

Lösungshinweise

Steuerberaterprüfung 2009

Nr.	Name und Schwerpunkte	BFH-Urteile / Erlasse	Wertung
	Teil I Einkommensteuer		[70]
1	Eheleute Geyer / ESt Wechsel der Gewinnermittlungsart Veräußerung gegen Rente Entgangener Gewinn Auflösungsverlust § 17 EStG Einkünfte aus KV		[29]
2	Alfons Käfer / ESt Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Verlustausgleich Sonderausgaben, zVE		[25]
3	Mandant M und die X-GmbH / ESt Einkünfte aus VuV Gewerblicher Grundstückshandel Einkünfte aus priv. Veräußerungsgeschäften Einkunftserzielungsabsicht	Beck StE 1 § 15/1 Beck StE 1 § 23/1 Beck StE 1 § 21/5	[16]
	Teil II Körperschaftsteuer		[30]
4	ASCI-TEC GmbH / KSt Steuerpflicht nichtabziehbare BA Gewinnzuschlag § 6b (7) EStG vGA Beteiligungserträge Spenden	Beck StE 100 § 8/12 Beck StE 100 § 8b/3	

Teil I Einkommensteuer

Rz. Lösung Nr. 1 Eheleute Geyer

Herr L und Frau M sind für den VZ 2008 gem § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagern, weil sie als unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 (1) 1 EStG erfüllen. Eines besonderen Antrages auf Zusammenveranlagung bedarf es nicht; § 26 (3) EStG.

Auf das zu versteuernde Einkommen ist nach § 32a (5) EStG der Splittingtarif anzuwenden.

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:

- 01 1. Als niedergelassener Arzt erzielt Herr L (L) Einkünfte aus selbständiger Arbeit; § 18 (1) Nr. 1 EStG. Besteuerungsgrundlage ist der Gewinn (§ 2 (2) Nr. 1 EStG), den L zulässigerweise nach § 4 (3) EStG ermittelt. Aufgrund der Veräußerung der freiberuflichen Praxis zum 30.06.2008 muss L von der bisherigen Gewinnermittlung zur Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG wechseln; R 4.5 (6) S. 1 EStR. Die unterschiedlichen Gewinnermittlungen bedingen, dass L einen Übergangsgewinn ermitteln muss, um die Unterschiede in der zeitlichen Erfassung der verschiedenen Systeme auszugleichen.

Übergangsgewinn

- 02 Der Übergangsgewinn (Saldo aus Zu- und Abrechnungen) ist ein laufender Gewinn (H 4.5 (6) „Übergangsgewinn“ EStH). Es ist auch denkbar, dass aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart ein Übergangsverlust entsteht. Grundsätzlich kann der Steuerpflichtige auf Antrag eine gleichmäßige Verteilung des ermittelten Übergangsgewinns auf zwei oder drei Jahre beantragen; R 4.6 (1) S. 4 EStR. Der Gewinn wird dann im Jahr des Wechsels der Gewinnermittlungsart im folgenden Jahr oder in den beiden folgenden Jahren anteilig berücksichtigt. Eine Verteilung scheidet bei einem Wechsel aufgrund einer Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes aus; R 4.6 (1) S. 5 EStR, H 4.5 (6) „Übergangsgewinn“ EStH. Der Übergangsgewinn ist im Jahr des Übergangs zum Betriebsvermögensvergleich festzustellen. Daher ist er nach dem vorliegenden Sachverhalt im Kalenderjahr 2008 zu berücksichtigen.

Bei der Ermittlung des Übergangsgewinns wird der Einnahmeüberschuss durch Zurechnungen und Abrechnungen berichtet. Es muss sichergestellt werden, dass sich kein Geschäftsvorfall doppelt auswirkt oder dass ein Geschäftsvorfall gar nicht berücksichtigt wird. Es muss daher anhand jedes Bilanzpostens die bereits eingetretene oder künftige Gewinnauswirkung geprüft werden.

Büromöbel	----
Computeranlage	----
Patientenforderung	+ 14.640 €
Darlehen	----
Disagio (aktiver RAP)	+ 4.500 €
Zinsforderung	+ 550 €

Bank / Kasse	----
Kapital	----
Kontokorrent	----
Lohnsteuerverbindlichkeit	- 2.500 €
Lohnsteuer / Sozialversicherung	- 1.000 €
Rückstellung	- 1.000 €
Passiver RAP	- <u>3.500 €</u>
Übergangsgewinn	+ 11.690 €
Gewinn bisher	120.000 €
zzgl. Übergangsgewinn	<u>11.690 €</u>
Gewinn § 18 EStG	131.690 €

Veräußerungsgewinn

- 03 Der Verkauf der Arztpraxis an B stellt eine Veräußerung des gesamten Vermögens dar, das der freiberuflichen Tätigkeit dient (§ 18 (3) S. 1 EStG), weil alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber entgeltlich übertragen werden.

