

A. Klausuren

Fall 1

Übungsklausur aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

BGB und HGB

A. Sachverhalt

I. Persönliche Verhältnisse

Kai Kramer (K), geboren am 15.05.1965, ist geschieden und wohnt in einer eigenen Stadtvilla in Saarbrücken. Er gehört keiner hebeberechtigten Religionsgemeinschaft an. K hat zwei Söhne: Max (M), geboren am 01.07.1994, wohnt in einem angemieteten Ein-Zimmer-Appartement in Berlin und studiert dort an der Humboldt-Universität Zahnmedizin. Paul (P), geboren am 24.02.1986, lebt mit seiner Lebensgefährtin in Kaiserslautern und steht längst auf eigenen Beinen. Zu ihrer Mutter, die vor Jahren in ihre südamerikanische Heimat zurückgekehrt ist, haben M und P keinerlei Kontakt mehr.

II. Steuerliche Verhältnisse

1. Grundstücksverkauf

K führte ehemals ein gewerbliches Einzelunternehmen, für das er am 30.09.2009 die Betriebsaufgabe erklärt hatte. Der daraus resultierende Aufgabegewinn wurde nach den Regelungen des § 16 EStG zutreffend versteuert. Im Betriebsvermögen des ehemaligen Einzelunternehmens befand sich u.a. ein bebautes Grundstück in Saarbrücken. Grund und Boden hatte K mit Kaufvertrag vom 10.03.1999 zum Kaufpreis von 80.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten erworben, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war am 05.11.1999 erfolgt. Auf dem Grundstück hatte K ein Gebäude errichten lassen, das am 15.12.2001 fertiggestellt und danach zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt wurde. Die Herstellungskosten für das Gebäude in Höhe von insgesamt 450.000 € hatte K im Betriebsvermögen zulässigerweise linear abgeschrieben.

Im Rahmen der Betriebsaufgabe überführte K das Grundstück in sein Privatvermögen, die gemeinen Werte betrugen zu diesem Zeitpunkt für das Gebäude 730.000 € und für den Grund und Boden 180.000 €. Nachdem einige Umbaumaßnahmen, die unstreitig zu nachträglichen Herstellungskosten von insgesamt 30.000 € führten, durchgeführt und am 01.10.2009 beendet waren, vermietete K das Grundstück ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu fremden Wohnzwecken.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 20.09.2019 veräußerte K das Mietwohngrundstück für insgesamt 790.000 € (Anteil Grund und Boden 20%) an den Erwerber E, der die bisherigen Mietverträge fortführte. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 30.11.2019, der Eigentumsübergang auf E wurde am 24.03.2020 im Grundbuch eingetragen. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung sind Veräußerungskosten (Makler u.a.) in Höhe von insgesamt 23.000 € angefallen, die K am 18.03.2020 entrichtete. Die Einkünfte des K aus der Vermietung des Grundstücks im Veranlagungszeitraum 2019 betragen unstreitig 10.000 €.

2. GmbH-Beteiligungen

K war an der A-GmbH, der B-GmbH und auch an der C-GmbH beteiligt. Durch Notarvertrag vom 02.06.2019 übertrug er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sämtliche Beteiligungen mit Wirkung zum 01.07.2019 auf seinen Sohn P. Dieser verpflichtete sich in den Verträgen, seinem Vater K ab dem 01.07.2019 eine monatliche Leibrente von insgesamt 1.500 € zu zahlen und übernahm auch die Kosten im Zusammenhang mit den Anteilsübertragungen. Die monatliche Rente entfällt nach den Vereinbarungen im Übertragungsvertrag anteilig auf die jeweiligen GmbH-Beteiligungen nach dem Verhältnis ihrer gemeinen Werte.

