall 9

Übungsklausur aus dem Gebiet Besteuerung der Gesellschaften

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

A. Sachverhalt

Sachverhalt 1

Zusammen mit dem befreundeten Curt Clever (C) gründet Sebastian Smart (S) mit notariellem Vertrag zum 01.01.2021 die Clever & Smart OHG (OHG). Das Wirtschaftsjahr der OHG entspricht dem Kalenderjahr. Sie ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die Beteiligung am Gewinn und Verlust und am Vermögen richtet sich nach den zu leistenden Kapitaleinlagen auf dem Kapitalkonto I. Die Festkapitalkonten (= Kapitalkonto I) der Gesellschafter sollen dem gemeinen Wert ihrer Beiträge entsprechen.

S unterhielt in der Koblenzer-Straße in Montabaur bis zum 31.12.2020 einen Einzelhandel mit Telekommunikationsartikeln. S ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 EStG. Das Wirtschaftsjahr entsprach dem Kalenderjahr. S war zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die von S zum 31.12.2020 nicht zu beanstandende Steuerbilanz hat folgendes Aussehen:

Bilanz S zum 31.12.2020

Grundstück Koblenzer-Straße:		Kapital	369.000 €
Grund u. Boden	90.000 €	Verbindlichkeiten LuL	17.000 €
Gebäude	306.000 €	Darlehen Grundstück	170.000 €
Geschäftsausstattung	100.000 €		
Waren	46.833 €		
Bank	13.167 €		
	556.000 €		556.000 €

S erbringt seine Einlage zur Gründung der OHG durch Übertragung seines Betriebes unter Zurückbehaltung des bebauten Grundstückes in der Koblenzer-Straße (Buchwert s.o. insgesamt 396.000 €). Das mit dem Grundstück im Zusammenhang stehende Darlehen (170.000 €) verbleibt ebenfalls bei S und wird nicht mit dem Betrieb übertragen. Der Wert des bisherigen Einzelunternehmens von S – ohne das Grundstück und das Darlehen – beträgt unstreitig 200.000 € (= gemeiner Wert ohne USt bzw. Teilwert).

Die einzelnen Aktiva weisen folgende gemeinen Werte (ohne USt) aus, die auch den Teilwerten der jeweiligen Wirtschaftsgüter entsprechen sollen:

	GW/TW	Stille Reserven
Grund und Boden	120.000 €	30.000 €
Gebäude	480.000 €	174.000 €
Geschäftsausstattung	130.000 €	30.000 €
Waren	46.833 €	0 €
Bank	13.167 €	0 €
Firmenwert	27.000 €	27.000 €

Das Grundstück Koblenzer-Straße wurde von S im Januar 2016 angeschafft. Das aufstehende Gebäude (Bauantrag 1998) wurde seither eigenbetrieblich genutzt. Die Anschaffungskosten des Grundstücks betragen 450.000 €, davon entfielen auf den Grund und Boden 90.000 € und auf das Gebäude 360.000 €. Der Grundbesitzwert (§ 157 Abs. 3 BewG) beläuft sich auf 800.000 €. Das Gebäude wurde von S in vollem Umfang bilanziert und zutreffend abgeschrieben. Zeitgleich mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages schloss die OHG mit S über das bebaute Grundstück Koblenzer-Straße einen unbefristeten Mietvertrag, in dem ein angemessener monatlicher Mietzins i. H. v. 3.000 € (netto) vereinbart wurde und S gem. § 9 UStG zutreffend auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG verzichtet. Die von S immer pünktlich gezahlten Zinsen für das mit dem Grundstück im Zusammenhang stehende Darlehen belaufen sich in 2021 auf 1.800 €, Tilgungsleistungen erfolgten nicht.

Die Geschäftsausstattung wurde im Januar 2017 angeschafft. Die Anschaffungskosten in Höhe von 140.000 € wurden im Einzelunternehmen des S auf eine Nutzungsdauer von 14 Jahren abgeschrieben. Die Restnutzungsdauer zum 01.01.2021 betrug 10 Jahre.

C verpflichtet sich laut dem notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag eine Bareinlage in Höhe von 100.000 € zu leisten und der OHG ein ihm gehörendes Grundstück mit einem Verkehrswert von 100.000 € zu übereignen. Dieses in der benachbarten Jahnstraße belegene unbebaute Grundstück geht mit Wirkung zum 01.01.2021 (Übergang Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahren) auf die OHG über. Anfallende Grunderwerbsteuer übernimmt die OHG. C hatte das Grundstück im Jahr 2019 für 70.000 € günstig erworben, um darauf für sich zu privaten Wohnzwecken ein Einfamilienhaus zu errichten. Dieser Plan ließ sich jedoch nicht realisieren, sodass das Grundstück ungenutzt blieb. Der Grundbesitzwert (§ 157 Abs. 3 BewG) beläuft sich auf 60.000 €. Die OHG buchte am 1.1.2021:

Grund u Boden (Jahnstraße)	35.000 €	an	Kapital I C	100.000 €
Bank	65.000 €			

Bis zum 31.12.2021 hat das zuständige Finanzamt noch keinen Grunderwerbsteuerbescheid erlassen. Der Grunderwerbsteuersatz in Rheinland-Pfalz beträgt 5 %.