Bei der Veräußerung gegen eine lebenslängliche Rente (Leibrente) steht L hinsichtlich der Besteuerung des Veräußerungsgewinnes ein Wahlrecht zwischen der Sofortbesteuerung oder der nachträglichen Besteuerung zu; R 18.3 (1) iVm R 16. (11) EStR. Auch der Renten-Erlass lässt das Wahlrecht unberührt; BMF v. 16.09.2004 – Beck StE 1 § 10/5 Rz. 64.

- 04 Bei der Sofortbesteuerung ist der nach dem Bewertungsgesetz kapitalisierte Rentenbarwert als Veräußerungserlös zu erfassen. Dieser, vermindert um das steuerliche Kapitalkonto und etwaige Veräußerungskosten (sofern vom Veräußerer getragen), stellt den nach § 16 (4) u. § 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn dar. Daneben ist die Rentenzahlung in Höhe des enthaltenen Ertragsanteils als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 S. 3 a) bb) EStG zu erfassen.

- 05 Bei der nachträglichen Besteuerung sind die einzelnen Rentenzahlungen als nachträgliche Einnahmen iSd § 18 (1) Nr. 1 EStG iVm § 24 Nr. 2 EStG zu erfassen. Ein steuerpflichtiger Gewinn entsteht gem R 16. (11) S. 7 EStR bei dieser Variante hinsichtlich der Kapitalanteile der einzelnen Raten erst dann, wenn diese das steuerliche Kapitalkonto und vom Veräußerer getragene Veräußerungskosten übersteigen. In Höhe des Zinsanteils ist bereits mit Zufluss der jeweiligen Rate eine nachträgliche Betriebseinnahme zu erfassen. Die §§ 18 (3) iVm § 16 (4) u. § 34 EStG sind bei der nachträglichen Besteuerung nicht anzuwenden.

- 06 Sofortbesteuerung ist im Hinblick auf den niedrigeren Rentenbarwert und den Freibetrag gem § 16 (4) EStG günstiger.

Nach der Aufgabenstellung ist die nachträgliche Besteuerung die günstigere Wahlmöglichkeit. Bei der nachträglichen Besteuerung liegen in 2008 Betriebseinnahmen nur hinsichtlich des Zinsanteiles der Leibrente vor. Nach Tz. 1.1 des BMF v. 03.08.2004 – Beck StE 1 § 16/1 ist die Aufteilung in einen Zins- und einen Tilgungsanteil nach den §§ 13, 14 BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen vorzunehmen. Der Rentenbarwert ist gem Beck StE 200 § 12/1 Tab. 8 zu ermitteln.

Rentenbarwert 30.06.2008	$10.000 \text{ €} \times 9,019 = 90.190 \text{ €}$
Rentenbarwert 31.12.2008	$10.000 \text{ €} \times 8,723 = \underline{87.230 \text{ €}}$
somit Tilgungsanteil	2.960 €

Hinsichtlich des Tilgungsanteiles ergeben sich aufgrund der zunächst erforderlichen Verrechnung in 2008 keine Betriebseinnahmen.

In Höhe des Zinsanteiles von 7.040 € liegen nachträgliche Betriebseinnahmen vor.

Unter Berücksichtigung des Freibetrags gem § 16 (4) EStG iHv 45.000 € ergibt sich hingegen bei der Sofortversteuerung kein steuerpflichtiger Gewinn (90.190 € - 50.390 € = 39.800 €).

- 07 2. Die Entschädigung in Höhe von 30.600 €, die die Bank an Frau M im Jahr 2008 zahlt, führt bei ihr zu keinem Veräußerungsgewinn nach § 16 (1) Nr. 2 EStG, weil Frau M ihren Mitunternehmer-Anteil nicht auf die Bank übertragen und damit nicht veräußert hat. Auch wirtschaftlich kann nicht von einer Veräußerung ausgegangen werden, weil die Prospekthaftung das nicht eingehaltene Versprechen einer angemessenen Rendite der Kapitalanlage und nicht die Kapitalanlage selbst betrifft.

Die Zahlung der Bank von 30.600 € ist wie folgt zu beurteilen:

- a) Ersatz des Wertverlustes des KG-Anteils:

Es wird hierbei davon ausgegangen, dass bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für 2008 die Minderung des Werts der KG-Beteiligung des L berücksichtigt worden ist.

- 08 Die Zahlung von 10.000 € als Ersatz für den Wertverlust des KG-Anteils stellt keine Entschädigung iSd § 24 Nr. 1a EStG dar, weil es sich insoweit nicht um eine Entschädigung für entgangene Einnahmen, sondern um eine Entschädigung für die Wertminderung der Kapitalanlage handelt (eingezahlte Einlage 20.000 € ./ . Wert des KG-Anteils 10.000 €). Die Entschädigung führt insoweit zu steuerpflichtigen gewerblichen Einkünften.

