

## Lösungshinweise

### Steuerberaterprüfung 2008

Nr.	Name und Schwerpunkte	BFH-Urteile / Erlasse	Wertung
1	<b>Teil I AO / FGO</b> <b>Müller &amp; Schulz OHG</b> Anfechtungsklage Subsidiarität der Feststellungsklage		<b>[30]</b> [10]
2	<b>Enno Ehrlich</b> Korrekturvorschriften Festsetzungsfrist §§ 169, 170 Änderung nach § 173 Änderungssperre nach Außenprüfung Einspruch; Anfechtungsbeschränkung § 351 Bekanntgabefiktion Mitberichtigung nach § 177	BFH v. 14.10.2003	[20]
3	<b>Teil II USt</b> <b>Knut KG</b> Gründung einer KG Lieferung von Zigaretten nach Belgien Erwerb einer Maschine aus Holland Lieferung eines neuen PKW Reihengeschäfte durch Lieferung von Pumpen Sicherungsübereignung PKW-Nutzung		[35]
4	<b>Teil III ErbSt/GrESt</b> <b>Peter Müller</b> ErbStG §§ 14, 19a		<b>[35]</b> [25]
5	<b>XYZ-KG</b> GrESt Übergang von Gesamthand § 6 (2) GrEStG		[5]
6	<b>Textil OHG</b> Ausscheiden eines Gesellschafters Abfindung in Höhe des Buchwerts Schenkung § 7 (7) ErbStG		[5]

**Teil 1 AO / FGO****Rz. Lösung Nr. 1 Müller & Schulz OHG****1 1. Zulässigkeit der Klage**

Die Zulässigkeit der Klage der OHG ist davon abhängig, dass sämtliche Zulässigkeitsvoraussetzungen vorliegen.

**2 1.1. Die mit der Klage gestellten Anträge zu 1.-3. beinhalten unterschiedliche Klagebegehren.**

Der Klageantrag zu 1) beinhaltet eine Anfechtungsklage iSv § 40 (1) FGO, da mit ihm die Aufhebung der Prüfungsanordnung vom 10.10.2007 in Form der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2007 begehrt wird.

Die Anträge zu 2) und 3) stellen eine Feststellungsklage nach § 41 (1) FGO dar, da die Anträge auf die Feststellung des Bestehens bzw. Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses gerichtet sind. Der Antrag zu 4), die Revision zuzulassen, hat für die Zulässigkeit der Klage keine Bedeutung. Der Antrag ist reine Verfahrenshandlung und in diesem Zusammenhang unbeachtlich.

Die Zulässigkeit wird auch nicht dadurch berührt, dass die Klägerin in der von ihr erhobenen Klage mehrere Klagebegehren verbunden hat. Eine derartige objektive Klagehäufung ist nach § 43 FGO zulässig, wenn sich die Klagen gegen denselben Beklagten richten, im Zusammenhang stehen und dasselbe Finanzgericht (FG) zuständig ist. Diese Voraussetzungen sind lt. Sachverhalt gegeben.

Unter 1.3. wird abgehandelt, inwieweit Bedenken hinsichtlich der gewählten Klageart bestehen.

**3 1.2. Im Übrigen sind die aus dem Sachverhalt ersichtlichen Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Erhebung der Klage erfüllt.**

Insbesondere ist das nach § 44 FGO erforderliche Vorverfahren abgeschlossen und die Anfechtungsklage innerhalb der Monatsfrist des § 47 (1) FGO nach Ergehen der Einspruchsentscheidung fristgerecht erhoben worden. Die Monatsfrist gilt nicht für Feststellungsklagen. Ebenfalls ist der Streitgegenstand bezeichnet; § 65 FGO.

Die OHG kann nach § 124 HGB klagen, da sie nach §§ 179 ff. AO Gegenstand des Gewinnfeststellungsverfahrens bzw. nach UStG und GewStG Steuerrechtssubjekt ist und damit nach §§ 193 ff. AO der Außenprüfung unterliegt.

1.3. Fraglich könnte sein, ob die gewählten Klagearten zulässig sind.

**4 1.3.1. Anfechtungsklage**

Die mit dem Antrag zu 1) erhobene Anfechtungsklage (§ 40 (1) FGO) zielt auf die Aufhebung der Prüfungsanordnung vom 10.10.2007 in Gestalt der abweisenden Einspruchsentscheidung vom 09.12.2007. Mit dem Vorbringen der Klägerin, eine wegen unwirksamer Bekanntgabe nachgeholt, während der Außenprüfung (Ap) ergangene Prüfungsanordnung sei unzulässig (vgl. § 197 AO) macht sie geltend, durch die Einspruchsentscheidung in ihren Rechten verletzt zu sein; § 40 (1) FGO. Ob ihr Vorbringen letztlich berechtigt ist, ist eine Frage der Begründetheit der Klage.

**5 1.3.2. Feststellungsklage**

Bedenken hinsichtlich der Zulässigkeit könnten sich im Hinblick auf die Feststellungsanträge zu 2) und 3) ergeben. Diesen Begehren liegen keine Verwaltungsakte zugrunde, sondern nur prüfungsrelevante Befugnisse des Finanzamts gegenüber der OHG aus dem bestehenden Steuerrechtsverhältnis. Diese können jedoch grundsätzlich auch zu den Rechtsverhältnissen iSv § 41 FGO gezählt werden; vgl. Tipke/Kruse, § 41 FGO Tz. 2.

Eine Feststellungsklage ist allerdings nach § 41 (2) FGO ausgeschlossen und damit unzulässig, wenn die OHG als Klägerin ihre Rechte durch eine andere Klageart geltend machen kann (Subsidiaritätsprinzip). Dies gilt jedoch nicht, soweit die Feststellung der Nichtigkeit eines der Klage zugrunde liegenden Verwaltungsaktes geltend gemacht wird; vgl. § 41 (2) S. 2 FGO.

**6 1.3.2.1. Antrag zu 2)**

Der Feststellungsantrag, die Prüfungsfeststellungen nicht zu verwerten, zielt nicht auf die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts, sondern das Antragsbegehren ist darauf gerichtet, dem Finanzamt zu verbieten, diese zum Gegenstand eines Änderungsbescheides zu machen. In dem angestrebten Verwertungsverbot ist eine vorbeugende Unterlassungsklage zu sehen.

Rechtswidrige Prüfungsanordnungen begründen grundsätzlich kein Verwertungsverbot (BStBl. 1987 II, S. 248 und 1989 II, S. 76). Vielmehr muss der Steuerpflichtige die Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung in einem besonderen Verfahren feststellen lassen (sog. Zweigleisigkeit). Dies geschieht durch einen Einspruch gegen die Prüfungsanordnung, ggfs. durch Anfechtungsklage bzw. Fortsetzungsfeststellungsklage gem. § 100 (1) S. 4 FGO (BStBl. 1989 II, S. 76 m.w.N.). Ist die Prüfungsanordnung nichtig oder gar nicht ergangen, so muss die Rechtswidrigkeit unmittelbar im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden (BStBl. 1990 II, S. 789 m.w.N.); erforderlichenfalls ist Anfechtungsklage zu erheben.

Somit ist das durch den Antrag begehrte Ziel durch eine andere Klageart (= Anfechtungsklage) erreichbar; es greift das Subsidiaritätsprinzip; § 41 (2) S. 1 FGO. Dies hat zur Folge, dass der Klageantrag zu 2) und damit die Klage unzulässig ist (vgl. auch Tipke/Kruse, § 41 FGO, Tz. 14).

