

Teil A Vorbereitung für die mündliche Prüfung

1. Einleitung

1.1 Zulassung zur mündlichen Prüfung

Zur mündlichen Prüfung werden die Teilnehmer der Bewerber eingeladen, wenn die Gesamtnote der schriftlichen Prüfung die Zahl 4,5 nicht übersteigt. Die zuständige Steuerberaterkammer hat die Bewerber, die an der mündlichen Prüfung teilnehmen, hierzu spätestens zwei Wochen vorher zu laden. Mit der Ladung können die Teilnoten der schriftlichen Prüfung mitgeteilt werden.

Telefonische Vorweganfragen werden aus datenschutzrechtlichen Gründen nicht beantwortet.

1.2 Einladung und Ablauf der mündlichen Prüfung

Bei der Einladung zur mündlichen Prüfung wird Ihnen die Prüfungskommission mitgeteilt. Es geht hieraus nicht hervor, welche Prüfer in der Kommission sitzen. Dieses können Sie aber im Vorfeld durch Ihr Lehrgangsinstitut erfahren.

Hinweis! Es kann aufgrund der vorliegenden Prüfungsprotokolle der Vorjahre hilfreich sein, sich einen Eindruck von den einzelnen Prüferinnen und Prüfern zu machen.

Dem Prüfungsausschuss gehören drei Beamte des höheren Dienstes oder vergleichbare Angestellte der Finanzverwaltung an, davon einer als Vorsitzender sowie drei Steuerberater oder zwei Steuerberater und ein Vertreter der Wirtschaft.

Der Ausschuss entscheidet mit Stimmenmehrheit. Bei Stimmengleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet. Die Noten werden vom Prüfungsausschuss festgesetzt und für die mündliche Prüfung eine Gesamtnote gebildet.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und die mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt. Der Vorsitzende eröffnet hierauf den Bewerbern, ob sie die Prüfung nach der Entscheidung des Prüfungsausschusses bestanden haben; er handelt insoweit als Vertreter der für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörde. Noten werden nicht verteilt (§§ 27 und 28 DVStB).

Tipp! Seien Sie auf jeden Fall mindestens 30 Minuten vor der Uhrzeit der Ladung im Prüfungsgebäude. Es werden vom Aufsichtsführenden Ihre Personalien geprüft und die Vortragsthemen der Kurzvorträge verteilt.

Für den Vortrag über den Fachgegenstand werden dem Bewerber eine halbe Stunde vor Beginn der Prüfung drei Themen zur Auswahl gestellt.

Da die Vorbereitungszeit von 30 Minuten für den Kurzvortrag gestaffelt ist, werden die Prüflinge zu unterschiedlichen Zeiten eingeladen.

Bei den drei Themen zum Kurzvortrag werden meistens unterschiedlich Bereiche vorgegeben z.B. aus dem Ertragsteuerrecht, ein Umsatzsteuerthema und ein allgemeines Thema wie Berufsrecht, Handelsrecht etc. Welche Themen Ihnen angeboten werden, können wir nicht vorhersagen; dies ist vergleichbar mit der Ziehung der Lottozahlen.

Tipp! Nehmen Sie sich für die Pausen kleine Snacks mit, da es keine Mittagspause gibt. Es liegt ein langer anstrengender Tag von ca. 8 Stunden vor Ihnen.

Die Prüfungsgebiete sind gem. § 37 Abs. 3 StBerG:

- Steuerliches Verfahrensrecht sowie Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht,
- Steuern vom Einkommen und Ertrag,
- Bewertungsrecht, Erbschaftsteuer und Grundsteuer,
- Verbrauch- und Verkehrsteuern, Grundzüge des Zollrechts,
- Handelsrecht sowie Grundzüge des Bürgerlichen Rechts, des Gesellschaftsrechts, des Insolvenzrechts und des Rechts der Europäischen Union,
- Betriebswirtschaft und Rechnungswesen,
- Volkswirtschaft,
- Berufsrecht.

Nicht erforderlich ist, dass sämtliche Gebiete Gegenstand der Prüfung sind.

Schwierig ist für die meisten Bewerber das Thema Volkswirtschaft, da Sie sich nur insoweit vorbereiten können, die Grundbegriffe wie Bruttosozialprodukt usw. zu verstehen. Wichtig ist, dass Sie sich mindestens drei Wochen vor der Prüfung mit den aktuellen Themen aus den „großen“ Zeitungen wie z.B. FAZ, Handelsblatt, DIE ZEIT, Spiegel, Focus, Süddeutsche aber auch der Bildzeitung beschäftigen. In fast allen Fällen wird in diesem Bereich über aktuelle Themen gesprochen, teilweise auch diskutiert.

In der mündlichen Prüfung werden der Vortrag und jeder Prüfungsabschnitt gesondert bewertet und die Noten zwischen 1 bis 6 vom Prüfungsausschuss festgesetzt. Die auf jeden Bewerber entfallende Prüfungszeit soll neunzig Minuten nicht überschreiten.

Grundsätzlich werden die gleichen Hilfsmittel wie bei der schriftlichen Prüfung zugelassen. Mindestens benötigen Sie die Texte folgender Gesetze (Textausgaben) einschließlich ggf. hierzu erlassene Durchführungsverordnungen und Richtlinien (s. BMF Mitteilung vom 14.10.2022):

- Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Verwaltungszustellungsgesetz,
- Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Bewertungsgesetz,
- Umsatzsteuergesetz,
- Einkommen-, Körperschaftsteuergesetz und Gewerbesteuergesetz,
- Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz,
- Außensteuergesetz,
- Investitionszulagengesetz,
- Grunderwerbsteuergesetz, Grundsteuergesetz,
- Bürgerliches Gesetzbuch, Handelsgesetzbuch, Aktiengesetz, GmbH-Gesetz,
- Steuerberatungsgesetz.

Es liegt in der Verantwortung der Bewerber, dafür Sorge zu tragen, dass ihnen neben dem aktuellen Rechtsstand des Prüfungsjahres 2023 die vorgenannten Vorschriften auch in der für das Kalenderjahr 2022 geltenden Fassung zur Verfügung stehen. Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand maßgeblich ist, werden die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Die Textausgaben (Loseblatt-Sammlung oder gebunden) beliebiger Verlage dürfen weitere Gesetztexte, Verwaltungsanweisungen der Finanzbehörden, Leitsatzzusammenstellungen, Fußnoten und Stichwortverzeichnisse enthalten. Fachkommentare sind ausdrücklich nicht zugelassen.

Die jeweiligen Textausgaben sind von den Bewerbern selbst zu beschaffen und zur Prüfung mitzubringen. Sie dürfen außer Unterstreichungen, Markierungen und Hilfen zum schnelleren Auffinden der Vorschriften (sog. Griffregister) keine weiteren Anmerkungen oder Eintragungen enthalten. Die Griff-

register dürfen Stichworte aus der Überschrift und Paragraphen enthalten. Eine weitere Beschriftung ist nicht zulässig.