Ereignisse des Jahres 2021

Die OHG ermittelte in ihrer steuerlichen Hauptbilanz bzw. GuV einen Gewinn 2021 in Höhe von 223.550 €. Darin sind folgende Geschäftsvorfälle enthalten:

1. Die Miete für das Grundstück Koblenzer-Straße mit monatlich 3.000 € (netto) wurde jeweils als Aufwand gebucht. Der laufende Unterhalt (Strom, Wasser und Heizung etc.) verursachte im Jahr 2021 Aufwendungen – ohne AfA – in Höhe von netto 4.650 €. Diese wurden von der OHG getragen und in deren Buchführung ebenfalls als Aufwand verbucht.
Darüber hinaus sind im Dezember 2021 Reparaturaufwendungen an der Fassade des Gebäudes in Höhe von 10.000 € (netto) angefallen, die S als Vermieter zu tragen hatte. Den Rechnungsbetrag über insgesamt 11.900 € beglich S im Januar 2022.
2. Die OHG hat verschiedene Geschäftsfreunde bewirtet. Die hierfür angefallenen Bewirtungskosten sind angemessen und betragen insgesamt (brutto) 5.950 €. Dieser Betrag wurde als Aufwand verbucht. Die entsprechenden Rechnungen sind vorhanden und formal nicht zu beanstanden.
3. Die Abschreibung für die Geschäftsausstattung buchte die OHG – wie bisher im Einzelunternehmen des S – mit 10.000 € als Aufwand. Sonstige Abschreibungen hat die OHG nicht vorgenommen.
4. Ergänzungs- oder Sonderbilanzen wurden von der OHG nicht erstellt.

Aufgaben:**Sachverhalt 1**

1. Erstellen Sie die Steuerbilanz der OHG zum 01.01.2021 einschließlich evtl. erforderlicher Ergänzungs- und Sonderbilanzen. Würdigen Sie dabei den Gründungsvorgang steuerrechtlich aus Sicht der OHG.

Auf gesellschaftsrechtliche Aspekte ist nicht einzugehen. Von einer Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter ist auszugehen. **Ausführungen hierzu sind nicht erforderlich.**

2. Erläutern Sie – kurz – die ertragsteuerlichen Auswirkungen, die sich aus der Gründung der OHG für S ergeben?
3. Nehmen Sie zu den geschilderten Geschäftsvorfällen aus **steuerrechtlicher Sicht** Stellung. Ermitteln Sie dabei die **zutreffenden Bilanzwerte** der angesprochenen Wirtschaftsgüter. Soweit nicht anders erwähnt, trägt die OHG anfallende Kosten. Stellen Sie im Rahmen Ihrer Stellungnahme die **Änderungen von Erfolgskonten nur aus Sicht der steuerlichen Hauptbilanz** und die daraus resultierenden Gewinnänderungen dar. Verwenden Sie dabei das folgende Schema:

Position	Finanzamt	Steuerpflichtiger	Änderung	Änderung Gewinn
----------	-----------	-------------------	----------	-----------------

Die Darstellung der Änderungen von Bestands- und Privatkonten ist nicht erforderlich.

4. Erstellen Sie alle erforderlichen Ergänzungs- und Sonderbilanzen sowie die dazu gehörenden Gewinn- und Verlustrechnungen zum 31.12.2021.
- Das Erstellen einer steuerlichen Hauptbilanz zum 31.12.2021 ist nicht erforderlich und aufgrund fehlender Informationen nicht möglich!!**
5. Ermitteln Sie den steuerlichen Gewinn der OHG und verteilen Sie diesen auf die Mitunternehmer.

Bearbeitungshinweise:

- Eine Gewerbesteuer-Rückstellung ist nicht zu berechnen.
- Gehen Sie davon aus, dass die Beteiligten ein möglichst niedriges Ergebnis wünschen. Sämtliche erforderlichen Anträge gelten als gestellt.
- Begründen Sie Ihre Entscheidungen kurz unter Angabe der einschlägigen Vorschriften.
- Runden Sie Ihre Ergebnisse zur Vereinfachung auf volle Euro-Beträge ab.
- Auf eine evtl. Schenkungsteuer ist nicht einzugehen.