2.1 Beteiligung A-GmbH

Die A-GmbH hatte K selbst zum 01.07.2014 gegründet. Das Stammkapital beträgt 50.000 € und ist voll eingezahlt. Der gemeinsame Wert der übertragenen GmbH-Beteiligung beträgt im Zeitpunkt der Übertragung auf P 75.000 €. Die ausschüttungsfähigen Gewinne der GmbH betragen durchschnittlich 10.000 € im Wirtschaftsjahr. K war Allein-Gesellschafter der A-GmbH und gleichzeitig deren Geschäftsführer. Aus seiner Anstellung als Geschäftsführer der A-GmbH erzielte K im Kalenderjahr 2019 Einnahmen in Höhe von insgesamt 70.000 €. Nach der Übertragung übernimmt P die Geschäftsführung der A-GmbH.

2.2 Beteiligung B-GmbH

Außerdem hatte sich K ab dem 01.09.2014 mit 180.000 € und damit zu 40% am Stammkapital der B-GmbH beteiligt. Die restlichen 60% hält Sohn P, der auch Geschäftsführer der B-GmbH ist. Der gemeinsame Wert der von K auf P übertragenen Anteile beträgt 250.000 €.

2.3 Beteiligung C-GmbH

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

3. Vermietung Bürogebäude

Seit Januar 2019 vermietet K ein in seinem Eigentum stehendes Bürogebäude zu einem angemessenen Kaltmietpreis von monatlich 2.500 € (umsatzsteuerfrei) an eine gewerblich tätige Personengesellschaft. Die Miete ist von der Gesellschaft jeweils zum Monatsanfang zu entrichten.

Die Errichtung des Gebäudes (Bauantrag am 02.11.2017) wurde vom Vater (geb. 14.04.1945) des K in Auftrag gegeben und zum 01.12.2018 abgeschlossen. Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen 800.000 €, der Grund und Boden hatte 200.000 € gekostet. Dies entsprach auch dem Wert Ende des Jahres 2018, sodass der Verkehrswert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt insgesamt 1 Million € betrug. Mit Wirkung ab dem 01.01.2019 übertrug der Vater das Grundstück auf K. Als Gegenleistung hatte K neben einer Barabfindung von 70.000 € die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten in Höhe von 157.957 € zu übernehmen und seinem Vater darüber hinaus ab 01.01.2019 lebenslänglich regelmäßig wiederkehrende monatliche Leistungen in Höhe von 1.000 € zu zahlen. Außerdem muss K an seine 52 Jahre alte Schwester insgesamt 150.000 € zahlen, die in jährlichen unverzinslichen Raten von 18.750 € jeweils zu Jahresbeginn – erstmals am 01.01.2019 – fällig sind und vereinbarungsgemäß entrichtet werden. K entstanden im Jahr 2019 aus den übernommenen Darlehen Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt 8.000 €, die auch bis zum 31.12.2019 beglichen worden sind.

Die auf das Grundstück entfallenden jährlichen Nebenkosten (außer AfA und Schuldzinsen) von 5.000 € wurden von K im Kalenderjahr 2019 jeweils pünktlich gezahlt. Von diesen Nebenkosten hat K monatlich 375 € auf die Personengesellschaft umgelegt und zusammen mit der Kaltmiete auch immer pünktlich erhalten.

4. Weitere Angaben

Die im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 und Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen betragen im Veranlagungszeitraum 2019 unstreitig 10.000 €.

K unterstützte seinen Sohn M in finanzieller Hinsicht und übernahm im Jahr 2019 neben der monatlichen Miete für die Berliner Wohnung in Höhe von 400 € zuzüglich 120 € Nebenkosten auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für Studenten (Basisversorgung ohne Anspruch auf Krankengeld) in Höhe von monatlich 150 €. M selbst steuerte monatlich 450 € aus einem Mini-Job bei, die er als Aushilfskellner in einer Berliner Szene-Kneipe verdiente. Als finanzielle Reserve besitzt M einen Bausparvertrag, auf dem er ein Guthaben von 8.000 € angespart hat.

K engagiert sich politisch in der CDU und hat in 2019 neben dem Mitgliedsbeitrag von monatlich 30 € auch eine Spende in Höhe von 2.000 € an die Partei geleistet. Außerdem hat er an Weihnachten 2019 spontan 500 € für das Projekt „Ein Herz für Kinder“ überwiesen, nachdem er sich die ZDF-Spendengala im Fernsehen angesehen hatte.