Die Benutzung eines nicht programmierbaren Taschenrechners ist zulässig, sofern eine Verbindung mit dem Internet nicht möglich ist.

Weitere Aussagen zu den Hilfsmitteln werden im Ladungsschreiben zur mündlichen Prüfung getroffen.

Die mündliche Prüfung gilt als nicht abgelegt, wenn der Bewerber aus einem von ihm nicht zu vertretenden Grund an der Ablegung der Prüfung gehindert ist. Die Prüfung kann in diesem Fall nachgeholt werden. Eine Erkrankung ist durch ein amtsärztliches Zeugnis nachzuweisen. Wird die mündliche Prüfung ohne ausreichende Entschuldigung versäumt, so gilt die Prüfung als nicht bestanden.

Einwendungen gegen den Ablauf der Vorbereitung auf den Vortrag oder der mündlichen Prüfung wegen Störungen, die durch äußere Einwirkungen verursacht worden sind, sind unverzüglich, spätestens jedoch bis zum Ende der mündlichen Prüfung, durch Erklärung gegenüber dem Aussichtsführenden oder dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses geltend zu machen.

Bei Täuschungsversuchen oder Benutzung nicht zugelassener Hilfsmittel kann der Vortrag als ungenügend bewertet werden. In schweren Fällen kann der Bewerber ausgeschlossen werden. Dies gilt auch bei ungebührlichem Verhalten während der Prüfung.

Im unmittelbaren Anschluss an die mündliche Prüfung berät der Prüfungsausschuss über das Ergebnis der Prüfung. Die Prüfung ist bestanden, wenn die durch zwei geteilte Summe aus den Gesamtnoten für die schriftliche und mündliche Prüfung die Zahl 4,15 nicht übersteigt.

Hat der Bewerber die Prüfung nicht bestanden, kann er eine Bekanntgabe der tragenden Gründe der Entscheidung verlangen.

1.3 Der Kurzvortrag

Während des Vortrags sind Sie mit der Prüfungskommission „alleine“. Nach Ihrem Vortrag müssen Sie den Raum verlassen, da die Kommission Ihren Vortrag bewertet.

Der Vortrag sollte nicht länger als 10 Minuten dauern. Dies steht weder im Gesetz noch in der Durchführungsverordnung. Ein Vortrag unter fünf Minuten wird aber sicherlich negativ bewertet. Sollten Sie die zehn Minuten überschreiten, wird die Kommission dies ebenfalls nicht positiv bewerten. Der Vorsitzende wird bei längerer Überschreitung der Zeit abbrechen und sich für den Vortrag „bedanken“. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses leitet die mündliche Prüfung. Er ist berechtigt, „jederzeit“ in die Prüfung einzugreifen.

Eine Vortragszeit von 7 bis 9 Minuten ist sicherlich optimal. Natürlich können Sie nicht stetig zwischendurch auf Ihre Uhr oder u.U. auf die Uhr im Prüfungsraum sehen. Einige Kandidaten haben ihre Armbanduhr auf dem Handgelenk verdreht. Somit haben Sie die Möglichkeit, wenn sie zwischendurch auf die Notizen sehen, auch die Zeit „im Auge“ zu haben.

Beispiel: Sie sind kurz vor dem Ende Ihrer Schlussworte und erkennen, dass erst vier Minuten vergangen sind. Jetzt können Sie immer noch als Ende des Vortrags zur Abrundung ein oder zwei Beispiele bringen und kommen dann vielleicht auf sieben Minuten.

Natürlich: „Alles ist leichter geschrieben als getan!“, aber mit viel Übung ist alles möglich.

In diesem Buch wird ausführlich erläutert, was Sie bei der Vorbereitung und während des Vortrags alles zu beachten haben. Sinn und Zweck dieser „Veranstaltung“ ist es überwiegend, dass die Prüfungskommission einen Gesamteindruck von Ihnen erhält. Schließlich können Sie nach der bestandenen Prüfung und Bestellung sofort als Steuerberater tätig werden und damit den Berufstand vertreten.

1.4 Das Prüfungsgespräch

Nach den Vorträgen der Bewerber wird eine kurze Pause eingelegt. Danach beginnt das allgemeine Prüfungsgespräch. Sie werden jetzt mit vier oder fünf Mitbewerbern ausgiebig über alle Themen des § 37 Abs. 3 StBerG befragt. Ausführlich hierzu s. 2.10.

1.5 Auswertung der Prüfungsergebnisse der Jahre 2010 bis 2022

Teil B Fragen und Fälle verschiedener Prüfungskommissionen aus den Prüfungsprotokollen

1. Einkommensteuer

1.1 12 Fragen zur Einkommensteuer

Frage 1: In welchen Fällen können Versorgungsleistungen steuerlich berücksichtigt werden und wie werden diese beim Empfänger steuerlich behandelt?

Antwort: Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen können nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG unbeschränkt als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Sie dürfen aber nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben. Außerdem muss der Empfänger unbeschränkt steuerpflichtig sein. Der Abzug kommt nur für die in § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. a bis c EStG aufgeführten Leistungen in Betracht.

Die Versorgungsleistungen müssen danach in Zusammenhang stehen mit der Übertragung eines:

- Mitunternehmeranteils,
- Betriebs oder Teilbetriebs oder
- mindestens 50 % betragenden Anteils an einer GmbH, wenn der Übergeber als Geschäftsführer tätig war und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

Der Empfänger der Versorgungsleistungen muss korrespondierend die Einkünfte als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern.

Einzelheiten sind in dem BMF-Schreiben vom 11.03.2010, BStBl I 2010, 227, geregelt.

Frage 2: In welchen Fällen liegt eine Betriebsaufspaltung vor und welche steuerlichen Folgen ergeben sich daraus hinsichtlich der Einkunftsart?

Antwort: Der Begriff der Betriebsaufspaltung ist durch die Rechtsprechung, insbesondere zum „Schutz der Gewerbesteuer“, entwickelt worden. Danach liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Dabei ist es unerheblich, ob die wesentliche Betriebsgrundlage entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Vgl. H 15.7 Abs. 5 „Leihe“ EStH.

Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist ein eigenständiger Gewerbebetrieb. Vgl. H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall spricht von einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Die Grundsätze der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sind nicht anzuwenden bei:

- freiberuflichen „Betriebspersonengesellschaften“,
- Überlassung im Rahmen von Doppelstockgesellschaften,
- unentgeltlichen Überlassungen und
- Besitz-Einzelunternehmen.

Frage 3: Welche Arten der Betriebsaufspaltung gibt es:

- a) hinsichtlich ihrer Entstehung und
- b) hinsichtlich ihrer Konstruktion?