Sachverhalt 2

Die JA-GmbH ist vor Jahren in Edenkoben (Sitz der GmbH) mit einem Stammkapital von 1.000.000 € gegründet worden. Bei Errichtung der GmbH übernahmen die Gesellschafter folgende Stammeinlagen: Jan Junke (J) 520.000 €, Anja Adel (A) 480.000 €. Das Stammkapital wurde von den Gesellschaftern voll eingezahlt. Geschäftsführer der GmbH ist der Gesellschafter J. Er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit worden. Die JA-GmbH versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Steuerbilanz der JA-GmbH zum 31.12.2021 (vorläufig)

Anlagevermögen	6.300.000 €	Gez. Kapital	1.000.000 €
Umlaufvermögen	577.268 €	Kapitalrücklage	50.000 €
		Gewinnrücklage	310.000 €
		Bilanzgewinn	391.736 €
		Verbindlichkeiten	4.881.000 €
		Sonstige Verbindlichkeiten	244.332 €
	6.877.268 €		6.877.268 €

GuV-Konto 2021 (vorläufig)			
Diverse Aufwendungen	4.173.364 €	Umsatzerlöse	4.650.000 €
KSt-VZ	40.000 €	sb Erträge	360.000 €
SolZ-VZ	2.200 €		
GewSt-VZ	40.000 €		
Miete Grundstück	60.000 €		
Geschäftsführer-Gehalt	240.000 €		
vorl. Ergebnis	454.436 €		
	5.010.000 €		5.010.000 €

Die JA-GmbH hat einen vorläufigen Jahresüberschuss 2021 in Höhe von 454.436 € ermittelt.

Im Vorgriff auf das Jahresergebnis 2021 hat die Gesellschafterversammlung am 18.12.2021 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2021 i. H. v. 100.000 € beschlossen, die am 23.12.2021 ausgezahlt und zutreffend verbucht wurde. Die Quartalszahlen rechtfertigten dies, insbesondere hätte noch auf einen Gewinnvortrag aus 2020 von 47.300 € zurückgegriffen werden können.

Am 16.04.2022 wurde durch die Gesellschafterversammlung nach Feststellung des Jahresabschlusses 2021 eine weitere Gewinnausschüttung für das Jahr 2021 i. H. v. 120.000 € beschlossen, die Auszahlung erfolgte am 20.04.2022.

Laut Gesellschaftsvertrag sind jedes Jahr 10.000 € in die satzungsmäßige Rücklage einzustellen, was stets richtig verbucht wurde.

Die Überprüfung des Jahresabschlusses 2021 ergab die folgenden (weiteren) Feststellungen:

1. Die in der GuV enthaltenen Steuerzahlungen betreffen geleistete Vorauszahlungen für 2021. Steuerrückstellungen hat die GmbH bislang noch nicht gebildet.
2. Die JA-GmbH hält seit Jahren eine 12 %ige Beteiligung an der inländischen Z-AG. Diese überwies am 25.05.2021 der JA-GmbH eine Dividende von 1.325,25 €, die in dieser Höhe als Ertrag verbucht wurde.
3. Im Anlagevermögen der JA-GmbH befindet sich auch noch eine Beteiligung an der gewerblich tätigen NEIN-KG mit Sitz in Landau. Diese hatte die JA-GmbH in 2015 mit weiteren Gesellschaftern (Komplementären und Kommanditisten) gegründet. Der zutreffende Bilanzansatz der KG-Beteiligung in der Bilanz der JA-GmbH zum 01.01.2021 belief sich auf 75.000 €. Laut Gesellschaftsvertrag steht der JA-GmbH eine nicht zu beanstandende Tätigkeitsvergütung in Höhe von 5.000 € (netto) zu. Diese wurde in 2021 seitens der NEIN-KG über eine Aufwandsbuchung als Verbindlichkeit passiviert, da eine Auszahlung bis zum 31.12.2021 noch nicht erfolgte. Anhand der zutreffenden Gewinnermittlung der NEIN-KG entfällt vom Hauptbilanzgewinn der NEIN-KG ein Gewinnanteil in Höhe von 15.000 € auf die JA-GmbH. Die JA-GmbH hat bezüglich der Beteiligung an der NEIN-KG noch keinerlei Buchungen vorgenommen. Die JA-GmbH tätigte weder Entnahmen noch Einlagen bei der NEIN-KG.

Aufgabe zu Sachverhalt 2

1. Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen 2021 der JA-GmbH. Gehen Sie hierbei auf die einzelnen Feststellungen ein. Ermitteln Sie dabei für die JA-GmbH auch
 - den Bilanzansatz der Beteiligung an der NEIN-KG in der Steuerbilanz der JA-GmbH zum 31.12.2021.
 - sowie die Rückstellungen für die Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer (Hebesatz 400 %). Hinzurechnungen oder Kürzungen (gem. § 8 bzw. § 9 GewStG) sind hierbei nur zu berücksichtigen soweit sich diese aus dem Sachverhalt ergeben.
2. Ermitteln Sie den endgültigen Jahresüberschuss 2021 und den endgültigen Bilanzgewinn 2021.

Bearbeitungshinweise:

- Die Erstellung einer Schlussbilanz für die JA-GmbH ist nicht erforderlich!
- Auf die Umsatzsteuer ist nicht einzugehen!!!
- Bei sämtlichen Überlegungen ist davon auszugehen, dass die JA-GmbH einen möglichst niedrigen Gewinn wünscht.
- Sofern erforderlich, sind alle Bescheinigungen ausgestellt worden bzw. liegen der JA-GmbH in ordnungsgemäßer Form vor.
- Führen sie die Berechnungen mit auf volle €-Beträge abgerundeten Beträgen durch.