Im Sommer 2019 schaffte K für die Stadtvilla in Saarbrücken neue Türen an. Die von ihm beauftragte Firma, die sowohl die Türen lieferte als auch deren Einbau vor Ort erledigte, stellte K am 12.09.2019 folgende vereinfacht dargestellte Rechnung aus, die dieser per Online-Banking von zu Hause aus umgehend beglich:

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

Aufgaben:

1. Ermitteln Sie für K die festzusetzende Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2019. K möchte möglichst wenig Einkommensteuer zahlen.
2. Gehen Sie – nur bei der Beteiligung an der A-GmbH – auch kurz auf die steuerliche Behandlung der wiederkehrenden Zahlungen bei P ein.

Bitte begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsanweisungen. Falls steuerliche Wahlrechte bestehen, sind – unabhängig von der Vorgabe der Ermittlung der möglichst niedrigen Einkommensteuer – alle Wahlmöglichkeiten in ihren steuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2019 darzustellen.

Bearbeitungshinweise:

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

B. Lösung

I. Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf

Die Veräußerung eines Grundstücks im Privatvermögen führt nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Für Beginn und Ende der Frist ist grundsätzlich das Datum des obligatorischen Geschäfts, also des notariellen Kaufvertrags maßgebend, H 23 EStH [Veräußerungsfrist]. Als Anschaffung gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Überführung eines Wirtschaftsguts ins Privatvermögen aus Anlass einer Betriebsaufgabe. Wird das Grundstück nach seiner Überführung ins Privatvermögen innerhalb der 10-Jahres-Frist veräußert, so liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor. An Stelle des Datums des Kaufvertrags ist dabei das Entnahmedatum am 30.09.2009 als Fristbeginn anzusetzen, sodass die 10-Jahres-Frist mit Ablauf des 30.09.2019 endet. Die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 20.09.2019 erfolgt somit noch innerhalb der Frist, sodass ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt, das nach § 22 Nr. 2 EStG zu den sonstigen Einkünften zählt.

Der Veräußerungsgewinn ist im Veranlagungszeitraum 2019 zu erfassen, da der Veräußerungspreis nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG am 30.11.2019 zufließt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind nach § 23 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG vom Veräußerungspreis neben den Werbungskosten der anlässlich der Betriebsaufgabe angesetzte Entnahmewert, also nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG der gemeine Wert von 910.000 €, sowie die nachträglichen Herstellungskosten von 30.000 € abzuziehen. Als Werbungskosten sind die Veräußerungskosten von 23.000 € anzusetzen, unabhängig davon, dass sie erst im Veranlagungszeitraum 2020 abgeflossen sind, H 23 EStH [Werbungskosten]. Der Entnahmewert des Gebäudes zuzüglich nachträglicher Herstellungskosten ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die AfA zu mindern, die während des Zeitraums der Vermietung vom 01.10.2009 bis zum 30.11.2019 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Die im genannten Zeitraum berücksichtigte AfA ist wie folgt zu ermitteln:

Entnahmewert Gebäude	730.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	<u>+ 30.000 €</u>
AfA-Bemessungsgrundlage (R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR)	<u>760.000 €</u>
AfA-Satz, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG 2 %	
(vgl. R 7.4 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 EStR)	
AfA 2009: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x $\frac{3}{12}$	3.800 €
AfA 2010 bis 2018: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x 9 Jahre	<u>+ 136.800 €</u>
AfA 2019: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x $\frac{11}{12}$	<u>+ 13.933 €</u>
AfA gesamt	154.533 €

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

Veräußerungspreis	790.000 €
./. Werbungskosten (Veräußerungskosten)	./. 23.000 €
./. gemeiner Wert	910.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten 30.000 € =	940.000 €
./. AfA 01.10.2009–30.11.2019	<u>./. 154.533 €</u>
Veräußerungsverlust § 23 EStG	./. 785.467 €
	./. 18.467 €