Antwort:

- a) Hinsichtlich der Entstehung wird unterschieden zwischen der echten und der unechten Betriebsaufspaltung.

Bei der echten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen aus einem ursprünglich einheitlichen Unternehmen hervorgegangen, d.h. ein Einzelunternehmen oder Personengesellschaft wird so aufgespalten, dass neben dem bisherigen Unternehmen ein neues Unternehmen, regelmäßig eine GmbH gegründet wird.

Bei einer unechten Betriebsaufspaltung sind Besitz- und Betriebsunternehmen von vornherein als getrennte Unternehmen errichtet worden. Hierfür kommen folgende zwei Fälle in Betracht:

- Zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen kommt ein Besitzunternehmen hinzu.
- Es haben zunächst zwei getrennte Unternehmen bestanden.

Die echte und die unechte Betriebsaufspaltung werden steuerlich gleich behandelt.

- b) Unterscheidung der rechtlichen Konstruktion:

- Eine eigentliche Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Kapitalgesellschaft ist.
- Bei einer uneigentlichen oder umgekehrten Betriebsaufspaltung ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft und das Betriebsunternehmen eine Personengesellschaft. Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Personengesellschaften sind. Die Betriebsaufspaltung kann auch im Verhältnis zu einer gewerblich tätigen Personengesellschaft vorliegen. In diesem Fall geht das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dem Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Gesellschafter vor und man spricht von einer sog. „mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung“.
- Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung an einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kann hingegen nicht bestehen.
- Bei einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung sind sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen Kapitalgesellschaften.

Frage 4: Sind bei einem Wegfall der personellen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung zwingend stille Reserven aufzudecken?

Antwort: Entfällt bei einer Betriebsaufspaltung das Tatbestandsmerkmal „personelle Verflechtung“ und wird das Verpachtungsunternehmen nicht strukturell nachhaltig verändert, so lebt der ruhende gewerbliche Betrieb wieder auf, d.h. es besteht ein Wahlrecht zwischen einem ruhenden gewerblichen Betrieb (§ 16 Abs. 3b EStG) und der Verpachtung einer Sachgesamtheit im Rahmen des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 17.04.2002, X R 8/00, BStBl II 2002, 527; BFH-Urteil vom 14.03.2006, VIII R 80/03, BStBl II 2006, 591; BFH-Urteil vom 11.10.2007, X R 39/04, BStBl II 2008, 220; BFH-Urteil vom 06.11.2008, IV R 51/07, BStBl II 2009, 303; BFH-Urteil vom 17.04.2019, IV R 12/16, BStBl II 2019, 745; H 16 Abs. 2 „Beendigung einer Betriebsaufspaltung“ EStH).

Im Fall der Betriebsaufgabe müssen die stillen Reserven aufgedeckt und versteuert werden. Nach § 16 Abs. 3b EStG gilt in diesen Fällen ein Betrieb nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtige die Aufgabe ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt oder dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für eine Aufgabe erfüllt sind. Nach § 16 Abs. 3b Satz 2 EStG wird eine Aufgabebekräftigung rückwirkend anerkannt, wenn diese spätestens drei Monate nach

dem vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt der Aufgabe abgegeben wird. Geht die Aufgabenerklärung später ein, gilt der Gewerbebetrieb erst in dem Zeitpunkt als aufgegeben, in dem die Aufgabenerklärung beim Finanzamt eingeht.

Frage 5: Welche Möglichkeiten bestehen aus steuerlicher Sicht Wirtschaftsgüter in das Gesamtvermögen einer OHG durch einen Gesellschafter einzubringen und wie unterscheiden sich diese Wege im Hinblick auf die Verbuchung des Vorfalles und der Behandlung des Einbringenden?

Antwort: Zunächst muss untersucht werden, ob die Einbringung der Wirtschaftsgüter entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Dies ist wird auch durch die Verbuchung des Vorfalles auf Seiten der OHG ersichtlich. Dabei lautet der maßgebende Buchungssatz stets „Wirtschaftsgut an ...“. Wird auf der Passivseite des Buchungssatzes auch ein Kapitalkonto angesprochen, welches Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital I), ist von einem Tauschvorgang auszugehen (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Hierbei werden Wirtschaftsgüter gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten getauscht. Dieser Vorgang gilt als voll entgeltlich, unabhängig davon, in welcher Höhe das Kapital I bebucht wird. Auch Mischbuchungen z.B. in Form „Wirtschaftsgut 100 an Kapital I 10 und Kapital II 90“ gelten als voll entgeltlich (BMF-Schreiben vom 11.07.2011, BStBl I 2011, 713, Tz. II.2.a). Dies deswegen, weil eine Gutschrift in Höhe 1 € auf dem Kapital I in der Realität Gesellschaftsrechte widerspiegelt, die deutlich mehr als 1 € wert sind.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung nicht gegen Kapital I, besteht als weitere entgeltliche Möglichkeit die Buchung gegen „Bank“, „Verbindlichkeit“ oder sonstige „Wirtschaftsgüter“. Auch in diesen Fällen handelt es sich um einen entgeltlichen Vorgang.

Erfolgt die Verbuchung auf der Passivseite der Buchung hingegen gegen ein weiteres Kapitalkonto, welches keine Gesellschaftsrechte gewährt (die Verwaltung bezeichnet dies als Kapital II), gegen „(s. b.) Ertrag“ oder gegen eine Kapitalrücklage (ggf. gesamthänderisch), gilt der Vorgang als unentgeltlich.

Auch Mischbuchungen sind möglich, z.B. „Wirtschaftsgut 100 an Bank 40 und Kapital II 60“. Dies stellt dann sogenannte teilentgeltliche Vorgänge dar.

Die Differenzierung entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich ist sodann auch für den einbringenden Gesellschafter von Bedeutung. Hier muss dann noch weiter differenziert werden, ob dieser das Wirtschaftsgut aus dem Privat- oder aus seinem Betriebsvermögen in die OHG einbringt.

Einbringungen von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen werden wie folgt behandelt:

- a) Sollte die Einbringung unentgeltlich (Verbuchung gegen Kapital II, s. b. Ertrag, Kapitalrücklage) erfolgen, handelt es sich um Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf Seiten der aufnehmenden OHG. Die künftige AfA richtet sich nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG. Ein privates Veräußerungsgeschäft liegt nicht vor, jedoch muss beachtet werden, dass die Frist des § 23 EStG auch nach Einlage weiter gilt (§ 23 Abs. 1 S. 5 EStG).
- b) Sollte die Einbringung entgeltlich (Verbuchung zumindest teilweise gegen Kapital I oder Buchung gegen Bank, Verbindlichkeit oder Tausch-Wirtschaftsgut) erfolgen, handelt es sich um einen Veräußerungsvorgang. Je nach eingebrachtem Wirtschaftsgut handelt es sich um einen Vorgang, der nach § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 EStG steuerbar ist/sein kann. Die OHG schafft das Wirtschaftsgut neu an, hat damit eine neue AfA-Reihe zu berechnen.