7 1.3.2.2. Antrag zu 3)

Das Feststellungsbegehren, die Einordnung der OHG als Großbetrieb sei unzutreffend (vgl. § 3 BpO) ist für sich gesehen unzulässig. Die BpO (Beck StE 800 § 193/1) ist eine allgemeine Verwaltungsvorschrift und somit keine Rechtsnorm; sie bewirkt allenfalls eine Selbstbindung der Finanzverwaltung im Rahmen des § 194 AO, wen und was sie in welchem Umfang der Außenprüfung unterwerfen will (vgl. hierzu Größenklasseneinteilung aufgrund von § 3 BpO in Beck StE 800 § 193/4). Danach würde die OHG allein wegen der getätigten Umsätze als Großbetrieb eingestuft. Auf die nur minimalen Gewinne kommt es dann nicht mehr an.

Die Einordnung als Großbetrieb aufgrund einer dienstlichen Anweisung kann nicht selbständig angefochten werden, sondern nur im Rahmen der Anfechtung der Prüfungsanordnung.

## 8 1.3.2.3. Die Klageanträge zu 2) und 3) sind unzulässig und versprechen daher keinen Erfolg. Sie sollten zurückgenommen werden.

9 **1.4. Begründetheit der Anfechtungsklage (Antrag zu 1)**

Der Antrag auf Aufhebung der Prüfungsanordnung vom 10.10.2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.12.2006 ist unbegründet.

Auch wenn die ursprüngliche Prüfungsanordnung mangels ordnungsgemäßer Bekanntgabe unwirksam war und damit eine Weiterführung der Außenprüfung nicht statthaft ist, wird das Finanzamt nicht daran gehindert, diese durch den Erlass einer neuen fehlerfreien zu ersetzen; BFH BStBl. 1986 II, 435; BStBl. 1989 II, S. 180; 1990 II, S. 2.

Dies gilt insbesondere dann, wenn die Fehlerhaftigkeit kurz nach Beginn der Außenprüfung durch das Finanzamt korrigiert wird und demzufolge ein wesentlicher Teil der Prüfung noch nicht durchgeführt war.

Anderenfalls wäre das Finanzamt gehindert, seinem gesetzlichen Auftrag nachzukommen, die nach §§ 193 ff. AO der Außenprüfung unterliegenden Betriebe zeitnah zu prüfen.

Das Finanzamt war daher berechtigt, eine neue Prüfungsanordnung zu erlassen.

## 10 Die Einwendungen gegen die Einordnung als Großbetrieb versprechen ebenfalls keine Aussicht auf Erfolg, weil es ausreicht, wenn eines der genannten Größenmerkmale überschritten ist. Wegen der die maßgebliche Umsatzgrenze übersteigenden Umsätze ist die OHG zutreffend als Großbetrieb eingestuft worden; auf den Gewinn kommt es dann nicht mehr an. Es sind daher keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass das Finanzamt mit der Entscheidung, eine Außenprüfung anzuordnen, eine fehlerhafte Ermessensentscheidung getroffen hat; §§ 194, 196 AO.

## 11 Soweit die Klage zulässig ist, ist sie unbegründet. Sie hat daher keine Aussicht auf Erfolg.

**Rz. Lösung Nr. 2 Enno Ehrlich**

Es ist zu prüfen, ob das Finanzamt berechtigt war, die Steuerbescheide 2003 bis 2006 nach § 173 AO zu ändern.

- 20 Eine Korrektur ist selbst bei Vorlage einer einschlägigen Korrekturvorschrift nur zulässig, solange noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist; § 169 (1) S. 1 AO. Drei Faktoren bestimmen den Eintritt der Festsetzungsverjährung
- Fristanfang
  - Fristdauer
  - Fristende.
- 21 Die Festsetzungsfrist beginnt nach § 170 (1) AO mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. § 170 (2) Nr. 1 AO bestimmt jedoch in Abweichung von dieser Grundregel, dass die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist, sofern auf Grund gesetzlicher Vorschrift eine Steuererklärung einzureichen ist, es sei denn, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 (1) AO später beginnt. Da nach § 149 AO iVm § 25 (3) S. 1 EStG und § 56 EStDV eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist, beginnt die Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2003 mit Ablauf des Jahres 2004, da in diesem Jahr die Steuererklärung von Herrn Ehrlich (E) abgegeben wurde. Rechnet man dazu die Festsetzungsfrist von vier Jahren (§ 169 (2) S. 1 Nr. 1 AO), so endet die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Jahres 2008. Somit war in dem Zeitpunkt, in dem der Änderungsbescheid 2003 zur Post gegeben wurde (25.08.2008), noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Gleiches gilt für die Änderungsbescheide der Jahre 2004 bis 2006, da auch hier jeweils die Steuererklärungen im darauffolgenden Jahr abgegeben wurden.
- 22 Zu prüfen ist, ob die Korrekturvorschrift des § 173 AO im Falle des E zur Anwendung kommt. Nach § 172 (1) Nr. 2 Bst d 1. HS AO kann eine Korrektur nach §§ 173 ff. AO nur erfolgen, soweit der betreffende Steuerbescheid nicht vorläufig (§ 165 AO) oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergangen ist und soweit der Steuerpflichtige weder einer Änderung zugestimmt noch einen entsprechenden Antrag gestellt hat; § 172 (1) Nr. 2a AO. Nach der Vorgabe im Sachverhalt ist dies nicht der Fall, sodass grundsätzlich § 173 AO zur Anwendung kommen konnte.
- 23 Voraussetzung für eine Änderung nach § 173 (1) Nr. 1 AO ist, dass Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. Unter einer Tatsache versteht man jeden objektiven Sachverhalt, der den Tatbestand oder ein Tatbestandsmerkmal eines Einzelsteuergesetzes erfüllt und vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängig ist. Als Tatsache wertete hier das Finanzamt, dass E in den Jahren 2003 bis 2006 jeweils 2.000 € gezahlt bekam. Dabei handelt es sich um einen Vorgang materieller Art, der eine Tatsache im Sinne von § 173 (1) AO darstellt; vgl. AEAO zu § 173 Nr. 1.1. Dabei könnte es sich um Betriebseinnahmen handeln, die zu einer höheren Steuer führen könnten. Demgegenüber behauptet E, es habe sich bei den Zahlungen um private Schenkungen gehandelt. Insoweit

trägt E jedoch die Feststellungslast. Er konnte nicht nachweisen, was er behauptete, sodass eine zu einer höheren Steuer führenden Tatsache im Sinne von § 173 (1) Nr. 1 AO vorliegt.

Diese Tatsache müsste nachträglich bekannt geworden sein. Dies ist dann der Fall, wenn der zuständige Amtsträger von ihr erst nach abschließender Zeichnung des Steuerbescheides erfährt; vgl. AEAO zu § 173 Nr. 2.1. Die Tatsache der zusätzlichen Einnahmen wurde dem Finanzamt erst 2008 bekannt, zu einem Zeitpunkt also, in dem die Veranlagungen 2003 bis 2006 bereits durchgeführt waren. Es handelt sich damit um eine neue Tatsache im Sinne von § 173 (1) Nr. 1 AO.

Es könnte jedoch eine Änderung aus verschiedenen sonstigen Gründen ausscheiden.

#### 24 a) Einkommensteuer 2003

Für diesen Veranlagungszeitraum könnte eine Änderung daran scheitern, dass nach § 173 (2) AO Steuerbescheide, soweit sie auf Grund einer Außenprüfung ergangen sind, nur geändert werden können, wenn eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vorliegt. Dies gilt nach § 173 (2) S. 2 AO ausdrücklich auch, wenn - wie hier - im Anschluss an eine Außenprüfung dem Steuerpflichtigen mitgeteilt wurde, die Außenprüfung habe zu keiner Änderung geführt. Zu untersuchen ist damit, ob E eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO) begangen hat.