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

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

II. Einkünfte aus der Übertragung der GmbH-Beteiligungen

1. Beteiligung an der A-GmbH

1.1 Tätigkeit als Geschäftsführer

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

Einnahmen § 8 Abs. 1 EStG (lt. Sachverhalt)	70.000 €
./. Arbeitnehmer-Pauschbetrag § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG	./. 1.000 €
Einkünfte § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	69.000 €

1.2 Übertragung der Beteiligung

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

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

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

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

Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung des P außer Betracht bleiben. Die Tatsache, dass die Gewinnausschüttungen aus der GmbH-Beteiligung entweder durch den Abgeltungstarif nach § 32d Abs. 1 EStG oder – im Falle eines Antrags nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG – durch die Besteuerung im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG begünstigt besteuert werden, steht der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen nicht entgegen, vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 49. Folglich kann P die Rentenzahlungen im Veranlagungszeitraum 2019 nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG als Sonderausgaben abziehen, soweit sie auf die Beteiligung an der A-GmbH entfallen. Die Sonderausgaben betragen somit $1.500 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 9.000 \text{ €}$, davon Anteil A-GmbH 21,74 % = 1.956 €.

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

2. Beteiligung an der B-GmbH

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

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

2.1 Sofortbesteuerung

a) Der Barwert der Leibrente stellt den Veräußerungserlös dar (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 73, 69). Er wird durch Multiplikation des Jahreswerts der Rente (Anteil B-GmbH) mit dem nach dem Alter des Rentenberechtigten K bei Rentenbeginn (54 Jahre) zu bestimmenden Vervielfältiger ermittelt (vgl. BMF-Schreiben vom 22.11.2018, Beck'sche Steuererlasse 200 § 14/1):

Jahreswert der Rente $1.500 \text{ €} \times 12 \times 72,46 \% =$	13.042 €
--------------------------------------------------------------------	----------

x VV (54 Jahre)	14.182
-----------------	--------

Barwert der Rente	184.961 €
-------------------	-----------

Verkehrswert der übertragenen Anteile	250.000 €
---------------------------------------	-----------

Somit liegt zu 73,98 % eine entgeltliche Anteilsübertragung nach § 17 EStG und zu 26,02 % eine unentgeltliche Anteilsübertragung vor (H 17 (4) [Teilentgeltliche Übertragung] EStH sowie BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 66 Satz 4). Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös	184.961 €
-------------------	-----------

abzüglich Veräußerungskosten	./. 0 €
------------------------------	---------

Anschaffungskosten 73,98 % von 180.000 €	./. 133.164 €
------------------------------------------	---------------

Veräußerungsgewinn	<u>51.797 €</u>
--------------------	-----------------

davon sind nach § 3 Nr. 40 Buchst. c i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG

60 % steuerpflichtig = **31.078 €**

Da der veräußerte Anteil an der Kapitalgesellschaft 29,59 % (73,98 % von 40 %) beträgt, beläuft sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG auf 2.680 € (9.060 € × 29,59 %). Er ist jedoch gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG um den Teil des Veräußerungsgewinns abzuschmelzen, der den Betrag von 10.681 € (29,59% von 36.100 €) übersteigt, also um $31.078 \text{ €} ./. 10.681 \text{ €} = 20.397 \text{ €}$. Somit ist kein Freibetrag zu gewähren. Der steuerpflichtige Gewinn nach § 17 EStG beträgt im Fall der Sofortbesteuerung **31.078 €**.

- b) Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile stellen für K sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG dar. Der Ertragsanteil beträgt laut der dortigen Tabelle 27 %, da K im Zeitpunkt der Anteilsübertragung das 54. Lebensjahr vollendet hatte (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 75, 71).

Rente ab 01.07.2019: $1.500 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 9.000 \text{ €} \times 27,46 \% = 6.521 \text{ €}$

Ertragsanteil 27 % = Einkünfte 1.760 €

Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG ist nicht abzuziehen, da er bereits unter 1.2 berücksichtigt wurde.