B. Lösungen

1. Steuerbilanz der OHG zum 01.01.2021

Bei S liegt eine Einbringung i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 4 i. V. m. § 24 UmwStG im Wege der Einzelrechtsnachfolge vor. S bringt seinen gesamten Betrieb in eine Personengesellschaft ein und wird Mitunternehmer der OHG, § 24 Abs. 1 UmwStG. Bei Einbringung eines Betriebs müssen sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen übertragen werden.

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist hier (abweichend von § 16 EStG) nach der funktionalen Betrachtungsweise zu beurteilen. Das Grundstück (Grund und Boden sowie das Gebäude) in dem sich die Geschäftsräume befinden, stellt eine solche wesentliche Betriebsgrundlage dar; vgl. H 16 (5) EStH „Wesentliche Betriebsgrundlagen“ bzw. H 15.7 Abs. 5 EStH „Wesentliche Betriebsgrundlage – Betriebszweck/-führung, – Stille Reserven“.

Das Grundstück wurde nicht mit übertragen. Es ist jedoch als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I zu qualifizieren, vgl. R 4.2 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 12 EStR.

Die Überführung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Mitunternehmers ist jedoch unschädlich für die Anwendung von § 24 UmwStG (Rn. 24.05 UmwStE). Anders als bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG schadet es bei der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG nicht, dass die Personengesellschaft auch die zugehörigen Betriebsschulden (Verbindlichkeiten LuL i. H. v. 17.000 €) übernimmt.

Die OHG hat das eingebrachte (überragende) Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten, § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Der gemeine Wert beläuft sich auf 200.000 € (Buchwert ohne Grundstück 143.000 € + stille Reserven 57.000 € bzw. Summe der gemeinen Werte lt. Tabelle SV).

Gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG kann jedoch auch ein Buchwertansatz erfolgen. In diesem Fall werden wie von S gewünscht keine stillen Reserven aufgedeckt. Ein entsprechender Antrag wurde gestellt und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt (§ 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG). (Hinweis: Es wurde auch keine sonstige Gegenleistung i.S.v. § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG gewährt).

In der steuerlichen Hauptbilanz soll ein Ansatz der gemeinen Werte erfolgen. Um in der Steuerbilanz den Buchwert auszuweisen und damit die Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, sind die stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter zwingend in einer negativen Ergänzungsbilanz von S zu passivieren.

C erbringt neben der Bareinlage von 100.000 € eine Sacheinlage durch die Übereignung des unbebauten Grundstückes Jahnstraße. Das Grundstück wechselt vom Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen der OHG (R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR). Aufgrund der im Rahmen der Gründung erfolgten Buchung auf dem Kapitalkonto I ist von der Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen.

Es liegt damit ein tauschähnlicher – also entgeltlicher – Vorgang i.S.v. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG vor. Demnach bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingebenen Wirtschaftsgutes, also der

gewährten Gesellschaftsrechte mit 100.000 € (§ 6 Abs. 5 EStG ist nur auf Übertragungen aus dem Betriebsvermögen anzuwenden).

In der Hauptbilanz ist das Grundstück mit dem gemeinen Wert (= Verkehrswert) anzusetzen. Die anfallende Grunderwerbsteuer führt zu Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Grunderwerbsteuer entsteht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Da C an der OHG zu 50 % beteiligt ist, greift die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG. Bemessungsgrundlage ist der Grundbesitzwert in Höhe von 60.000 €, § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG.

Der Grunderwerbsteuersatz beträgt 5 % (§ 11 Abs. 1 GrEStG): $60.000 \text{ €} \times 5 \% \times \frac{1}{2} = 1.500 \text{ €}$.

Da eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch nicht erfolgt ist, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in dieser Höhe zu passivieren, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i. V. m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB.

Der Bilanzansatz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG des Grundstücks Jahnstraße zum 1.1. bzw. 31.12.2021 beträgt demnach 101.500 €.

Steuerliche Hauptbilanz OHG 01.01.2021

Grund und Boden Jahnstr.	101.500 €	Kapital I S	200.000 €
Geschäftsausstattung	130.000 €	Kapital I C	200.000 €
Firmenwert	27.000 €	Verbindlichkeiten LuL	17.000 €
Waren	46.833 €	Rückstellung GrESt	1.500 €
Bank	113.167 €		
	418.500 €		418.500 €

(negative) Ergänzungsbilanz S zum 01.01.2021

(Minder-) Kapital	57.000 €	Geschäftsausstattung	30.000 €
		Firmenwert	27.000 €
	57.000 €		57.000 €

Das Grundstück Koblenzer-Straße (Grund und Boden sowie das Gebäude) wird ab dem 01.01.2018 zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen I des S (s. oben). Die Überführung erfolgt mit dem Buchwert, da die Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht nur für die in den Gesamthandsbereich der OHG eingebrachten Wirtschaftsgüter erfolgt, sondern auch hinsichtlich der WG, die aus dem Einzelhandelsunternehmen des S in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der OHG überführt wurden. Im Rahmen dieses einheitlichen Einbringungsvorgangs nach § 24 UmwStG findet auf diese Überführung in das Sonderbetriebsvermögen § 6 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG keine Anwendung. Das mit dem Grundstück zusammenhängende Darlehen wird aufgrund des Kopplungseffektes ebenfalls zu (negativem) Sonderbetriebsvermögen.