Eine Steuerhinterziehung (§ 370 AO) setzt voraus, dass E vorsätzlich Steuern dadurch verkürzt hat, dass er unrichtige Steuererklärungen abgegeben hat. Vorsatz bedeutet entweder Wissen und Wollen der Tatbestandsverwirklichung (direkter Vorsatz) oder aber das billige inkaufnehmen des Erfolgseintritts (bedingter Vorsatz). Für beides ist im Sachverhalt kein Anhaltspunkt vorhanden. Leichtfertig im Sinne von § 378 AO handelt derjenige, der grob fahrlässig handelt, d. h. die im Verkehr erforderliche Sorgfalt in besonders schwerem Maß außer Acht lässt. Auch dies ist E nicht vorzuwerfen. Er war der Ansicht, die Einnahmen seien im privaten Bereich angefallen und mithin für die Einkommensteuer irrelevant. Er unterlag insoweit einem Rechtsirrtum, was grundsätzlich nicht zur Annahme von leichtfertigem Handeln führt.

25 Damit liegen die Voraussetzungen des § 173 (2) AO nicht vor, d. h., dass eine Änderungssperre besteht. Damit hätte das Finanzamt am 25.08.2008 keinen Änderungsbescheid erlassen dürfen. Der Änderungsbescheid ist rechtswidrig. Gegen diesen Änderungsbescheid ist nach §§ 347 (1) Nr. 1 AO der Einspruch der statthafte Rechtsbehelf. Der Einspruch ist nach § 355 (1) S. 1 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen. Der Änderungsbescheid 2003 ging am Mittwoch, den 25.08.2008 mit einfachem Brief zur Post. Er gilt damit nach § 122 (2) Nr. 1 AO regulär mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, somit am 28.08.2008. Da es sich hierbei um einen Samstag handelt, gilt der Bescheid erst am darauffolgenden Montag als bekannt gegeben. Nach der geänderten Rechtsprechung (vgl. BFH v. 14.10.2003 – IX R 68/98, BStBl. 2003 II, S. 898) ist die 3-Tage-Fiktion des § 122 (2) Nr. 1 AO als Frist iSd § 108 (3) AO zu behandeln; AEAO zu § 108 Nr. 2.

- 26 Die Einspruchsfrist begann mit Ablauf des 30.08.2008 (§§ 355 (1), 108 (1) AO, 187 (1) BGB) und endet mit Ablauf des 30.09.2008 um 24.00 Uhr (§§ 108 (1) AO, 188 (2) BGB).
- 27 E sollte demnach dem Steuerberater eine Vollmacht erteilen und spätestens bis zum Ablauf des 30.09.2008 (heute) Einspruch beim Finanzamt einlegen. Der Rechtsbehelf ist schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären; § 357 (1) S. 1 AO.

### **b) Einkommensteuer 2004**

- 28 Der Änderung des Einkommensteuerbescheides 2004 könnte das rechtskräftige Urteil des Finanzgerichts entgegenstehen.

Nach § 110 (1) S. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten soweit, als über den Streitgegenstand entschieden worden ist. Es kommt damit wesentlich darauf an, was unter dem Begriff des Streitgegenstandes zu verstehen ist. Verwendet man einen weiten Begriff in dem Sinn, dass Streitgegenstand die vom Kläger angegriffene Steuerfestsetzung darstellt, so käme hier die Änderung nicht in Betracht. Allerdings steht dieser Auffassung § 110 (2) FGO entgegen, wonach die Vorschriften der AO und anderer Steuergesetze über die Korrektur von Verwaltungsakten unberührt bleiben. Denn diese Vorschrift würde leer laufen, würde man die Wirkung eines Urteils auf eine Anfechtungsklage hin so weit ausdehnen, dass mit dem Urteil die Rechtswidrigkeit oder Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes festgestellt sei. Die Rechtsprechung (BFH GrS vom 17.07.1967, BStBl 1968 II S. 344) sieht im Regelfall die aus einem festgestellten Sachverhalt hergeleitete Rechtsfolge (Festsetzung und Anforderung eines bestimmten Steuerbetrages) als Maßstab für die Bestimmung des Umfangs des Streitgegenstandes an. Dabei gilt allgemein der Grundsatz, dass eine Bindung an ein Urteil insoweit nicht besteht, als nachträglich steuererhebliche Tatsachen bekannt werden, die vom Gericht in seiner Entscheidung erkennbar nicht berücksichtigt worden sind; vgl. Tipke/Kruse, § 110 FGO Anm. 6.

- 29 Die Änderung betrifft hier einen Sachverhalt, der weder der Finanzbehörde noch dem Finanzgericht im Zeitpunkt des Urteils bekannt war. Damit steht § 110 (1) FGO einer Änderung nicht entgegen.
- 30 Zu denken wäre auch noch daran, dass der Korrektur nach § 173 (1) AO der Grundsatz der Verwirkung entgegenstehen könnte. Das Rechtsinstitut der Verwirkung ist der Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben. Verwirkung tritt ein, wenn ein Berechtigter durch sein Verhalten einen Vertrauenstatbestand dergestalt geschaffen hat, dass nach Ablauf einer gewissen Zeit die Geltendmachung seines Rechts als illoyale Rechtsausübung empfunden werden muss; vgl. Tipke/Kruse, § 4 AO Anm. 169.
- 31 Allerdings konnte E hier auf Grund der verstrichenen Zeit von nur rd. vier Monaten zwischen dem Eingang des Schreibens vom Finanzamt bei ihm und der Korrektur durch das Finanzamt nicht damit rechnen, dass das Finanzamt die zwingende Korrektur (kein Ermessen) unterlassen würde. Damit ist keine Verwirkung eingetreten. Das Finanzamt hat zu Recht eine

Änderung nach § 173 (1) Nr. 1 AO durchgeführt. Ein von dem Steuerberater eingelegter Einspruch hätte keine Aussicht auf Erfolg.

### c) Einkommensteuer 2005

- 32 Der Einkommensteuerbescheid 2005 in seiner ursprünglichen Form ist durch die Rücknahme des Einspruchs (§ 362 AO) bestandskräftig geworden. Unanfechtbarkeit ist am 17.08.2008 eingetreten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass das Finanzamt eine Korrektur nach § 173 (1) Nr. 1 AO vornehmen konnte. Allerdings kann E nunmehr gegen diesen Änderungsbescheid wiederum Einspruch einlegen. § 362 (2) S. 1 AO ist also nicht so zu verstehen, dass durch die Rücknahme des Rechtsbehelfs jedwede Anfechtungsmöglichkeit auch bezüglich eines Änderungsbescheides verloren geht.
- 33 Allerdings kommt § 351 (1) AO zur Anwendung. Danach können Verwaltungsakte, die unanfechtbare Verwaltungsakte ändern, nur insoweit angegriffen werden, als die Änderung reicht. Die Bedeutung der Vorschrift besteht in einer betragsmäßigen Begrenzung („insoweit“). Im hier zu entscheidenden Fall kann damit die Tatsache der Sonderausgabenzahlung nur bis zur Höhe von 2.000 € geltend gemacht werden; genauer gesagt bis zur Höhe der Steuer, die auf den 2.000 € nachträglich berücksichtigten Einnahmen liegt.
- 34 Hiervon ist nur dann eine Ausnahme zu machen, wenn sich aus Vorschriften über die Aufhebung und Änderung von Verwaltungsakten etwas anderes ergibt; § 351 (1) 2. Halbsatz AO. § 173 (1) AO stellt hinsichtlich der Sonderausgaben keine solche Vorschrift dar, da es sich bei den Sonderausgaben um keine neuen Tatsachen handelt. Die Tatsache der Zahlung war dem zuständigen Sachbearbeiter aus der Steuererklärung in dem Zeitpunkt bekannt, als die Willensbildung über die Steuerfestsetzung im Gang war.
- 35 Da sonstige Korrekturvorschriften nicht in Betracht kommen, können die Sonderausgaben nur in Höhe der Änderung auf Grund der nachträglich bekannt gewordenen Einnahmen von 2.000 € Berücksichtigung finden.
- 36 Der Steuerberater von E sollte gegen den geänderten Steuerbescheid 2005 Einspruch einlegen, um die Berücksichtigung der Sonderausgaben zu erreichen. Allerdings gilt ohnedies schon § 177 (1) AO. Danach sind, sofern die Voraussetzungen für die Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten eines Steuerpflichtigen vorliegen, soweit die Änderung reicht, zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen solche Rechtsfehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Änderung sind. Auch hier gilt eine betragsmäßige Begrenzung, nämlich hier auf die betragsmäßige Auswirkung der nachträglich bekannt gewordenen Einnahmen von 2.000 € bzw. der darauf lastenden Steuer. Diese Mitberichtigung hätte das Finanzamt im Zuge der Änderung wegen der Einnahmen lt. Kontrollmitteilung von Amts wegen durchführen müssen. Da das Finanzamt hinsichtlich der Beurteilung der Zahlungen als Sonderausgaben aber eine andere Rechtsauffassung vertritt und daher eine entsprechende Mitberichtigung unterlassen hat, ist gegen den geänderten Einkommensteuerbescheid Einspruch einzulegen.