Einbringungen von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen werden wie folgt behandelt:

- a) Sollte die Einbringung unentgeltlich (Verbuchung gegen Kapital II, s. b. Ertrag, Kapitalrücklage) erfolgen, gilt § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG. Der Buchwert muss durch die OHG fortgeführt werden.

- b) Sollte die Einbringung entgeltlich in Form von Gewährung von Gesellschaftsrechten (Verbuchung zumindest teilweise gegen Kapital I) erfolgen, gilt ebenso § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG. Der Buchwert muss durch die OHG fortgeführt werden. Hier wäre als *lex specialis* § 24 UmwStG möglich, wenn die Wirtschaftsgüter einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil darstellen.
- c) Sollte ein sonstiges Entgelt vorliegen (z.B. Buchung gegen Bank, Verbindlichkeit oder Tausch-Wirtschaftsgut), ist der Vorgang als entgeltliche Veräußerung zu behandeln. Bei der OHG liegt eine Neuanschaffung mit neuer AfA-Reihe vor.

Die Bilanzierung bzw. der Ansatz des zutreffenden Wertes auf Seiten der OHG muss nicht direkt in der Gesamthand erfolgen. Es ist auch eine Korrektur des Wertes über einen entsprechenden ergänzenden Ansatz in einer Ergänzungsbilanz möglich.

Frage 6: Inwieweit können die einem Kommanditisten zuzurechnenden Anteile am Verlust der KG steuerlich berücksichtigt werden und ergeben sich Unterschiede hinsichtlich der Verluste aus einer Sonderbilanz und einer Ergänzungsbilanz?

Antwort: Nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG dürfen die Verlustanteile eines Kommanditisten weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG können, abweichend von Satz 1, Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (Außenhaftung). Die nicht ausgleichsfähigen Verluste sind aber in späteren Wirtschaftsjahren mit Gewinnen aus der Beteiligung an der KG verrechenbar (§ 15a Abs. 2 EStG).

Das Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 S. 1 EStG setzt sich aus dem Kapitalkonto des Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft und dem Mehr- oder Minderkapital aus einer etwaigen positiven oder negativen Ergänzungsbilanz des Gesellschafters zusammen. Vgl. H 15a (Kapitalkonto) EStH und BMF vom 30.05.1997, BStBl I 1997, 627.

Verluste des Kommanditisten im Bereich seines Sonderbetriebsvermögens sind dagegen grundsätzlich unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig (R 15a Abs. 2 S. 1 EStR).

Frage 7: Wie sind Werkspensionen bei den Empfängern steuerlich zu behandeln und welche Unterschiede ergeben sich zur steuerlichen Behandlung von Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung?

Antwort: Werkspensionen werden aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses gezahlt und führen bei dem Empfänger zu nachträglichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 24 Nr. 2, 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 2 Abs. 2 Nr. 2 LStDV). Bei der Ermittlung der Einkünfte sind nach § 19 Abs. 2 EStG ein Versorgungsfreibetrag und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag zu berücksichtigen. Maßgebend für die Höhe der Freibeträge ist das Jahr des Beginns der Versorgung. So beträgt der Freibetrag bei einem Beginn der Versorgung in 2023 13,6 % der Versorgungsbezüge, höchstens 1.020 € und der Zuschlag 306 €. Der Zuschlag darf nur bis zur Höhe der um den Versorgungsfreibetrag geminderten Bemessungsgrundlage (§ 19 Abs. 2 S. 3 EStG) berücksichtigt werden. Diese Freibeträge gelten für die gesamte Laufzeit des Versorgungsbezugs (§ 19 Abs. 2 S. 8 EStG). Außerdem ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG in Höhe von 102 € zu berücksichtigen.

Die Besteuerung der Renten ist mit dem Alterseinkünftegesetz ab 2005 neu geregelt worden. Die Einkünfte aus den gesetzlichen Rentenversicherungen fallen unter § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG. Anders als im früheren Recht besteht insoweit kein Unterschied zwischen der Altersrente und einer Erwerbsunfähigkeitsrente. Für den Besteuerungsanteil der Rente ist das Jahr des Rentenbeginns

maßgebend. So beträgt z.B. der Besteuerungsanteil bei Beginn der Rente im Jahr 2023 = 83 %. Danach ergibt sich ein steuerfreier Teil der Rente von 17 % (§ 22 Nr. 1 S. 4 EStG). Dieser gilt ab dem Jahr, das dem Jahr des Rentenbeginns folgt, für die gesamte Laufzeit des Rentenbezugs.

Frage 8: Wie sind Gewinne aus der Veräußerung von Aktien steuerlich zu erfassen, wenn sie:

- a) zu einem Betriebsvermögen gehören?
- b) zu einem Privatvermögen gehören?

Antwort:

a) Betriebsvermögen

Soweit die Aktien in einem Betriebsvermögen gehalten werden, sind die Veräußerungsgewinne auch uneingeschränkt den Einkünften der entsprechenden Gewinn-Einkunftsart zuzurechnen. Dies folgt aus dem sog. Subsidiaritätsprinzip des § 20 Abs. 8 EStG. Sie unterliegen allerdings im Geltungsbereich der Einkommensteuer dem sog. Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und sind auf Ebene der Gesellschaft zu 40 % steuerfrei, wenn es sich um Aktien oder andere Anteile an Kapitalgesellschaften handelt. Im Geltungsbereich der Körperschaftsteuer unterliegen diese nach wie vor, unabhängig von der Beteiligungsquote, der Körperschaftsteuerbefreiung gem. § 8b Abs. 2 KStG (Hinweis: 5 % pauschaler nicht abzugsfähiger Betriebsausgabenabzug nach § 8b Abs. 3 KStG). Je nach Dauer der Zugehörigkeit der Aktien zum Betriebsvermögen kommt ein Abzug oder die Bildung einer Rücklage gem. § 6b Abs. 10 EStG in Betracht.

b) Privatvermögen

Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, ist zu differenzieren. Handelt es sich um eine Beteiligung im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG (Beteiligung mindestens 1 % innerhalb der letzten fünf Jahre), gehört der Gewinn zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren. Der Veräußerungserlös ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG zu 40 % steuerfrei. Nach § 3c Abs. 2 EStG können bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auch die Anschaffungskosten der Beteiligung und die Veräußerungskosten nur zu 60 % berücksichtigt werden.

Bei der Ermittlung der Einkünfte ist ggf. ein Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG in Höhe von höchstens 9.060 € zu berücksichtigen. Der Freibetrag kann aber nur anteilig berücksichtigt werden, soweit er dem veräußerten Anteil der Kapitalgesellschaft entspricht (§ 17 Abs. 3 S. 1 EStG). Der Freibetrag ermäßigt sich außerdem um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Teil von 36.100 € übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht.