Sonderbilanz S zum 01.01.2021

Grundstück Koblenzer-Straße:		Kapital	226.000 €
Grund u. Boden	90.000 €	Darlehen Grundstück	170.000 €
Gebäude	306.000 €		
	396.000 €		396.000 €

Die Einbringung ist umsatzsteuerlich als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu qualifizieren, § 1 Abs. 1a UStG und Abschn. 1.5 Abs. 3 S. 2 UStAE. Die Gewährung von Gesellschaftsrechten ist nicht steuerbar, Abschn. 1.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

2. Ertragsteuerliche Auswirkungen bei S

Bei S kommt es im Rahmen des einheitlichen Einbringungsvorganges zu einer Betriebsveräußerung i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungspreis entspricht dabei dem Wert, mit dem die eingebrachten Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der OHG angesetzt wurden, § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG. Aufgrund des Buchwertansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht dieser dem Kapitalkonto des Einzelunternehmens, so dass sich kein Veräußerungsgewinn ergibt, § 16 Abs. 2 EStG.

3. Stellungnahme und Änderungen

1. Die Verbuchung des Mietaufwands ist aus Sicht der steuerlichen Hauptbilanz nicht zu beanstanden. Die Miete stellt bei S eine Sondervergütung dar, § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG. Der Aufwand auf Seiten der OHG wird durch eine gleich hohe Ertragsbuchung (netto 36.000 €) in der Sonderbuchführung des S neutralisiert. Die von S zu tragenden Reparaturaufwendungen i. H. v. 10.000 € gehören zu den Sonderbetriebsausgaben, § 4 Abs. 4 EStG bzw. H 4.7 „Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben“ EStH. Die Aufwandsbuchung (netto) in der Sonderbilanz des S erfolgt unter Vorsteuerabzug gegen eine Verbindlichkeit (brutto), da die Zahlung erst in 2022 erfolgt. Die Verbindlichkeit stellt notwendiges (negatives) Sonderbetriebsvermögen dar. Die Zinszahlungen i. H. v. 1.800 € sind ebenfalls Sonderbetriebsausgaben, hier erfolgt die Verbuchung gegen Einlage (in der Sonderbilanz gibt es keine Geldkonten).

Der Grund und Boden ist unverändert mit den ursprünglichen Anschaffungskosten von 90.000 € anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die AfA auf das Gebäude ist ebenfalls als Sonderbetriebsausgabe/Aufwand in der SonderGuV zu berücksichtigen. Diese bleibt aufgrund des Buchwertübertrags mit 10.800 € unverändert. AfA-Bemessungsgrundlage bilden die ursprünglichen Anschaffungskosten, lt. SV 360.000 €. Es gehört weiterhin zum Betriebsvermögen, dient nicht Wohnzwecken und der Bauantrag wurde nach dem 31.03.1985 gestellt, es gilt der AfA-Satz 3 % gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG. Dies führt zu einem Ansatz in der Sonderbilanz zum 31.12.2021 gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 295.200 € (306.000 € ./ 10.800 €).

2. Die Bewirtungskosten von Geschäftsfreunden sind innerbilanziell in voller Höhe als Aufwand zu verbuchen. Außerbilanziell sind aufgrund § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG 30 % des Nettobetrages von 5.000 € (5.950 €/ 119 x 100) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe von 1.500 € dem Gewinn der OHG hinzuzurechnen. Die Vorsteuer ist jedoch abzugsfähig gem. § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG.

Es erfolgt insoweit eine innerbilanzielle Korrektur:

Position	Finanzamt	Steuerpflichtiger	Änderung	Änderung Gewinn
Bewirtungsaufwand	5.000 €	5.950 €	./. 950 €	+ 950 €

3. Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz tritt die Personengesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einzelunternehmens ein, §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG. Die AfA in der Hauptbilanz ist nach dem Anschaffungsgrundsatz zu berechnen (§ 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG analog). Die steuerlich zutreffende AfA ergibt sich durch eine „Korrekturbuchung“ in der Ergänzungsbilanz von S. Dort sind die Minderwerte mit dem AfA-Satz der Hauptbilanz aufzulösen.

Die Geschäftsausstattung ist als beweglich abnutzbares Anlagevermögen wie im Einzelunternehmen des S linear gem. § 7 Abs. 1 EStG mit jährlich 10.000 € abzuschreiben. In der Hauptbilanz beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage 130.000 €. Verteilt auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren ergibt sich die von der OHG zutreffend gebuchte AfA von 13.000 €. Der Bilanzansatz in der Hauptbilanz zum 31.12.2021 beträgt somit 117.000 €, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Als Korrektur ist in der Ergänzungsbilanz des S der Minderwert für die Geschäftsausstattung gewinnerhöhend aufzulösen. In der Ergänzungsbilanz des S ergibt sich damit eine gewinnerhöhende Minder-AfA von 3.000 €.