**d) Einkommensteuer 2006**

- 37 Hinsichtlich der Korrektur dieses Steuerbescheides tritt das Problem auf, ob durch die im Juni 2008 durchgeführte Änderung auf Grund von § 175 (1) Nr. 1 AO, bei der die im April 2008 bekannt gewordenen Einnahmen nicht berücksichtigt worden waren, dem Finanzamt die Korrekturmöglichkeit nach § 173 (1) Nr. 1 AO verloren gegangen ist.
- 38 Dies ist im Ergebnis zu verneinen, weil das Finanzamt bei der Änderung nach § 175 (1) Nr. 1 AO den Inhalt des Grundlagenbescheids nur schematisch übernimmt. Eine materiellrechtliche Prüfung der gesamten Steuerfestsetzung findet mithin nicht statt. Dies führt dazu, dass eine bei einer Änderung aufgrund eines Grundlagenbescheids bereits bekannte Tatsache durch diese Änderung das Merkmal „neu“ nicht verliert; AEAO zu § 173 Nr. 2.4.
- 39 Deshalb durfte das Finanzamt im August 2008 eine auf § 173 (1) Nr. 1 AO gestützte Korrektur des Bescheides vom Juni 2008 vornehmen.

**Teil 2 USt****Rz. Lösung Nr. 3 Knut KG****1. Gründung KG****1.1 Einbringung Einzelunternehmen des K**

- 50 a) Bei der Einbringung des bisherigen Einzelunternehmens des Knut in die zum 01.01.2008 gegründete Knut KG handelt es sich um eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen**. Umsatzsteuerlich liegen dabei eine Vielzahl von Lieferungen und Leistungen des einbringenden Unternehmers vor. Alle diese Lieferungen und Leistungen erfolgen im Rahmen des bisherigen Einzelunternehmens. Es handelt sich der Sache nach um Hilfsgeschäfte als letzte Akte des Unternehmens. Den Lieferungen und Leistungen stehen Gegenleistungen gegenüber in Gestalt der Gewährung von Gesellschaftsrechten an der Knut KG. Vorbehaltlich des Ortes der Lieferungen und sonstigen Leistungen liegen daher an sich nach § 1 (1) Nr. 1 UStG steuerbare Leistungen vor.
- 51 b) Allerdings nimmt § 1 (1a) UStG Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen erfolgen, von der Steuerbarkeit aus. Voraussetzung ist, dass tatsächlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vorliegt. Erforderlich ist insoweit, dass das Unternehmen im Ganzen oder ein gesondert geführter Betrieb übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Dies ist hier unzweifelhaft zu bejahen, da die gesamten Aktiva und Passiva der bisherigen Einzelfirma eingebracht wurden. Knut hat seine unternehmerische Tätigkeit zum 01.01.2008 nicht insgesamt eingestellt, es liegt daher eine Einbringung eines gesondert geführten Betriebes in eine Gesellschaft vor. Weitere Voraussetzung ist, dass die Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer erfolgte. Auch dies ist zu bejahen, denn die Knut KG, in die die Einbringung erfolgt, ist selbst Unternehmer. Es genügt, dass die Unternehmereigenschaft mit der Übertragung beginnt, zB dadurch, dass die übernehmende Gesellschaft das bisherige Unternehmen fortführt, indem sie - wie bisher der Einzelunternehmer - entgeltliche Lieferungen und Leistungen im Rahmen des unveränderten Unternehmensgegenstandes erbringt; A 5 (1) UStR.
- Die von Knut im Zuge der Einbringung zum 01.01.2008 erbrachten Lieferungen und sonstigen Leistungen sind daher nicht steuerbar.
- 52 c) Knut schuldet die in der Rechnung offen ausgewiesene Umsatzsteuer nicht für den nach § 1 (1a) UStG nicht steuerbaren Umsatz, sondern weil er die Umsatzsteuer offen ausgewiesen hat. Knut ist als Unternehmer dem Grunde nach berechtigt, für Lieferungen und sonstige Leistungen Umsatzsteuer in Rechnungen offen auszuweisen. Er war im vorliegenden Fall aber nicht zum gesonderten Steuerausweis berechtigt, weil der Umsatz nicht steuerbar ist. Knut schuldet die ausgewiesene Umsatzsteuer daher nach § 14c (1) UStG; A 190c (1) UStR.

**» Hinweis**

Von 14c (2) UStG werden die Fälle erfasst, in denen der Abrechnende Kleinunternehmer ist oder gar kein Unternehmer ist oder zwar Unternehmer ist, aber keine Lieferung oder sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens ausführt; A 190d UStR.

Die Steuerschuld entsteht gemäß § 13 (1) Nr. 3 UStG im Fall des § 14c (1) UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Leistung entsteht, spätestens aber im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Da für die Ausführung der nicht steuerbaren Leistung keine Steuer entsteht, ist auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung abzustellen. Die Steuer entsteht somit am 08.01.2008 und ist für den Voranmeldungszeitraum 01/2008 anzumelden. Insofern ist die von Knut abgegebene Umsatzsteuervoranmeldung nicht zu beanstanden.

**» Hinweis**

Die Rechtsfolgen von § 14c (1, 2) UStG treten unabhängig davon ein, ob die Rechnung alle in § 14 (4), 14a UStG aufgeführten Angaben enthält; A 190c (1) S. 2, 190d (1) S. 3 UStR.

- 53 Knut hat die Möglichkeit, die Rechnung zu berichtigen; § 14c (1) S. 2, 3 iVm § 14c (2) S. 3 – 5 UStG. Die Berichtigung der Steuer in einer Voranmeldung in entsprechender Anwendung des § 17 (1) UStG ist aber nur möglich, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens dadurch beseitigt ist, dass die KG keinen Vorsteuerabzug vornimmt oder einen bereits erfolgten Vorsteuerabzug wieder an das Finanzamt zurückzahlt. Die Berichtigung der Steuer hat Knut aus diesen Gründen schriftlich zu beantragen. Er ist erst nach der Zustimmung durch das Finanzamt berechtigt, die Berichtigung in einer Voranmeldung vorzunehmen.