- b) Entgangener Gewinn 1989 - 2000:

- 09 Die Entschädigung in Höhe von 17.000 € für den entgangenen Gewinn stellt eine Entschädigung iSd § 24 Nr. 1a EStG für entgangene Einnahmen dar, die nach § 34 (1) und (2) Nr. 2 EStG dem ermäßigten Steuersatz unterliegt.

- c) Prozesszinsen:

- 10 Die Prozesszinsen in Höhe von 3.600 € stellen ebenfalls gewerbliche Einkünfte dar. Sie sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

d) Zusammenstellung:

11 Die gesamten Entschädigungszahlungen gehören bei M zu ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer iSd § 15 (1) Nr. 2 EStG:

a)	10.000 €
b)	17.000 €
c)	<u>3.600 €</u>
gewerbliche Einkünfte insgesamt:	<u>30.600 €</u>

12 **3.** Frau M erzielt nachträgliche gewerbliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb; §§ 15 (1) Nr. 1, 24 Nr. 2 EStG. Es handelt sich hierbei um ausländische Einkünfte (§ 34d Nr. 2a EStG), weil sie durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte erzielt wurden.

13 Die Einkünfte unterliegen nach § 2 (1) EStG der inländischen Besteuerung, weil mit dem Staat, in dem die Einkünfte erzielt worden sind, kein DBA besteht. Die Einkünfte sind für Zwecke der inländischen Besteuerung nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln; H 32b. „Ausländische Einkünfte“ EStH. Die Anwalts- und Gerichtskosten sind Betriebsausgaben; § 4 (4) EStG. Sie sind durch die gewerbliche Tätigkeit veranlasst. Die ausländische Quellensteuer ist als Personensteuer (Einkommensteuer) nach § 12 Nr. 3 EStG bei der Gewinnermittlung nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Hiernach ergibt sich für 2008 ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.500 € (Provision 15.000 € ./.. Anwalts- und Gerichtskosten 16.500 €).

Der Verlust in Höhe von 1.500 € darf mit den übrigen Einkünften ausgeglichen werden. Das Verlustausgleichsverbot des § 2a (1) Nr. 2 EStG findet keine Anwendung, weil es sich um einen Verlust aus einer gewerblichen Betriebsstätte im Ausland handelt, die sich ausschließlich mit der Lieferung von Waren befasst; § 2a (2) S. 1 EStG.

14 Da ein möglichst geringes zu versteuerndes Einkommen angesetzt werden soll, kann Frau M nach § 34c (2) EStG beantragen, die ausländische Quellensteuer bei der Ermittlung der Einkünfte abzuziehen. Die Quellensteuer entfällt auf ausländische Einkünfte iSd § 34d EStG.

Gewerbliche Einkünfte ./.. 1.500 €

Abzug nach § 34c (2) EStG

15 = 25 % von 15.000 € = ./.. 3.750 €

./.. 5.250 €

4. Die Beteiligung des Frau M an der N-GmbH stellt eine Beteiligung iSd § 17 (1) S. 1 EStG dar, weil sie zu mindestens 1 % am Nennkapital der Gesellschaft beteiligt war.

► Hinweis

Bitte achten Sie darauf, dass es für die Anwendung des § 17 EStG nicht darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige die letzten 5 Jahre insgesamt zu mindestens 1% an der Gesellschaft beteiligt war. Es genügt, wenn der Steuerpflichtige innerhalb der letzten 5 Jahre zu irgendeinem Zeitpunkt zu mindestens 1% beteiligt war. Die Angabe im Sachverhalt, dass Frau M zu 50% beteiligt ist, genügt somit für die Anwendung des § 17 EStG.

- 16 Die Liquidation der GmbH führt bei Frau M zu einem ausgleichsfähigen Verlust, da nach § 17 (4) S. 1 EStG die Auflösung der Kapitalgesellschaft der Veräußerung der Anteile gleichgestellt wird. Der Auflösungsverlust kann bereits im Jahr 2008 mit Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erfasst werden, weil mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlustes nicht mehr zu rechnen ist; BFH, BStBl 1985 II S. 428. Der Auflösungsverlust berechnet sich nach § 17 (2) EStG. Da mit einer Kapitalrückzahlung nicht zu rechnen ist, ergibt sich nach § 17 (2) EStG ein Verlust in Höhe der Anschaffungskosten der GmbH-Anteile.

Zu den Anschaffungskosten des GmbH-Anteils gehören neben den bei Gründung eingezahlten 30.000 € auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, insbesondere verdeckte Einlagen; H 17. (5) „Verdeckte Einlage“ EStH.