Beträgt die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft weniger als 1 %, gehört der Veräußerungsgewinn nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Dabei ist die Haltedauer unbeachtlich. Die Einkünfte unterliegen nach § 32d Abs. 1 EStG in Verbindung mit §§ 43 Abs. 1 Nr. 1 und 43 Abs. 5 EStG der sog. Abgeltungssteuer. Keine der in § 32d EStG normierten Ausnahmen bietet die Möglichkeit ggf. auf Antrag in die tarifliche Einkommensteuer zu wechseln. Dies ist nur bei Ausschüttungen z.B. nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG möglich, nicht jedoch bei Veräußerungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen kann nur der Sparer-Pauschbetrag in Höhe von (seit 2023) 1.000 € (Verdopplung bei zusammenveranlagten Ehegatten) berücksichtigt werden. Der Abzug der tatsächlichen Aufwendungen als Werbungskosten ist ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 S. 1 und 2 EStG). Diese gesetzliche Regelung ist anzuwenden, soweit die Anteile nach dem 31.12.2008 erworben worden sind (§ 52a Abs. 10 S. 1 EStG).

Besonderheiten ergeben sich bei Verlusten aus der Aktienveräußerung. Hier ist § 20 Abs. 6 S. 4 EStG zu beachten. Demnach sind Verluste aus Kapitalvermögen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgleichsfähig. Ggf. erfolgt

Unerheblich ist, ob der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an der Zuwendung hat (BFH-Urteil vom 14.02.2022 VIII R 29/18, BStBl II 2022, 544).

Für Zwecke der Schenkungssteuer gilt Folgendes: Zahlt eine Kapitalgesellschaft auf Veranlassung eines Gesellschafters einer diesem nahestehenden Person, die nicht Gesellschafter ist, überhöhte Vergütungen, liegt regelmäßig keine freigebige Zuwendung der Gesellschaft an die nahestehende Person vor (BFH-Urteil vom 30.01.2013, II R 6/12, BStBl II 2013, 930). In diesen Fällen liegt jedoch regelmäßig eine freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG zwischen dem Gesellschafter und der nahestehenden Person vor. Kommen mehrere Gesellschafter als Schenker in Betracht (z.B. Vater und Onkel des Begünstigten), kann eine quotal Zuwendung der Gesellschafter angenommen werden (R E 7.5 Abs. 7 ErbStR).

2.2 20 Fälle zur Körperschaftsteuer

Fall 1: Die niederländische BV (Kapitalgesellschaft) hat ihren Sitz in Eindhoven (NL). Die Geschäftsleitung befindet sich in Nordhorn. Die Gesellschaft unterhält in beiden Orten Betriebsstätten.

Frage: Ist die BV in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig?

Lösung: Die BV ist nach § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, weil sich die Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland befindet. Für die unbeschränkte Steuerpflicht reicht es aus, dass sich die Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland befindet. Allerdings ist das DBA Deutschland/Niederlande zu beachten und zu prüfen, wie die Doppelbesteuerung vermieden wird. Wichtig sind hier die sog. tie-breaker-rules (Art. 4 DBA) und der Methodenartikel (Art. 22 DBA).

1. Ergänzung: Zum 01.01.22 verlegt die BV die Geschäftsleitung nach Hengelo.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich?

Lösung: Da sich nunmehr weder die Geschäftsleitung noch der Sitz im Inland befinden, entfällt die unbeschränkte Steuerpflicht. Die BV ist mit den im Inland erzielten Einkünften beschränkt steuerpflichtig nach § 2 Nr. 1 KStG.

Für Verlagerungen ab 2022 bewirkt die Streichung von § 12 Abs. 3 KStG a.F., der in dem Fall der Verlagerung der Geschäftsleitung in die das übrige Gemeinschaftsgebiet der EU keine Exit-Besteuerung vorsah, die Entstrickungsbesteuerung gem. § 12 Abs. 1 KStG.

Auswirkungen auf Anteile im Privatvermögen i.S.d. § 17 EStG

Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine im Inland steuerpflichtige natürliche Person im Privatvermögen hält, zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, "wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1 % beteiligt war".

Gem. § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG führt der Ausschluss oder die Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns aus einer derartigen Beteiligung zu einer fiktiven Veräußerung der Beteiligung zum gemeinen Wert, wenn diese "Entstrickung" durch die Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft in einen anderen Staat ausgelöst wird.

Allerdings sieht § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nur für die Sitzverlegung – nicht für die Verlegung der Geschäftsleitung – dann eine Ausnahme von diesem Ersatzrealisationstatbestand vor, wenn diese in einen anderen EU-Staat erfolgt. Es ist fraglich, ob die Beschränkung des § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG auf Fälle der Sitzverlegung EU-rechtlich tragfähig ist, und ob nicht gerade die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung als Ausdruck der Ausübung der Niederlassungsfreiheit schutzwürdig wäre.

Zwar führt die Verlegung der tatsächlichen Geschäftsleitung aus deutscher abkommensrechtlicher Sicht dazu, dass die Gesellschaft nach der "Tie-Breaker"-Regelung in Art. 4 DBA-NL anschließend abkommensrechtlich als in den Niederlanden ansässig gilt. Allerdings bleibt das deutsche Besteuerungsrecht grundsätzlich unberührt, denn das DBA-NL weist dieses ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers – hier Deutschland – zu. Daher greift bereits der Tatbestand des § 17 Abs. 5 Satz 1 EStG in diesen Fällen nicht, wenn der Gesellschafter seinen Sitz in Deutschland beibehält. Dass § 17 Abs. 5 Satz 2 EStG nach seinem Wortlaut nur Sitzverlegungen betrifft, wirkt sich deshalb nicht aus.

Tipp! Die Sitzverlegung der Gesellschaft darf nicht mit der Wohnsitzverlegung des Gesellschafters verwechselt werden. Verlegt der wesentlich beteiligte Gesellschafter seinen Wohnsitz ins Ausland, greift § 6 AStG.

2. Ergänzung: Im Zuge der Verlegung der Geschäftsleitung nach Hengelo, wird die komplette Büroeinrichtung des Geschäftsführers nach Hengelo überführt.

Frage: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich?

Lösung: Hier kommt es zu einer „Entstrickung“ nach § 12 Abs. 1 S. 1 und 2 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 S. 4 EStG, weil damit ein Ausschluss des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter vorliegt. Die stillen Reserven sind aufzudecken. Dabei sind die gemeinen Werte der überführten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Nach § 12 Abs. 1 S. 1, 2. Halbsatz KStG in Verbindung mit § 4g EStG kann aber die Gewinnrealisierung durch die Bildung eines Ausgleichspostens neutralisiert und zeitlich gestreckt werden.