**1.2 Eintritt des L in die KG**

- 54 Die Bargeldeinzahlung des Langer stellt **keine** Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne dar. Die bloße Zahlung von Geld als Entgelt für eine empfangene Leistung ist nicht ihrerseits als Leistung im Sinne des § 1 (1) Nr. 1 UStG zu werten; A 18 (1) S. 4 UStR. Insoweit fehlt es an einem Umsatz.

Die Übertragung der Wertpapiere stellt eine **sonstige Leistung** nach § 3 (9) UStG dar. Die Leistung des Langer ist aber gleichwohl nicht steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG, da Langer als bloßer Inhaber von Wertpapieren nicht Unternehmer ist. Das Halten von Wertpapieren begründet für Langer nicht die Unternehmereigenschaft, denn weder kann das Innehaben von Wertpapieren als Leistung qualifiziert werden, noch stellt sich der Ertrag von Wertpapieren als Entgelt für eine Leistung dar; A 18 (1) S. 5 UStR.

### 1.3 Beurteilung bei der KG

- 55 a) Nach dem BFH-Urteil vom 01.07.2004 – BStBl 2004 II S. 1022 erbringt die Knut KG im Zusammenhang mit der Gründung überhaupt keinen Umsatz von Gesellschaftsanteilen an die Gesellschafter Knut und Langer; A 6 (2) UStR.

► **Hinweis**

Nach früherer Auffassung wurde die Gewährung von Gesellschaftsrechten als sonstige Leistung angesehen, die steuerbar und nach § 4 Nr. 8f UStG steuerfrei war.

- 56 b) Die Knut KG kann die von Knut in der Rechnung vom 08.01.2008 ausgewiesene Umsatzsteuer nicht gem § 15 (1) Nr. 1 UStG als abziehbaren Vorsteuerbetrag geltend machen, weil die von Knut ausgewiesene Steuer nicht für eine Lieferung oder eine sonstige Leistung, sondern nach § 14c UStG geschuldet wird; A 192 (1) UStR.

## 2. Lieferung und Erwerb

### a) Lieferung der Zigaretten nach Belgien

- 60 Die Knut KG liefert gem § 3 (1) UStG die Zigaretten an den Bront aus Brügge, indem sie ihm die Verfügungsmacht verschafft. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 (5a) UStG vorrangig nach § 3c, 3e, 3f, 3g UStG.

Nach § 3 (5a) iVm § 3c (1) UStG ist der Ort dort, wo die Beförderung durch die Knut KG endet, mithin in Brügge/Belgien. Die Voraussetzungen des § 3c (1) UStG sind erfüllt:

- Der Gegenstand der Lieferung wird durch den Lieferer befördert (kein Abholfall).
- Der Gegenstand der Lieferung gelangt von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.

- 61 Nach § 3c (2) Nr. 1 UStG ist § 3c (1) UStG dann anzuwenden, da der Abnehmer als Privatperson nicht zu den in § 1a (1) Nr. 2 UStG genannten Personen gehört.

Auf die Lieferschwelle in § 3c (3) UStG kommt es im vorliegenden Fall gar nicht an, denn es handelt sich bei den Zigaretten um verbrauchssteuerpflichtige Waren, für die § 3c (3) UStG keine Anwendung findet; §§ 1a (5) S. 2, 3c (5) S. 2 UStG.

Der Umsatz ist daher in Deutschland nicht steuerbar; § 1 (1) Nr. 1 UStG neg. Die Knut KG muss sich in Belgien umsatzsteuerlich erfassen lassen. Sie ist nach § 14a (2) UStG analog zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet.

**b) Erwerb einer Maschine aus Holland**

- 62 1) Die Knut KG tätigt einen ig Erwerb. Die Voraussetzungen von § 1a (1) Nr. 1 bis 3 UStG sind erfüllt, denn die Maschine wurde aus den Niederlanden in die Bundesrepublik Deutschland (zwei EU-Staaten) geliefert, die KG als Erwerberin ist Unternehmer und erwirbt für ihr Unternehmen und der Lieferant ist Unternehmer (und kein Kleinunternehmer) und liefert gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens. § 1a (3) UStG greift nicht, weil die Knut KG nicht unter die dort genannten Abnehmer fällt. Ort des ig Erwerbs ist nach § 3d S. 1 UStG in Hamburg, weil dort die Beförderung endet.
- 63 Der ig Erwerb der Maschine ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 5 iVm § 1a (1) UStG. Der Erwerb ist auch nicht nach § 4b UStG steuerfrei. Bei einem Steuersatz von 19% gem § 12 (1) UStG und einer Bemessungsgrundlage von 20.000 € gem § 10 (1) UStG beträgt die Umsatzsteuer 3.800 €. Die Umsatzsteuer entsteht grds mit Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des dem Erwerb (11.04.2008) folgenden Monats; § 13 (1) Nr. 6 UStG. Der Umsatz ist daher mit der Umsatzsteuervoranmeldung 05/2008 zu erklären.

**► Hinweis**

§ 4 UStG war aus systematischen Gründen nicht zu prüfen, weil dieser Paragraph nur für nach § 1 (1) Nr. 1 UStG steuerbare Umsätze gilt; vgl § 4 UStG Einleitungssatz.

- 64 2) Die Steuer auf den ig Erwerb ist eine nach § 15 (1) Nr. 3 UStG abziehbare Vorsteuer. Eine Rechnung ist dafür nicht erforderlich. Ausschlussgründe nach § 15 (2) UStG liegen nicht vor, so dass die Vorsteuer iHv 3.800 € auch abzugsfähig ist. Sie ist im gleichen Voranmeldungszeitraum anzusetzen wie die Steuer auf den ig Erwerb, mithin also im Voranmeldungszeitraum 05/2008.

**c) Innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Pkw**

- 65 Die Veräußerung des PKW am 30.01.2008 ist eine Lieferung (Hilfsgeschäft); § 3 (1) UStG. Der Ort der Lieferung ist Hamburg; § 3 (6) S. 1 UStG. Der gegen Entgelt ausgeführte Umsatz ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG.
- 66 Bei dem PKW handelt es sich um ein neues Fahrzeug iSv § 1b (3) UStG. Zwar liegt die Laufleistung über 6.000 Kilometer, aber die erste Inbetriebnahme liegt im Zeitpunkt des Verkaufs noch nicht mehr als 6 Monate zurück.
- 67 Die Lieferung ist als ig Lieferung steuerfrei nach § 4 Nr. 1b iVm § 6a (1) Nr. 1- 3 UStG:
1. Der Pkw wurde durch den Abnehmer von Deutschland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Holland) befördert; § 6a (1) Nr. 1 UStG.

2. Es handelt sich um die Lieferung eines neuen Fahrzeugs, so dass es auf die Person des Erwerbers nicht ankommt; § 6a (1) Nr. 2c UStG.
3. Der Erwerb des Fahrzeugs unterliegt bei J der Umsatzbesteuerung in Holland nach §§ 1a (1), 1b (1) UStG analog.

Die Bemessungsgrundlage für den steuerfreien Umsatz beträgt 40.000 €. Der Umsatz ist in der Umsatzsteuervoranmeldung 01/2008 zu erklären, weil in diesem Monat die Rechnung ausgestellt wurde; § 18b S. 1, 2 UStG.

- 68 Auswirkungen auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug der Knut KG ergeben sich nicht, weil ein nach §§ 4 Nr. 1b, 6a UStG steuerfreier Umsatz den Vorsteuerabzug nicht ausschließt; § 15 (3) Nr. 1 UStG.