B. Mündliche Prüfung

I. Mündliche Prüfung aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

Prüfer: Meine Damen und Herren, ich begrüße Sie zur mündlichen Prüfung im Ertragsteuerrecht und wünsche Ihnen im folgenden etwa 30 minütigen Prüfungsgespräch viel Erfolg.

Zu Beginn der Prüfung möchte ich mich mit Ihnen über das Thema »Gesamtrechtsnachfolge« unterhalten. Was bedeutet eigentlich »Gesamtrechtsnachfolge«?

Student: Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ist in § 1922 BGB geregelt und bedeutet, dass mit dem Tod einer Person deren gesamtes Vermögen als Ganzes auf eine oder mehrere andere Personen übergeht.

Prüfer: Das ist korrekt. Nun kann ja der von Ihnen angesprochene Übergang von Vermögen in verschiedenen Konstellationen erfolgen. Auf welche Art kann ganz allgemein – unabhängig von der Gesamtrechtsnachfolge – Vermögen übertragen werden?

Student: Eine Vermögensübertragung kann unentgeltlich, teilentgeltlich oder vollentgeltlich erfolgen.

Prüfer: Genau! Angenommen, der Steuerpflichtige S stirbt am 15.07.2021, Alleinerbe des Vermögens ist sein Sohn Max. Welche steuerlichen Folgen löst der Tod beim Erblasser sowie beim Erben aus?

Student: Die persönliche Steuerpflicht des Erblassers endet mit dem Tod. Ihm sind die aus dem übertragenen Vermögen erzielten Einkünfte bis zum Todeszeitpunkt zuzurechnen.

Der Erbe ist unentgeltlicher Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers (§ 1922 BGB). Das Erbe geht als Ganzes in dem Zustand auf den Erben über, in dem es sich beim Erblasser zum Todeszeitpunkt befand. Der Erbe setzt gleichsam die Person des Erblassers fort.

Prüfer: Sehr schön. Wie ist der Erbanfall ertragsteuerlich zu werten? Löst das Erbe selbst eine sachliche Einkommensteuerpflicht aus?

Student: Der Erbanfall löst eine sachliche Steuerpflicht beim Erben aus, da die Vermögensgegenstände auf ihn übergehen.

Prüfer: Verstehe ich Sie richtig, dass die Erbschaft ein steuerbarer Vermögensanfall ist, welcher der Einkommensteuer unterliegt?

Student: Meine Aussage war wohl nicht richtig. Der Erbanfall selbst stellt eine nichtsteuerbare Vermögensumschichtung dar, die sich auf der privaten Vermögenssphäre abspielt.

Prüfer: Welche Vorschrift im EStG regelt denn die sachliche Steuerpflicht?

Student: Die sachliche Einkommensteuerpflicht ist in § 2 EStG geregelt; sie ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige zumindest eine der in § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG aufgeführten sieben Einkunftsarten erzielt.

Prüfer: Das ist korrekt. Ich möchte aber noch einmal genauer nachfragen: Unterliegt die Gesamtrechtsnachfolge nach der Reinvermögenszuwachstheorie nicht doch der sachlichen Einkommensteuerpflicht?

Student: Jetzt haben Sie mich aber verunsichert. Lassen Sie mich nochmal laut nachdenken: Der Erbanfall selbst ist ein Vermögenszuwachs beim Erben. Wie ich eben schon sagte, findet die Gesamtrechtsnachfolge auf der privaten Vermögensebene statt. Nach der Reinvermögenszuwachstheorie unterliegt grundsätzlich jeder Vermögenszugang der Einkommensbesteuerung. Danach würden unter anderem auch Erwerbe von

Todes wegen oder Schenkungen unter Lebenden zum Einkommen gehören. In § 2 EStG ist aber nicht die absolute Reinvermögenszuwachstheorie normiert, sondern die sachliche Steuerpflicht geht von den Erträgen aus, die dem Steuerpflichtigen aus den dort genannten Einkunftsarten zufließen. Die Regelung des § 2 EStG spiegelt also eher die Quellentheorie wieder.

Prüfer: Sie haben das sehr schön herausgearbeitet. Was glauben Sie, unterliegt nun der sachlichen Steuerpflicht: der Vermögenszuwachs oder der Ertragszufluss?

Student: Im Grunde besteht ein Mischsystem. Die Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) orientieren sich an der Reinvermögenszuwachstheorie, die Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) an der Quellentheorie. Diese Zweiteilung bezeichnet man auch als Dualismus der Einkünfteberechnung.

Prüfer: Sehr schön. Wenn nun das Vermögen des verstorbenen Steuerpflichtigen S – wie eingangs schon erwähnt – am 15.07.2021 auf den Sohn Max übergeht, wem sind dann eigentlich die daraus erzielten Einkünfte im Veranlagungszeitraum 2021 zuzurechnen?