Fall 2: Die B-GmbH hatte zum 31.12.2021 keine Kapitalrücklage und weist in der dem Finanzamt vorliegenden und auch als E-Bilanz elektronisch übermittelten Jahresabschluss 2022 erstmals eine Kapitalrücklage von 833.000 € aus. In der Feststellungserklärung zum steuerlichen Einlagenkonto wurde kein Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto erklärt und das steuerliche Einlagenkonto erklärungsgemäß endgültig mit 0 € auf den 31.12.2022 festgestellt. Nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt der Steuerberater den Fehler.

Frage: Kann der Feststellungsbescheid über die Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos geändert werden?

Lösung: Ja (BFH, Urteil vom 08.12.2021, I R 47/18, BStBl II 2022, 827).

Nach § 129 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, jederzeit berichtigen. Bei berechtigtem Interesse des Beteiligten ist zu berichtigen (§ 129 Satz 2 AO).

Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO setzt grundsätzlich voraus, dass die offenbare Unrichtigkeit in der Sphäre der den Verwaltungsakt erlassenden Finanzbehörde entstanden ist (BFH-Urteil vom 16.09.2015, IX R 37/14, BStBl II 2015, 1040). Da die Unrichtigkeit aber nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein muss, ist die Vorschrift auch dann anwendbar, wenn das Finanzamt **offenbar fehlerhafte Angaben** des Steuerpflichtigen als eigene übernimmt.

Offenbare Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Dagegen schließen Fehler bei der Auslegung oder Anwendung einer Rechtsnorm, eine unrichtige Tatsachenwürdigung oder die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts eine offenbare Unrichtigkeit aus. § 129 AO ist nicht anwendbar, wenn auch nur die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass die Nichtbeachtung einer feststehenden Tatsache in einer fehlerhaften Tatsachenwürdigung oder einem sonstigen sachverhaltsbezogenen Denk- oder Überlegungsfehler begründet ist oder auf mangelnder Sachverhaltsaufklärung beruht (vgl. dazu insge-

samt BFH-Urteil vom 17.05.2017, X R 45/16, BFH/NV 2018, 10). Dagegen ist die Berichtigungsmöglichkeit nach § 129 AO nicht von Verschuldensfragen abhängig (BFH-Urteile vom 07.11.2013, IV R 13/11, BFH/NV 2014, 657 und vom 16.01.2018, VI R 38/16, BFH/NV 2018, 513).

Ob ein mechanisches Versehen oder ein die Berichtigung nach § 129 AO ausschließender Tatsachen- oder Rechtsirrtum vorliegt, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden.

§ 129 Satz 1 AO stellt auf eine offenbare "Unrichtigkeit" bei Erlass eines Verwaltungsakts ab. Auch wenn hierfür ein mechanisches Versehen erforderlich ist, das einem Schreib- oder Rechenfehler ähnelt, bedeutet dies nicht, dass auch der zutreffende Wert ohne weitere Prüfungen erkennbar sein muss. Zumindest in denjenigen Fällen, in denen die offenbare Unrichtigkeit auf der versehentlichen Nichtangabe eines Werts in der Steuererklärung beruht, ist § 129 Satz 1 AO bereits dann anwendbar, wenn für jeden unvoreingenommenen Dritten klar und deutlich erkennbar ist, dass die Nichtangabe fehlerhaft ist (BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37). Entsprechendes muss gelten, wenn (nur) die Angabe einer Endsumme mit 0 € erfolgt und dies erkennbar unrichtig ist.

Allein der Umstand, dass zur Bestimmung der zutreffenden Höhe des steuerlichen Einlagekontos nicht die mechanische Übernahme der im Jahresabschluss angegebenen Kapitalrücklage i.S.d. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB ausreicht, sondern auf einer zweiten Stufe noch weitere Sachverhaltsermittlungen zur tatsächlichen Höhe des steuerlichen Einlagekontos erforderlich sind, schließt eine offenbare Unrichtigkeit i.S.d. § 129 Satz 1 AO nicht aus (BFH-Urteil vom 27.08.2013, VIII R 9/11, BStBl II 2014, 439).

Dass die Angabe des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von 0 € auf einem Rechtsfehler der Gesellschaft beruht, ist ausgeschlossen. Eine Situation, in der die tatsächliche Angabe des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung ggf. das Ergebnis rechtlicher Überlegungen sein könnte (BFH-Urteil vom 17.05.2017, X R 45/16, BFH/NV 2018, 10), liegt sodann nicht vor.

Insofern ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft in der elektronischen Steuererklärung lediglich Angaben zur Höhe des Endbestands des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des laufenden sowie zum Schluss des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs gemacht hat.

Das Finanzamt hat die offenbar unrichtigen Angaben der Gesellschaft aus der Steuerklärung übernommen und das steuerliche Einlagekonto mit 0 € festgestellt. Sofern es keine Anhaltspunkte dafür gibt, dass das Finanzamt bei der Übernahme der Angaben der Klägerin rechtliche Überlegungen angestellt haben könnte, liegt auch auf Ebene des Finanzamts ein mechanischer Fehler vor (sog. doppelter mechanischer Fehler, vgl. BFH-Urteil vom 22.05.2019, XI R 9/18, BStBl II 2020, 37).

Fall 3: Die A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung im Inland betreibt ein Bauunternehmen. Zum Betriebsvermögen gehört u.a. ein geländegängiger Kleinbus, der als Baustellenfahrzeug eingesetzt wird. Im Juli 2022 wird ein neues Fahrzeug angeschafft. Das alte Fahrzeug verschenkt die GmbH im August an die Ortsgruppe des THW, der das Fahrzeug bei Aufräumarbeiten nach einer Flutkatastrophe einsetzt. Der Kleinbus hatte im Zeitpunkt der Schenkung einen Buchwert von 4.000 € und einen Teilwert von 10.000 €. Bei der GmbH wurde der Buchwert als Aufwand gebucht; eine Hinzurechnung der Sachspende erfolgte bisher nicht. Umsatzsteuerlich wurde der Vorgang bisher nicht gewürdigt. Weitere Spenden wurden nicht erbracht. Die 4-Promille-Grenze nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 2 KStG wirkt sich in diesem Fall nicht aus.

Die GmbH weist bisher einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 20.000 € aus.

Frage: Ist die Ausbuchung mit dem Buchwert zulässig und welche weiteren steuerlichen Folgen ergeben sich?

Lösung: Bei der Überlassung des Fahrzeugs handelt es sich um eine Zuwendung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft. Nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG sinngemäß ist die Bewertung der Spende grundsätzlich zum Buchwert zulässig. Umsatzsteuerlich handelt es sich nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG um eine steuerbare und auch steuerpflichtige Entnahme zu unternehmensfremden

Zwecken. Bemessungsgrundlage sind nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Wiederbeschaffungskosten (hier Teilwert) im Zeitpunkt der Entnahme. Die darauf entfallende Umsatzsteuer beträgt damit 19 % von 10.000 € = 1.900 €.