### 3. Reihengeschäfte durch Lieferung von Pumpen

- 70 Die Knut KG liefert gemäß § 3 (1) UStG im Reihengeschäft (§ 3 (6) S. 5 UStG) Pumpen an den Engst. Es liegen Reihengeschäfte vor, weil die Knut KG als erster Unternehmer in der Reihe den letzten Abnehmern Mertz und Sund die Verfügungsmacht verschafft hat. Dadurch werden die Umsatzgeschäfte zwischen der Knut KG und Engst einerseits und Engst und Mertz bzw Sund andererseits erfüllt. Der Ort der Lieferung an Engst ist Hamburg; § 3 (6) S. 1, 4 UStG. Die Beförderungslieferung ist der Lieferung der KG zuzurechnen. Der gegen Entgelt ausgeführte Umsatz an Engst ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG.

#### a) Pumpe für Sund

- 71 Die Lieferung der für Sund bestimmten Pumpe ist steuerfrei nach § 4 Nr. 1a iVm § 6 UStG. Die Pumpe ist durch Versenden gemäß § 6 (1) Nr. 1 UStG in das Drittland gelangt.

#### ► Hinweis

In den Fällen des § 6 (1) Nr. 1 UStG kommt es nicht darauf an, ob der Abnehmer ausländischer Abnehmer ist. § 6 (2) UStG ist daher nicht zu prüfen.

#### 72 b) Pumpe für Mertz

Die Lieferung der für Mertz bestimmten Pumpe ist steuerfrei nach § 4 Nr. 1a iVm § 6 (1) Nr. 3a UStG, denn Engst als Abnehmer ist Unternehmer und hat die Pumpe für sein Unternehmen (Weiterverkauf an Mertz) erworben, der Gegenstand gelangt bei der Lieferung in den Freihafen, ein in § 1 (3) UStG genanntes Gebiet. § 6 (3) UStG schließt die Befreiung nicht aus, denn diese Norm ist dem Grunde nach nur anzuwenden, wenn der Gegenstand der

Lieferung der Ausrüstung oder Versorgung des eigenen Beförderungsmittels des Abnehmers dient; A 130 (4) UStR.

- 73 Die Bemessungsgrundlage für die steuerfreien Umsätze beträgt zusammen 63.000 € und ist in der Umsatzsteuervoranmeldung 03/2008 zu erklären.
- 74 Die offen in der Rechnung ausgewiesene USt von 11.400 € schuldet die Knut KG nach § 14c (1) UStG. Die Steuer entsteht nach § 13 (1) Nr. 3 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 05/2008 (Rechnungsausstellung). Die Knut KG hat die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung; § 14c (1) S. 2 UStG

#### 4 Sicherungsübereignung

##### 80 a) Lieferung Claus an die Knut KG

Eine logische Sekunde vor der Lieferung der Knut KG an Park erfolgte die Lieferung von Claus (Sicherungsgeber) an die Knut KG (Sicherungsnehmer).

Die Lieferung erfolgte nicht bereits mit der Sicherungsübereignung am 16.05.2008. Denn zu diesem Zeitpunkt wurde der Knut KG noch nicht die endgültige Verfügungsmacht verschafft, ungeachtet des zivilrechtlichen Eigentumsüberganges. Sie erfolgte auch noch nicht mit dem Abholen am 08.07.2008. Zwar war bereits am 01.07.2008 Verwertungsreife eingetreten. Gleichwohl genügt dies nicht, um anzunehmen, dass bereits Verfügungsmacht endgültig verschafft wird. Vielmehr ist der Sicherungsgeber bis zum Zeitpunkt der Verwertung durch Veräußerung berechtigt, den Sicherungsgegenstand gegen Zahlung der gesicherten Schuld herauszuverlangen. Das gilt auch dann, wenn der Gegenstand bereits abgeholt wurde. Der Sicherungsgeber verliert daher die Verfügungsmacht erst mit der Verwertung endgültig und nicht schon mit Eintritt der Verwertungsreife.

Der Umsatz ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19%; § 12 (1) UStG.

##### 81 Zur Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz gehört alles, was die Knut KG aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer; § 10 (1) UStG. Das sind:

Barzahlung	1.013 €
Verzugszinsen	1.242 €
Forderung über	<u>21.420 €</u>
Summe	23.675 €
abzgl. USt	<u>3.780 €</u>
Bemessungsgrundlage	19.895 €

Die Verwertungskosten mindern vorweg den Verwertungserlös, so dass Claus nur einen Anspruch auf Anrechnung von (23.800 € - 125 € =) 23.675 € hat.

##### 82 Schuldner der Umsatzsteuer für die Lieferung von Claus an die Knut KG ist die Knut KG, da es sich um einen Fall des § 13b (1) Nr. 2 UStG handelt; § 13b (2) UStG. Die Steuer entsteht mit Ausstellen der Rechnung am 12.08.2008; § 13b (1) Einleitungssatz. Sie ist mit der Umsatzsteuervoranmeldung für 08/2008 zu erklären.

##### b) Lieferung der Knut KG an Park

##### 83 Die Knut KG lieferte mit der Übereignung am 11.08.2008 im Rahmen der Verwertung das sicherungsübereignete Schweißgerät gemäß § 3 (1) UStG an den Käufer Park. Die Lieferung erfolgte gemäß § 3 (6) S. 1, 2 UStG in Hamburg. Sie ist nach § 1 (1) Nr. 1 UStG steuerbar, denn die Knut KG handelte im Rahmen ihres Unternehmens (Hilfsgeschäft) gegen Entgelt. Die Lieferung ist mangels Befreiung steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19%; § 12 (1) UStG. Die Bemessungsgrundlage beträgt 20.000 €; § 10 (1) UStG. Die Steuer iHv 3.800 € entsteht nach § 13 (1) Nr. 1a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 08/2008.

**c) Vorsteuerabzug durch die Knut KG**

- 84 Aus der Lieferung des Claus an die Knut KG steht dieser nach § 15 (1) Nr. 4 UStG ein Vorsteuerabzug zu. Unerheblich ist, dass die Steuernummer des Claus auf der Gutschrift (§ 14 (2) S. 2 UStG) nicht angegeben war, da die Umsatzsteuer nach § 13b UStG beim Leistungsempfänger unabhängig einer Rechnung entsteht. Die unrichtig in der Gutschrift ausgewiesene Umsatzsteuer kann die KG nicht als Vorsteuer abziehen, da es sich um eine nach § 14c (1) UStG unrichtig ausgewiesene Steuer handelt.

Aus der Spediteurrechnung steht der Knut KG ebenfalls ein Vorsteuerabzug iHv 19,96 € gemäß § 15 (1) Nr. 1 UStG zu. Da es sich um eine Kleinbetragsrechnung handelt, genügt der offene Steuerausweis; § 33 UStDV.

**► Hinweis**

Bitte beachten Sie, dass die Grenze für Kleinbetragsrechnungen zum 01.01.2007 auf 150 € angehoben wurde.

**5. Pkw-Nutzung**

- 90 Die Nutzung des Firmenwagens durch den Gesellschafter Langer bei der Urlaubsfahrt nach Österreich stellt eine unentgeltliche Wertabgabe dar, die einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt ist; § 3 (9a) Nr. 1 UStG. Der Ort bestimmt sich nach § 3f UStG und bestimmt sich nach dem Ort, von dem aus das Unternehmen betrieben wird, also Hamburg.

Der Umsatz ist steuerbar nach § 1 (1) Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig. Der Steuersatz beträgt 19%; § 12 (1) UStG.

- 91 Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 (4) Nr. 2 UStG und den anteiligen Ausgaben, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dazu gehören auch die anteiligen Anschaffungskosten des Firmenwagens. Eine Verteilung der Anschaffungskosten auf den nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraum von 5 Jahren findet nicht statt, weil die Anschaffungskosten nicht mindestens 500 € betragen haben; § 10 (4) Nr. 2 S. 2, 3 UStG.