2.2 Zuflussbesteuerung

Es gelten die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 03.08.2004 (Beck'sche Steuererlasse 1 § 16/1, s.a. BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 74). Der Tilgungsanteil der Leibrente beträgt im Kalenderjahr 2019:

72,46 % der Rentenzahlungen 2019 von 9.000 € ($6 \times 1.500 \text{ €}$) = 6.521 €

abzüglich Ertragsanteil nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG 27 % ./. 1.760 €

verbleiben als Tilgungsanteil 4.761 €

davon 60 % (Teileinkünfteverfahren § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG) 2.856 €

Verrechnung mit 60 % der Anschaffungskosten (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG),

die auf den entgeltlichen Teil entfallen ($73,98 \% \text{ von } 180.000 \text{ €}$) $\times 60 \% = ./. 79.898 \text{ €}$

verbleiben zur Verrechnung in VZ 2020 ff. 77.042 €

Im Veranlagungszeitraum 2019 ist somit **kein Tilgungsanteil** zu versteuern, sodass die Zuflussbesteuerung für K günstiger ist als die Sofortbesteuerung.

Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile gehören – wie bei der Sofortbesteuerung – zu den sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG und betragen unverändert **1.760 €**.

3. Beteiligung an der C-GmbH

Die Summe der gemeinen Werte aller übertragenen GmbH-Anteile beträgt – wie schon erwähnt – 345.000 €, davon entfallen 20.000 € bzw. 5,8 % auf die C-GmbH. Da die Mindestbeteiligungssquote von 1 % nicht erreicht ist, handelt es sich nicht um eine Veräußerung i.S.d. § 17 EStG. Auch § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nicht einschlägig, da diese Vorschrift gem. § 52 Abs. 28 Satz 11 EStG nur für die Veräußerung von Anteilen gilt, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden. Ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG schließlich liegt ebenfalls nicht vor, da der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung mehr als 1 Jahr beträgt. Somit ist der auf die Beteiligung an der C-GmbH entfallende Veräußerungspreis in Höhe des anteiligen Barwerts der Rente nicht steuerbar.

Unabhängig davon ist der Ertragsanteil der Leibrente nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG zu versteuern (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 75).

Rente ab 01.07.2019: $1.500 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 9.000 \text{ €} \times 5,8 \% = 522 \text{ €}$

Ertragsanteil 27 % = Einkünfte § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG 140 €

Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG ist nicht abzuziehen, da er bereits unter 1.2 berücksichtigt wurde.

III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Hinsichtlich der Vermietung des Bürogebäudes bezieht K Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, es handelt sich um Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG, die nach dem Überschuss der Einnahmen abzüglich der Werbungskosten zu ermitteln sind.

IV. Mündliche Prüfung aus dem Gebiet Umsatzsteuer

Achtung! Durch das "Zweite Corona-Steuerhilfegesetz" vom 29. Juni 2020 (BGBl I 2020, 1513) wird der Umsatzsteuersatz i.H.v. 19 % für den Zeitraum 1. Juli bis 31. Dezember 2020 auf 16 % gesenkt (§ 28 Abs. 1 UStG). Ist im nachfolgenden Prüfungsgespräch eine Berechnung der Umsatzsteuer erforderlich, so müsste diese mit 16 % berechnet werden, wenn der Zeitpunkt des Umsatzes in dem angesprochenen Zeitraum läge.

Prüfer: Meine Damen und Herrn, zunächst möchte auch ich Sie zur mündlichen Prüfung zum Umsatzsteuerrecht begrüßen und wünsche Ihnen in dem folgenden Prüfungsgespräch viel Erfolg.

Beginnen wollen wir mit einem aktuellen Fall aus der Fußballbundesliga. Wie Sie bestimmt mitbekommen haben, hat der FC Bayern München Lionel Messi vom FC Barcelona für 100 Millionen € verpflichtet. Welchen Umsatz erkennen Sie dabei?

Student: Nun, man muss abgrenzen, ob es sich hier um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt.

Prüfer: Das ist korrekt. Für welche Umsatzart entscheiden Sie sich?