Die Umsatzsteuer ist als Verbindlichkeit in die Steuerbilanz einzustellen. Nach § 10 Nr. 2 KStG ist aber die Umsatzsteuer nicht abziehbar und deshalb bei der Einkommensermittlung wieder hinzuzurechnen.

Zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns sind die als Aufwand berücksichtigten Spenden hinzuzurechnen. Der steuerliche Gewinn ist auch die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Spenden-Höchstbeträge. Nach R 9 Abs. 1 KStR 2022 in Verbindung mit R 10b.1 Abs. 1 S. 4 EStR darf bei Sachzuwendungen aus einem Betriebsvermögen zuzüglich zu dem Entnahmewert i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG auch die auf die Entnahme angefallene Umsatzsteuer abgezogen werden.

Danach ergäbe sich folgende Berechnung:

Steuerlicher Gewinn bisher		20.000 €
Gewinnminderung (Steuerbilanz), Umsatzsteuer auf Entnahme		./ 1.900 €
Hinzurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG		+ 1.900 €
Hinzurechnung der Spenden		+ 4.000 €
Steuerlicher Gewinn		24.000 €
Buchwert der Spende	4.000 €	
darauf entfallende Umsatzsteuer	<u>1.900 €</u>	
insgesamt	5.900 €	
abzugsfähig nach § 9 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Unterpunkt 1 KStG beträgt 20 % von 24.000 €	4.800 €	./ 4.800 €
Steuerlicher Gewinn		19.200 €

I.d.R. ist in solchen Fällen zu prüfen, ob die Verwaltung aus Billigkeitsgründen ein Verzicht auf die Umsatzbesteuerung auf Antrag zulässt (z.B. BMF, Schreiben vom 23.07.2021, BStBl I 2021, 1024 zu Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021).

Fall 4: Der Autohändler Maier, alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der M-GmbH, schenkt seinem Sohn zum 18. Geburtstag einen gebrauchten Sportwagen. Die M-GmbH hat dieses Fahrzeug von einem Unternehmer für 20.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer angekauft und es bisher für 25.000 € (brutto) zum Verkauf angeboten. Aufgrund der guten Nachfrage ist das auch der tatsächlich erzielbare Veräußerungspreis. Die Wiederbeschaffungskosten entsprechen im Zeitpunkt der Schenkung dem Einkaufspreis. Die Zulassung erfolgt auf den Namen des Sohnes. Nach den Feststellungen der Außenprüfung ist der Ankauf bisher lediglich als Wareneinkauf gebucht worden.

Frage: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für die M-GmbH und den Gesellschafter?

Lösung:

Nach R 8.5 Abs. 1 KStR 2022 liegt eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vor, wenn bei der Gesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung vorliegt:

- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf den Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und
- nicht mit einer offenen Gewinnausschüttung in Zusammenhang steht.

Wenn kumulativ alle Tatbestandsmerkmale erfüllt sind liegt eine vGA vor.

16. Grunderwerbsteuerrecht

16.1 10 Fragen zum Grunderwerbsteuerrecht

Frage 1: Was ist das Wesen der Grunderwerbsteuer?

Antwort: Bei der Grunderwerbsteuer handelt es sich – wie bei der Umsatzsteuer – um eine Verkehrsteuer. Eine Verkehrsteuer ist dadurch gekennzeichnet, dass sie an zivilrechtliche Vorgänge anknüpft. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer, die als allgemeine Verkehrsteuer bezeichnet wird, ist die Grunderwerbsteuer eine besondere Verkehrsteuer, da sie ausschließlich das „inländische Grundstück“ als Besteuerungsobjekt kennt. Ferner handelt es sich um eine direkte Steuer, d.h. Steuerschuldner und Steuerträger, also derjenige, den die Steuer wirtschaftlich belastet, sind identisch. Bei der Umsatzsteuer als allgemeine Verkehrsteuer ist das nicht der Fall, da hier der Steuerschuldner (=Unternehmer) und der Steuerträger (= Endverbraucher) nicht identisch sind.

Frage 2: Wo finden sich die verfassungsrechtlichen Grundlagen der Grunderwerbsteuer und wie können diese beschrieben werden?

Antwort: Die rechtliche Fundierung für die Grunderwerbsteuer – wie auch für andere Steuerarten – findet sich im Grundgesetz. Der Bund hat nach Art. 105 Abs. 2 Satz 2, 2. Hs. GG i.V.m. Art. 72 Abs. 2 GG die konkurrierende Gesetzgebung des Bundes über die Grunderwerbsteuer. Die Bundesländer legen den Steuersatz fest (Art. 105 Abs. 2a S. 2 GG). Konsequenterweise sind die Bundesländer für die Verwaltung der Grunderwerbsteuer verantwortlich (Art. 108 Abs. 2 GG) und diesen steht im Regelfall auch das Steueraufkommen zu (Art. 106 Abs. 2 Nr. 3 GG), sofern es nicht den Gemeinden überlassen wird.

Hinweis! Zu den ersten zwei Fragen bzw. zu den Grundlagen des Steuerrechts im Allgemeinen sei der „Klassiker“: Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, „1. Teil Grundlagen der Steuerrechtsordnung“ empfohlen.

Frage 3: In welcher Beziehung steht die Grunderwerbsteuer zu anderen Steuerarten?

Antwort: Die Grunderwerbsteuer hat v.a. „Beziehungen“ zur Umsatz- als auch zur Erbschaftsteuer. Ferner besteht eine Verbindung zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

Die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuerrecht (= besondere Verkehrsteuer) fallen und ebenso vom Umsatzsteuerrecht (= allgemeine Verkehrsteuer) erfasst werden, stellt § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG diese Umsätze von der Umsatzsteuer frei.

Umsätze mit inländischen Grundstücken, die der Grunderwerbsteuer unterliegen, aber von Todes wegen oder aufgrund einer Schenkung erfolgen, werden von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Nr. 2 GrEStG von der Erbschaftsteuer „befreit“. Das Grunderwerbsteuerrecht spricht zwar unter dem Punkt „Steuervergünstigungen“ von „Allgemeine(n) Ausnahmen von der Besteuerung“. Es handelt sich allerdings um (echte) Steuerbefreiungen und nicht um Vorgänge, die (nachträglich) als nicht steuerbar erklärt werden (ähnlich: Meßbacher-Hönsch, in: Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 3, Rn. 6).

Ertragsteuerrechtlich zählt die Grunderwerbsteuer im Regelfall zu den Anschaffungsnebenkosten eines Grundstücks und kann damit lediglich mit dem Gebäudeanteil über die Abschreibungen „verrechnet“ werden. Ausnahmen ergeben sich lediglich bei den sog. Ersatz- bzw. Ergänzungstatbeständen bei gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen.