Benzin/Öl, Wartung (netto)	1.000 €
Kfz-Steuer/Haftpflichtversicherung	--- €
Anschaffungskosten	<u>400 €</u>
	1.400 €
davon entfallen auf die Urlaubsfahrt 2.700/9.000	420 €

Die Umsatzsteuer auf die Bemessungsgrundlage von 420 € beträgt 79,80 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai 2008; § 13 (1) Nr. 2 UStG.

- 92 Aus den Eingangsleistungen steht der Knut KG ein Vorsteuerabzug nach § 15 (1) Nr. 1 UStG zu. Ausschlussgründe nach § 15 (2) UStG sind nicht ersichtlich. Aus den Ausgaben für Benzin/Öl, Wartung sind das 190 € und aus der Anschaffung des Pkw 76 €.

### Teil 3 ErbSt/GrESt

Rz. Lösung Nr. 4 Peter Müller

#### 1. Steuerberechnung Neffe

Erwerb	€	€
101 Die <b>Eigentumswohnung</b> Augsburg, Am Wiesengrund 4, ist mit dem Grundbesitzwert anzusetzen; § 12 (3) ErbStG.		270.000
102 Der Ansatz der <b>GmbH-Anteile</b> erfolgt mit dem gemeinem Wert von § 12 (2) ErbStG, § 11 (2) BewG.	300.000	
Der Freibetrag von 225.000 € wurde bereits beim Vorerwerb verbraucht; § 13a (1) S. 2 ErbStG,	./. <u>0</u>	
	300.000	
so dass nur noch der Bewertungsabschlag nach § 13a (2) ErbStG mit 35 % aus 300.000 € berücksichtigt werden kann,	./. <u>105.000</u>	
es verbleibt 65 %	195.000	+ 195.000
103 Das <b>übrige Vermögen</b> ist mit dem Nennwert (Bankguthaben)	140.000	
dem gemeinen Wert (Bargeld 30.000 €, Hausrat 80.000 €) bzw.	+ 110.000	
dem Kurswert (Wertpapiere) anzusetzen.	+ <u>320.000</u>	
Ansatz des übrigen Vermögen somit gem. § 12 (1) ErbStG, § 12 (1), § 9 (1), § 11 (1) BewG. Insgesamt	570.000	+ <u>570.000</u>
104 Der Freibetrag für Hausrat kann nicht in Anspruch genommen werden, weil der Hausrat wegen des Sachvermöchnisses weiterzugeben ist.		
somit <b>Erwerb</b>		<b>1.035.000</b>

**Nachlassverbindlichkeiten**

	€	€
a) Leibrente zugunsten der Schwester		
105 Die Leibrente zugunsten der Schwester des E ist mit dem Kapitalwert (Jahreswert x Vervielfältiger) anzusetzen; § 10 (5) Nr. 1 § 12 (1) ErbStG, § 14 (1) BewG:		
Jahreswert: 12 x 1.500 € = 18.000 €, Vervielfältiger (Anlage 9 zu § 14 BewG): 5,622, Kapitalwert: 18.000 € x 5,622 =		./ 101.196
b) Vermächtnis zugunsten der Schwester		
106 Das Vermächtnis ist mit dem Nennwert anzusetzen; § 10 (5) Nr. 2, § 12 (1) ErbStG, § 12 (1) BewG.		./ 200.000
Die Grundsätze über die mittelbare Grundstücks-Schenkung gelten nicht bei Erwerben von Todes wegen (BFH-Urteile v. 23.01.1991 BStBl II S. 310 und v. 10.07.1996 BFH/NV 1997 S. 28). Es liegt hier ein Verschaffungsvermächtnis vor, bei dem der gemeine Wert anzusetzen ist (BFH vom 28.3.2007, BStBl. 2007 II, S. 461).		
c) Vermächtnisse zugunsten der Lebensgefährtin		
107 Das Grundstücksvermächtnis (= Sachvermächtnis) ist mit dem Grundbesitzwert (§ 10 (5) Nr. 2, § 12 (3) ErbStG),		./ 270.000
und das Hausratsvermächtnis (= Sachvermächtnis) mit dem gemeinem Wert anzusetzen; § 10 (5) Nr. 2, § 12 (1) ErbStG, § 9 (1) BewG		./ 80.000
108 Die Beerdigungskosten werden mit 10.300 € berücksichtigt, § 10 (5) Nr. 3 ErbStG, da die tatsächlichen Kosten niedriger sind.		./ 10.300
Nachlassverbindlichkeiten, insgesamt		./ 661.496
109 Berücksichtigung des Vorerwerbs 2007; § 14 ErbStG	325.000	
Ansatz mit dem früheren Wert von 325.000 €; § 14 (1) S. 1 ErbStG,		
abzüglich des Freibetrags nach § 13a (1) Nr. 2 ErbStG von		./ <u>225.000</u>
verbleiben		100.000

	€	€
und des Bewertungsabschlags nach § 13a (2) ErbStG (35 % von 100.000 €) von 35.000 €	./.	35.000
verbleibende Hinzurechnung des Vorerwerbs	65.000	+ 65.000
110 Freibetrag nach § 16 (1) Nr. 4 ErbStG	./.	10.300
Steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 ErbStG somit: 1.035.000 ./.	661.496 + 65.000	./.
10.300, gerundet § 10 (1) S. 5 ErbStG		428.200
<b>111 Berechnung der vorläufigen Steuer</b>		
Die vorläufige Steuer beträgt somit 22 % (Steuerklasse II), der Härteausgleich nach § 19 (3) ErbStG kommt nicht zur Anwendung (vgl. auch H 75 ErbStH); 428.200 € x 22 %		<b>94.204</b>
Für den Erwerb durch den Neffen kommen nunmehr zwei Ermäßigungstatbestände in Betracht		
a) die Anrechnung eines Steuerbetrages nach § 14 ErbStG		
b) die Steuerermäßigung nach § 19a ErbStG.		
Für die Lösung empfiehlt es sich, entsprechend dem Beispiel 3 des H 71 (3) ErbStH vorzugehen und zunächst die Anrechnung der fiktiven/ tatsächlichen Steuer für den nach § 14 ErbStG anzusetzenden Vorerwerb zu berücksichtigen.		
<b>112 Berechnung der fiktiven Steuer</b>		
Berücksichtigung des Vorerwerbs		
Ansatz mit dem früheren Wert von 325.000 €; § 14 (1) S. 1 ErbStG		325.000
abzüglich des Freibetrags nach § 13a (1) Nr. 2 ErbStG	./.	<u>225.000</u>
verbleiben		100.000
und des Bewertungsabschlags nach § 13a (2) ErbStG (35 % von 100.000 €) von 35.000 €	./.	<u>35.000</u>
verbleiben		65.000
./.	Freibetrag nach § 16 (1) Nr. 4 ErbStG	./.
10.300		<u>10.300</u>
verbleiben Vorerwerb		54.700

Steuersatz nach StKI II: 17 % =		€	€
Steuer nach § 19 (3) ErbStG:	€		
a) 52.000 € x 12 %:	6.240		
b) 50 % v. (54.700 € ./ 52.000 € =)	+ <u>1.350</u>		
Steuer nach § 19 (3):	7.590	7.590	7.590

Da die fiktive Steuer auf den Vorerwerb nach § 14 (1) S. 2 ErbStG (7.590 €) höher ist als die tatsächliche Steuer auf den Vorerwerb § 14 (1) S. 3 ErbStG, ist die fiktive Steuer (ohne Anwendung des § 19a ErbStG) abzuziehen.