Student: Eine Lieferung kann wohl nicht vorliegen. Dafür müsste an einem Gegenstand Verfügungsmacht verschafft werden. Menschen sind keine Gegenstände. Demnach kann es sich nur um eine sonstige Leistung handeln.

Prüfer: Ja, genau! Worin besteht denn diese sonstige Leistung?

Student: Da muss ich erstmal überlegen. Der Verein hat ja einen Arbeitsvertrag mit dem Spieler geschlossen, sodass der Spieler seine Arbeitskraft, also sein fußballerisches Können, schuldet. Wenn jetzt ein Spieler »verkauft« wird, schuldet er seine Arbeitskraft dem neuen Verein. Man könnte also sagen, dass das Recht an der Arbeitskraft des Spielers vom alten auf den neuen Verein übergeht, so eine Art Nutzungsrecht. Also erbringt der FC Barcelona eine sonstige Leistung an den FC Bayern München.

Prüfer: Das haben Sie gut erläutert. Wie prüft man den Sachverhalt weiter?

Student: Ich muss prüfen, ob diese sonstige Leistung in Deutschland steuerbar ist.

Prüfer: Und wie prüfen Sie das?

Student: Indem ich die Voraussetzungen für die Steuerbarkeit durchprüfe.

Prüfer: Dann tun Sie das bitte.

Student: Das ein Unternehmer, hier der FC Barcelona, im Rahmen seines Unternehmens, es dürfte sich hier um eine Art Hilfsgeschäft handeln, gegen Entgelt eine sonstige Leistung ausführt, ist unstreitig. Problematisch ist, ob die sonstige Leistung des FC Barcelona im Inland erbracht wird.

Prüfer: Genau das ist das Problem. Entscheiden Sie.

Student: Ich muss nach dem Ort der sonstigen Leistung schauen. Im UStG klärt das § 3a UStG. Aber das ist eine sehr umfangreiche Vorschrift. Kann ich in das Gesetz schauen?

Prüfer: Nein, versuchen Sie systematisch an die Vorschrift heranzugehen.

Student: Wie meinen Sie das?

Prüfer: § 3a UStG wird doch geprägt von einem Grundprinzip. Vielleicht hilft Ihnen dieser Ansatz?

Student: Ach ja, Sie meinen die Grundregeln?

Prüfer: Genau die meine ich.

Student: Ok. Es gibt zwei Grundregeln. Es kommt nämlich darauf an, an wen die sonstige Leistung erbracht wird. Wird sie an eine Privatperson erbracht, ist der Sitzort des leistenden Unternehmers entscheidend, wird sie an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, dann ist der Ort dort, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.

Prüfer: Schön. Wissen Sie auch, wie man diese Umsätze bezeichnet?

Student: Nein, das weiß ich leider nicht.

Prüfer: Ist auch nicht entscheidend. Man unterscheidet zwischen den »B2C-Umsätzen« = business to consumer und den »B2B-Umsätzen« = business to business. Und wie bestimmen Sie jetzt den Ort?

Student: Nun, hier liegt dann ein »B2B-Umsatz« vor, sodass die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem der FC Bayern München sein Unternehmen betreibt.

Prüfer: Richtig. Und das ist wo?

Student: Na das müsste dort sein, wo der FC Bayern seinen Sitz hat, also der Ort der Geschäftsleitung. Das ist eindeutig München, ich glaube in der Säbener Straße.

Prüfer: Sie kennen sich aber genau aus.

Student: Ja, ich war schon einige Male dort. München ist natürlich Inland, sodass die sonstige Leistung des FC Barcelona in Deutschland steuerbar ist.

Prüfer: Das haben Sie folgerichtig subsumiert. Also muss der FC Barcelona die Umsatzsteuer in Deutschland abführen?

Student: Ich muss jetzt erst noch prüfen, ob vielleicht eine Steuerbefreiung greift. Aber mir fällt keine naheliegende ein.

Prüfer: Gibt es auch hier nicht. Also muss sich der FC Barcelona in Deutschland registrieren lassen?