Hinweis! In diesem Zusammenhang wird auf Loose, in Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, Vorbemerkung, Rn. 172–181 verwiesen. Empfehlens- und lesenswert bei grunderwerbsteuerlichen Umstrukturierungen sind auch: Jahndorf/Kister, Grunderwerbsteuer in der Beratungspraxis, 2. Aufl. 2022 und Krich, Grunderwerbsteuer im Konzern, 1. Aufl. 2018. Zur Grunderwerbsteuer als Betriebsausgabe vgl. letzterer, S. 46–48.

Frage 4: Was sind die Voraussetzungen für einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG (sog. „Haupttatbestand“)?

Antwort: Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG gilt Folgendes:

- (1) „Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:
1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.“

Im Ergebnis müssen folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sein:

- ein inländisches Grundstück und
- z.B. ein Kaufvertrag, der den Anspruch auf Übereignung begründet.

Für den Begriff des Grundstücks wird in § 2 Abs. 1 GrEStG auf das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) verwiesen. Eine Definition ist dort allerdings nicht zu finden. Gleiches gilt für die Grundbuchordnung (GBO). Das Bewertungsgesetz (z.B. § 68 BewG) sowie das (reformierte) Grundsteuergesetz (z.B. § 2 GrStG, da es auf das Bewertungsgesetz verweist) hilft hier auch nicht weiter. Es kann also festgehalten werden, dass eine sog. „Legaldefinition“ für das Grundstück nicht existiert. Staudinger führt hierzu aus:

„Der für das gesamte Grundstücksrecht grundlegende Rechtsbegriff des Grundstücks wird im Gesetz nicht definiert, sondern vorausgesetzt. Grundstück im Rechtssinn ist ein bestimmter räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der auf einem besonderen Grundbuchblatt oder unter einer besonderen Nummer eines gemeinsamen Grundbuchblattes geführt wird. Das BGB, die GBO, die ZPO, das ZVG, das GrdstVG, das BauGB und die BauNVO gehen von diesem juristischen Grundstücksbegriff aus.“ (Staudinger, in Schulze (Schriftleitung), Bürgerliches Gesetzbuch Handkommentar, 11. Aufl. 2022, Vorbemerkung zu §§ 873–928, Rn. 2).

„Nach § 1 Abs 1 bis 3 GrEStG unterliegen der Steuer nur Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen. Der Begriff Inland ist im GrEStG ebenso wenig wie im EStG definiert. Welche Grundstücke als inländische Grundstücke anzusehen sind, ergibt sich aus der Natur des GrEStG als eines Gesetzes der Bundesrepublik Deutschland. Inländische Grundstücke sind daher nur die Grundstücke, die im Geltungsbereich des GrEStG belegen sind.“ (Viskorf, in Viskorf: Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, § 2, Rn. 21).

Neben einem inländischen Grundstück muss als zweites Tatbestandsmerkmal ein Kaufvertrag o.ä. vorliegen, der den **Anspruch auf Übereignung** begründet. Das Grunderwerbsteuerrecht knüpft damit – anders als das Umsatzsteuerrecht – vorrangig an das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, die sog. „causa“ an. Das Umsatzsteuerrecht knüpft dagegen an das sachenrechtliche Erfüllungsgeschäft an, z.B. Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG („Verschaffung der Verfügungsmacht“).

Hinweis! Zur Veranschaulichung bzw. pointierten Wiederholung des Abstraktionsprinzips (und weiterer Grundprinzipien) wird auf das Beispiel bei Fischer, Wirtschaftsprivatrecht, 1. Aufl. 2016 (die 2. Auflage 2023 war bei Drucklegung noch nicht verfügbar) Kapitel 7.4.2 verwiesen.

Frage 5: Welche sog. „Ergänzungstatbestände“ für Gesellschaften kennen Sie?

Antwort: Ergänzungstatbestände für Gesellschaften sind:

- § 1 Abs. 2 GrEStG,
- § 1 Abs. 2a GrEStG,
- § 1 Abs. 3 GrEStG,
- § 1 Abs. 3a GrEStG.

Hinweis! Diese Ergänzungstatbestände sollten Sie zur Prüfung (wenigstens) einmal gelesen haben. Die aktuelle Diskussion zum Thema sollten Sie kennen. Vgl. etwa: Fleischer/Koll/Görnig, Offene Anwendungsfragen zu § 1 Abs. 2a, 2b und 2c GrEStG trotz (neuer) Ländererlasse, in Stbg 12/2022, 411–418.

Frage 6: Welche Steuervergünstigungen kennt das Grunderwerbsteuerrecht? Nennen Sie anschließend jeweils zwei nicht-gesellschaftsrechtliche und gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen.

Antwort: Die Steuervergünstigungen sind (nicht) abschließend in den § 3-7 GrEStG genannt; im Einzelnen:

- § 3 GrEStG Allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung,
- § 4 GrEStG Besondere Ausnahmen von der Besteuerung,
- § 5 GrEStG Übergang auf eine Gesamthand,
- § 6 GrEStG Übergang von einer Gesamthand,
- § 6a GrEStG Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern,
- § 7 GrEStG Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum.

Zu den nicht-gesellschaftsrechtlichen Steuervergünstigungen zählen §§ 3, 4 und 7 GrEStG. Zu den gesellschaftsrechtlichen Vergünstigungen zählen §§ 5–6a GrEStG.

Hinweis! Diese Abgrenzung ist allerdings nicht vollständig „trennscharf“, wird aber trotzdem aus systematischen Gründen verwendet.

Zwei Beispiele für nicht-gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen sind:

- „der Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner des Veräußerers“ (§ 3 Nr. 4 GrEStG),
- „der Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung“ (§ 3 Nr. 5 GrEStG).

Zwei Beispiele für gesellschaftsrechtliche Vergünstigungen sind:

- Übergang eines Grundstücks vom Alleineigentum eines Personengesellschafters auf eine Gesamthand, d.h. auf die Personengesellschaft, an der er beteiligt ist (§ 5 Abs. 2 Satz 1 GrEStG),
- Umwandlungsvorgänge iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG (§ 6a GrEStG).

Hinweis! Zu Steuerbefreiungen bei der Grunderwerbsteuer außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes wird auf Kugelmüller-Pugh, in: Viskorf, Grunderwerbsteuergesetz Kommentar, 20. Aufl. 2022, Anlagen 1 und 2 zu § 4 verwiesen.

Frage 7: Was ist bei der Grunderwerbsteuer hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und des Steuersatzes zu beachten?

Antwort: Der Grundsatz nach § 8 Abs. 1 GrEStG bestimmt die Bemessungsgrundlage nach der Gegenleistung. Besonderheiten ergeben sich nach § 8 Abs. 2 GrEStG. Der Steuersatz ist länderabhängig (§ 11 GrEStG).