Steuer vor Anwendung § 19a ErbStG: **86.614**

### Berechnung der endgültigen Steuer

Steuer vor Anwendung § 19a ErbStG:

Auf das begünstigte Vermögen entfällt von diesem Steuerbetrag ein Anteil von (195.000/1.035.000) von 86.614 € **16.319**

Auf den Gesamterwerb entfällt bei angenommener Steuerklasse I eine Steuer von **428.200 € x 15 %:** **64.230**  
(keine Anwendung § 19 (3) ErbStG erforderlich)

### ./. Anrechnung des Vorerwerbs:

Steuersatz nach StKI I: 11 % von 54.700  
= 6.017

#### Steuer nach § 19 (3) ErbStG:

a) 52.000 € x 7 %: 3.640  
b) + 50 % v. (54.700 € ./ 52.000 € =) 1.350  
Steuer nach § 19 (3): 4.990 **./. 4.990**

Steuer für den Erwerb März 2008 nach Steuerklasse I **59.240**

davon entfällt auf das begünstigte Vermögen ein Anteil von (195.000/ 1.035.000) **11.162** **./. 11.162**

Unterschiedsbetrag nach § 19a (4) S. 1 und 2 ErbStG: 5.157

	€	€
Dieser ist anzusetzen mit 88 %, § 19a (4) S. 3 ErbStG; 5.157 € x 88 %:	4.539	<u>4.539</u>
festzusetzende Steuer		<b>82.075</b>

## 2. Steuerberechnung Schwester

113	Das Vermächtnis ist mit dem Nennwert anzusetzen; § 12 (1) ErbStG, § 12 (1) BewG.	200.000
	Die Grundsätze über mittelbare Grundstücks-Schenkung gelten nicht bei Erwerben von Todes wegen; BFH-Urteile vom 23.01.1991 BStBl 1991 II S. 310 und vom 10.07.1996 BFH/NV 1997 S. 28 vgl. dazu auch oben.	
	Nach Abzug des Freibetrags von	./.
	(§ 16 (1) Nr. 4 ErbStG) ergibt sich ein steuerpflichtiger Erwerb von	<u>10.300</u>
	sowie eine Steuer (Steuerklasse II, 17 %) in Höhe von	189.700
		<b>32.249</b>

## 3. Steuerberechnung Lebensgefährtin

114	Das durch Vermächtnis zugewendete Grundstück (Sachvermächtnis), ist mit dem Grundbesitzwert von anzusetzen; § 12 (3) ErbStG, BFH v. 25.10.1995, - BStBl 1996 II S. 97.	270.000
	Der Ansatz des durch Vermächtnis erworbenen Hausrats (Sachvermächtnis) erfolgt mit gemeinem Wert § 12 (1) ErbStG, § 9 (1) BewG.	+ 80.000
	Nach Abzug des Freibetrags nach § 13 (1) Nr. 1c ErbStG von verbleibt zunächst	./.
	und des Freibetrags nach § 16 (1) Nr. 5 ErbStG von	<u>10.300</u>
	ein steuerpflichtiger Erwerb von	69.700
	Die Steuer (Steuerklasse III, 29 %) beträgt	./.
		<b>5.200</b>
		334.500
		<b>97.005</b>

**Rz. Lösung Nr. 5 XYZ-KG****1. Gegenstand der Steuer**

120 Gemäß § 1 (1) Nr. 1 GrEStG unterliegt der Kaufvertrag über ein Grundstück der Grunderwerbsteuer.

**2. Steuervergünstigungen**

121 Gemäß § 6 (2) GrEStG wird ein Abzug in Höhe von 30 % vorgenommen, weil das Grundstück von einer Gesamthand (KG) in das Alleineigentum eines an der Gesamthand Beteiligten übergegangen ist. Die Steuer wird in Höhe des Anteils, mit dem der Erwerber (das ist hier Y) am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist (das sind hier 30 %), nicht erhoben.

**3. Bemessungsgrundlage**

122 Gemäß § 8 (1) GrEStG wird die Steuer vom Wert der Gegenleistung berechnet. Die Gegenleistung berechnet sich im vorliegenden Fall nach § 9 (1) Nr. 1 GrEStG wie folgt:

I. Hypothek	60.000 €
II. Hypothek	40.000 €
Barzahlung	<u>90.000 €</u>
	<u>190.000 €</u>

123 Die mit dem Grundstückswechsel zusammenhängenden Kosten (für Auflassung, Eintragung und Beurkundung) hat der Käufer gem. § 448 (2) BGB zu tragen. Sie bleiben bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer außer Ansatz. Die GrESt selbst bleibt gem. § 9 (3) GrEStG außer Ansatz, da sie nicht zur Gegenleistung gehört.

**4. Steuerberechnung**

124 Nach § 11 (1 u. 2) GrEStG beträgt die GrESt 3,5 % die Steuer beträgt mithin:

3,5 % von 190.000 €	6.650 €
abzüglich 30 % gem. § 6 (2) GrEStG	<u>1.195 €</u>
Grunderwerbsteuer	<u>4.655 €</u>

**Rz. Lösung Nr. 6 Textil OHG**

- 130 Durch den Übergang des Gesellschaftsanteils der Lucy van Pelt auf Karl Braun wird gem. § 1 (1) Nr. 2 iVm § 7 (7) ErbStG eine steuerpflichtige Schenkung bewirkt, soweit der Wert des Gesellschaftsanteils nach § 12 (5) ErbStG (= 500.000 €) den Wert des Abfindungsanspruchs (= 50.000 €) übersteigt.
- 131 Somit beträgt der Wert der Bereicherung gem. § 10 ErbStG 450.000 €. Da eine Schenkung von Betriebsvermögen erfolgt, sind die Begünstigungen des § 13a ErbStG zu gewähren; R 56 (1) Nr. 7 ErbStR. Soweit beantragt wird, den Freibetrag nach § 13a (1) ErbStG in Anspruch zu nehmen, wird der Freibetrag in Höhe von 225.000 € abgezogen, vom Restbetrag (225.000 €) sind 65 % anzusetzen; § 13a (2) ErbStG, somit 146.250 €.
- 132 Bei der hier vorliegenden Steuerklasse III ist gem. § 16 (1) Nr. 5 ErbStG ein Freibetrag in Höhe von 5.200 € anzusetzen. Der steuerpflichtige Erwerb beträgt demnach 141.050 €, abgerundet 141.000 €, der nach § 19 (1) ErbStG mit 23 % zu versteuern ist. Die Erbschaftsteuer nach § 19 (1) beträgt 32.430 €.
- 133 Darüber hinaus ist noch die Steuertarifbegünstigung nach § 19a ErbStG zu gewähren. Nach Steuerklasse I würde sich eine Steuer in Höhe von 11 % ergeben, hier also 15.510 €. Die Differenz zwischen diesen Steuern beträgt 16.920 €. Von dieser Differenz ist nach § 19a (4) ErbStG ein Entlastungsbetrag in Höhe von 88 % anzusetzen (14.890 €). Dieser Entlastungsbetrag wird von der errechneten Steuer abgezogen, so dass sich hier eine Steuer in Höhe von 17.540 € ergibt.
- 134 Der Härteausgleich nach § 19 (3) ErbStG ist nicht anwendbar; H 75 ErbStH.

Die ErbSt wird von Lucy van Pelt und Karl Braun als Gesamtschuldner geschuldet; § 20 ErbStG.

Wenn die in § 28 ErbStG beschriebenen Voraussetzungen vorliegen, kommt eine Stundung bis zu 10 Jahren in Betracht; allerdings nicht zinslos, weil kein Erwerb von Todes wegen vorliegt.