Student: Die persönliche Einkommensteuerpflicht des Erblassers S endet mit seinem Tod. Der verkürzte Ermittlungszeitraum für die Einkommensteuer-Veranlagung endet somit am 15.07.2021. Die Einkommensteuer beim Erblasser entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2021, wobei dessen Steuerschuld auf den Rechtsnachfolger Max übergeht. Ebenfalls mit Ablauf des Veranlagungszeitraums 2021 entsteht die Steuerschuld des Rechtsnachfolgers Max. Die insgesamt entstandene Einkommensteuer für den Veranlagungszeitraum 2021 wird durch die Tatbestandsverwirklichung sowohl durch den Erblasser S als auch durch dessen Erben Max ausgelöst.

Prüfer: Moment, habe ich Sie richtig verstanden? Sie sind der Meinung, dass die gesamte Einkommensteuer 2021 durch zwei getrennte Entstehungstatbestände verwirklicht wird? Können Sie Ihre Auffassung durch ein Beispiel präzisieren?

Student: Genauso habe ich das gemeint. Wenn z.B. ein Gewerbebetrieb durch Gesamtrechtsnachfolge auf den Erben übergeht, dann verwirklicht der Erblasser bis zu seinem Tod selbst die Tatbestände, an die das Gesetz die Steuerpflicht knüpft. Mit Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge verwirklicht der Erbe selbst diese Tatbestände.

Prüfer: Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der Rechtsnachfolger bezieht, gelten die nicht nach dem Prinzip der Rechtsnachfolge aus der ehemaligen Tätigkeit des Erblassers als bezogen – Stichwort: Fußstapfentheorie?

Student: Eine Verbindung der einzelnen Merkmale der Steuertatbestände findet nicht statt. Die Gesamtrechtsnachfolge des § 45 Abs. 1 AO bewirkt, dass der Gesamtrechtsnachfolger an Stelle seines Rechtsvorgängers Gläubiger oder Schuldner wird. Der Erbe bezieht allerdings seine Einkünfte nicht unter dem Gesichtspunkt der Rechtsnachfolge aus einer ehemaligen Tätigkeit des Erblassers, sondern kraft eigener Verwirklichung des Einkünftetatbestandes.

Prüfer: Ist es nicht egal, ob der Erbe die Steuer insgesamt als seine eigene schuldet oder ob er sie lediglich nur zum Teil als seine eigene und zum Teil als Rechtsnachfolger schuldet?

Student: Nein, der wesentliche Unterschied besteht darin, dass für die eigene Schuld des Erben die Erbhaftung des § 1967 Abs. 1 BGB nicht in Betracht kommt.

Prüfer: Nehmen wir an, der Erblasser erzielte bis zu seinem Tod am 15.07.2021 Einkünfte aus allen sieben Einkunftsarten. Erben sind die beiden Söhne Max und Matthias je zur Hälfte.

Nehmen wir weiter an, die Einnahmen (Lohn) des Erblassers aus § 19 EStG betragen für Januar bis Juni des Kalenderjahres 2021 monatlich 10.000 € und im Todesmonat Juli ebenfalls 10.000 €. Ab August sind nach vertraglicher Regelung an die Hinterbliebenen 6 Monate lang jeweils 6.000 €, danach monatlich jeweils 2.000 € zu zahlen. Die Auszahlung soll immer am letzten Werktag des jeweiligen Monats erfolgen. Stellen Sie sich vor, Sie sind der Arbeitgeber. Welche Überlegungen stellen Sie an?

Student: Ich würde zunächst denken: Muss der Mensch jetzt sterben und mir so viele Probleme bereiten! Nein, Spaß beiseite.

Die Überlegung ist doch, an wen zahle ich nach dem Tod meines Arbeitnehmers das Geld aus. Ich würde mich dafür entscheiden, das Geld an die Erbgemeinschaft Max und Matthias auszuzahlen.

Prüfer: Sie würden demzufolge an die Erbgemeinschaft Max und Matthias im Juli 2021 am letzten Werktag 10.000 € auszahlen?

Student: Ja, oder ist das falsch? Moment, ich muss ja als Arbeitgeber Steuern und Sozialversicherungsbeiträge vom Bruttolohn einbehalten und für den Arbeitnehmer abführen. Jetzt sehe ich schon ein Problem. Die Frage ist, wie wird die Lohnsteuer für einen Verstorbenen einbehalten? Da ja nach dem Prinzip der Einkommensteuer die Steuerpflicht mit dem Tode endet, kann nach dem Tod des Steuerpflichtigen für diesen keine Einkommensteuer bzw. Lohnsteuer mehr entstehen.

Prüfer: Die zu klärende Frage ist zunächst, ob die Steuerschuld auf den vom Erblasser oder auf den von den Erben verursachten Tatbestandsverwirklichungen beruht.

Konkret gefragt: Wann bzw. wie werden die Tatbestandsmerkmale des § 19 EStG verwirklicht?

Student: Maßgeblich für die Verwirklichung des Steueranspruchs i.S.d. § 19 EStG ist das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG, welches bei den Überschusseinkünften grundsätzlich anzuwenden ist. Die Besonderheit des § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG kann in unserem Fall außer Betracht bleiben. Für die Monate Januar bis Juni 2021 verwirklicht der Erblasser selbst die Tatbestände des § 19 EStG. Er selbst ist Arbeitnehmer und die Lohnsteuer ist nach seinen Lohnsteuerabzugsmerkmalen einzubehalten. Nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG ist die Lohnsteuer bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten.