Student: Ja, eigentlich schon. Denn es ist ja egal, ob der Unternehmer seinen Sitz im Ausland hat. Entscheidend ist alleine, ob sein Umsatz in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist.

Prüfer: Grundsätzlich haben Sie Recht. Aber ist das in unserem Fall so?

Student: Ich glaube schon.

Prüfer: Ist es denn immer so, dass der leistende Unternehmer die USt schuldet und abführen muss?

Student: Ach, jetzt weiß ich, worauf Sie hinaus wollen. Sie denken an das »Reverse-Charge-Verfahren«, also die Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG.

Prüfer: Genau daran denke ich, sehr gut erkannt! Ist das ein Fall des § 13b UStG?

Student: Oh, das weiß ich nicht auswendig. Kann ich jetzt dazu das Gesetz aufschlagen?

Prüfer: Ja, das dürfen Sie.

Student: Danke. Also, das hier ist ein Fall, der unter § 13b Abs. 1 UStG fällt. Der Ort der steuerpflichtigen sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG und der FC Barcelona ist ein im übrigen Gemein-

schaftsgebiet = Spanien ansässiger Unternehmer. Das steht so im § 13b Abs. 7 Satz 2 Halbsatz 1 UStG. Somit schuldet der FC Bayern die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 UStG.

Prüfer: Das haben Sie perfekt subsumiert und auch die korrekte Schlussfolgerung gezogen. Wie hoch ist die Umsatzsteuer?

Student: Wenn alles richtig gelaufen ist, hat der FC Barcelona eine Rechnung ohne Ausweis der USt erteilt. Demnach sind die 100 Millionen € netto, sodass die USt i.H.v. 19 % = 19 Millionen € beträgt. Diese muss der FC Bayern in seiner Voranmeldung erklären.

Prüfer: Und was kann der FC Bayern noch tun?

Student: Er zieht diese USt in derselben Voranmeldung als Vorsteuer, wenn die Voraussetzungen der Abziehbarkeit und Abzugsfähigkeit erfüllt sind.

Prüfer: Schön. Damit haben wir den ersten Fall gelöst. Was wissen Sie über den Begriff »Kleinunternehmer«?

Student: Das ist ein besonderer Unternehmer, der grundsätzlich die Umsatzsteuer für seine Umsätze nicht abführen muss, dafür aber auch grundsätzlich keine Vorsteuer bekommt.

Prüfer: Das stimmt. Kann denn jeder Unternehmer auch Kleinunternehmer sein?

Student: Nein, natürlich nicht. Er darf bestimmte Grenzen nicht übersteigen.

Prüfer: Welche Grenzen sind das?

Student: Ich glaube, man muss immer zwei Jahre betrachten. Im Vorjahr dürfen 22.000 € nicht überschritten werden, im aktuellen Jahr darf es nicht über 50.000 € hinausgehen.

Prüfer: Richtig. Wonach richtet sich denn diese Grenze?

Student: Nach den Umsätzen.

Prüfer: Gehören alle Umsätze des Unternehmers dazu?

Student: Nein. Welche Umsätze dazu gehören und welche nicht, wird in § 19 UStG definiert. Man nennt diese Grenze »Gesamtumsatz«. Die Umsatzsteuer wird dazu gerechnet.

Prüfer: Ok. Muss man die Kleinunternehmerschaft beantragen?

Student: Denke schon.

Prüfer: Sicher?

Student: Ja.

Prüfer: Und warum gibt es dann die Option zur Regelbesteuerung?

Student: Oh, stimmt ja. Dann war meine Antwort wohl falsch. Man ist Kleinunternehmer von Gesetzes wegen, wenn die Voraussetzungen dafür erfüllt werden. Will man kein Kleinunternehmer sein, muss man zur Regelbesteuerung optieren.

Prüfer: Genau so ist die Rechtslage. Wollen wir jetzt über die »GiG« sprechen. Was fällt Ihnen dazu ein?

Student: Damit ist die Geschäftsveräußerung im Ganzen gemeint.