Für den Todesmonat Juli stellt sich die Frage, nach wessen Lohnsteuerabzugsmerkmalen die Lohnsteuer einzubehalten ist. Man könnte den Bruttoarbeitslohn:

1. zeitanteilig – hier zur Hälfte – dem Erblasser und den Erben,
 2. insgesamt dem Erblasser oder
 3. insgesamt den Erben
- zurechnen.

Prüfer: In Ordnung, das haben Sie sehr schön herausgearbeitet. Von den drei dargestellten Alternativen, hat sich die Verwaltung für die zweite Möglichkeit entschieden. In R 19.9 Abs. 1 Satz 2 LStR heißt es: »Bei laufendem Arbeitslohn, der im Sterbemonat oder für den Sterbemonat gezahlt wird, kann der Steuerabzug aus Vereinfachungsgründen noch nach den steuerlichen Merkmalen des Verstorbenen vorgenommen werden; die Lohnsteuerbescheinigung ist jedoch auch in diesem Falle für den Erben auszustellen und zu übermitteln.«

Kommen wir nun zum Begriff „Arbeitnehmer“ i.S.d. Lohnsteuerrechts. Können Sie ihn definieren?

Student: Nach § 1 Abs. 1 LStDV sind Arbeitnehmer Personen, die im öffentlichen oder privaten Dienst angestellt oder beschäftigt sind oder waren und die aus diesem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienst-

verhältnis Arbeitslohn beziehen. Arbeitnehmer sind auch die Rechtsnachfolger dieser Personen, soweit sie Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis ihres Rechtsvorgängers beziehen.

Prüfer: Genau, und was versteht man unter dem Begriff „Arbeitslohn“.

Student: Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Zum Arbeitslohn gehören auch Einnahmen aus einem früheren Dienstverhältnis, unabhängig davon, ob sie dem zunächst Bezugsberechtigten oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Das steht in § 2 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 2 LStDV.

Prüfer: So ist es. In unserem Sachverhalt sind ab August 2021 für sechs Monate jeweils 6.000 € an die Hinterbliebenen zu zahlen. Können Sie diese Zahlungen bitte lohnsteuerlich einordnen?

Student: Nach § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt es sich um Arbeitslohn aus einem früheren Dienstverhältnis. Hinterbliebenenbezüge stellen dabei nach § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG Versorgungsbezüge dar. Hierfür ist die Altersgrenze des 63. Lebensjahres nicht anzuwenden.

Prüfer: Okay, und wie werden diese Versorgungsbezüge versteuert?

Student: Es wird ein Versorgungsfreibetrag und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag nach der Tabelle in § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG berücksichtigt.

Prüfer: Richtig, aber abgesehen von diesen Freibeträgen muss der Arbeitgeber doch auch Lohnsteuern und Annexsteuern einbehalten. Dazu sind die steuerlichen Merkmale des Arbeitnehmers erforderlich. Welches Problem stellt sich dabei für den Arbeitgeber in unserem Fall?

Student: Zu klären ist:

1. an wen zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn aus und
2. wessen steuerliche Merkmale werden dem Lohnsteuerabzug zugrunde gelegt.

Ich würde vorschlagen, der Arbeitgeber sucht sich einen Zahlungsempfänger aus und legt dabei dessen Merkmale für den Lohnsteuerabzug zugrunde.

Durch die Zahlung von dem Erblasser zustehenden Arbeitslohn an die Erben oder Hinterbliebenen werden diese nach § 1 Abs. 1 Satz 2 LStDV steuerlich ebenfalls zu Arbeitnehmern.

Prüfer: Sehr schön, darauf wollte ich hinaus. Das genaue Verfahren möchte ich nicht weiter vertiefen; es ist in R 19.9 LStR und den zugehörigen Hinweisen geregelt.

Angenommen, der Erblasser hatte Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Welche Rechtsfolgen treten in diesem Fall für die Erben ein?

Student: Die Erbengemeinschaft wird ab dem Zeitpunkt der Gesamtrechtsnachfolge als Mitunternehmerschaft behandelt (BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz. 1 und 3). Die laufenden Einkünfte sind den einzelnen Miterben als Mitunternehmer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, der sich bei den Miterben grundsätzlich nach ihren Erbteilen bestimmt (§ 2038 Abs. 2, § 743 Abs. 1 BGB).

Prüfer: Weiter angenommen, die Erben wickeln den Betrieb sofort nach dem Erbfall ab und stellen die betriebliche Tätigkeit ein. Gelten dann die von Ihnen soeben dargestellten Grundsätze ebenfalls?

Student: Die Beurteilung hängt nicht von der Länge des Zeitraums ab, in dem die Erbengemeinschaft das Unternehmen weiterführt. Auch wenn die Erben ein Unternehmen frühzeitig nach dem Erbfall abwickeln und einstellen oder es auf eine andere Person übertragen, haben sie zunächst die Eigenschaft von Mitun-