- 17 Die Darlehenshingabe im Jahr 2007 stellt eine verdeckte Einlage dar, weil Frau M der GmbH einen einlagefähigen Vermögensvorteil zugewendet hat und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war. Ein Nichtgesellschafter hätte der überschuldeten GmbH zu diesem Zeitpunkt kein Darlehen mehr gewährt (kapitalersetzendes Darlehen). Die Anschaffungskosten der Anteile erhöhen sich somit um 50.000 € auf insgesamt 80.000 €, vgl. BMF v. 08.06.1999, Beck StE 1 § 17/1.

Nach H 40 "Einlagefähiger Vermögensvorteil" und "Nutzungsvorteile" KStH liegt auch eine verdeckte Einlage vor, wenn der Gesellschafter gegenüber der Kapitalgesellschaft auf Zinsen für ein Darlehen verzichtet, die in einer auf den Zeitpunkt des Verzichts zu erstellenden Bilanz der Kapitalgesellschaft als Verbindlichkeit eingestellt werden müssten. In der zinslosen Gewährung des Darlehens durch M kann hier jedoch keine zusätzliche verdeckte Einlage gesehen werden, da die Darlehensgewährung bereits als verdeckte Einlage zu werten ist und die Kapitalgesellschaft für Einlagen keine Zinsverpflichtung passivieren kann (keine Eigenkapitalverzinsung).

► **Hinweis**

Unterscheiden Sie bitte die folgenden Sachverhalte:

- (1) Ein Gesellschafter gewährt der Gesellschaft ein Darlehen unter Vereinbarung von Zinsen. Die Gesellschaft befindet sich nicht in der Krise. Unterjährig bucht die Gesellschaft die Zinsverbindlichkeit. Nachträglich verzichtet der Gesellschafter auf seine Forderung. Hier liegt eine verdeckte Einlage der Forderung vor, soweit diese noch werthaltig ist.

(2) Der Gesellschafter gewährt der Gesellschaft ein zinsloses Darlehen. Die Gesellschaft befindet sich nicht in der Krise. Die Zinslosigkeit des Darlehens als solche stellt keine verdeckte Einlage vor, obwohl ein Nichtgesellschafter Zinsen verlangt hätte. Die Zinslosigkeit ist kein einlagefähiges Wirtschaftsgut, da diese nicht bilanzierbar ist.

(3) Im vorliegenden Sachverhalt wird das Darlehen in der Krise gewährt. Deshalb wird es nicht als Darlehen, sondern als verdeckte Einlage behandelt.

Es ergibt sich somit für 2008 ein Verlust nach § 17 (2) und (4) EStG in Höhe von 80.000 €, der gem § 3 Nr. 40 lit. c) iVm § 3c (2) EStG „Halbeinkünfteverfahren“ zur Hälfte anzusetzen ist.

/. 40.000 €

5. Einkünfte aus Kapitalvermögen

- 18 a) Die Zinsen aus Bundesschatzbriefen Typ B fließen dem Inhaber erst am Ende der Laufzeit bei Auszahlung zu und sind somit nach § 11 (1) EStG bei Endfälligkeit als Einnahmen nach § 20 (1) Nr. 7 EStG zu versteuern. Eine Versteuerung in den Vorjahren war wegen der Aufgabenstellung ohnehin nicht erfolgt. Der rechnerische Zins für 2008 ist unbeachtlich.

Somit sind anzusetzen: Ausgezahlter Betrag	28.000 €
+ 30% Zinsabschlag (€ 28.000 = 70%); § 43 (1) Nr. 7 i. V. m. § 43 a (1) Nr. 3 EStG	<u>12.000 €</u>
	40.000 €

- 19 b) Die Zinsen aus den Kommunalschuldverschreibungen in Höhe von 5 % von 100.000 € = 5.000 € stellen nach § 20 (1) Nr. 7 EStG Einnahmen aus Kapitalvermögen dar.

Das Emissionsdisagio stellt Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 (2) Nr. 1 EStG (BMF v. 24.11.1986, BStBl 1986 I S. 539) dar. Aus Vereinfachungsgründen kann auch nicht auf eine Erfassung des Emissionsdisagios verzichtet werden, weil das Disagio bei einer Laufzeit der Anleihe von einem Jahr 1 % des Nennwerts übersteigt.

Nennwert der Schuldverschreibungen	100.000 €
Ausgabekurs (96,25 %)	<u>96.250 €</u>
Einnahmen nach § 20 (2) Nr. 1 EStG	<u>3.750 €</u>

- 20 c) Die Dividendenerträge in Höhe von 38.600 €

zuzüglich der einbehaltenen Kapitalertragsteuer (20%) in Höhe von stellen nach § 20 (1) Nr. 1 EStG	9.650 €
Einnahmen aus Kapitalvermögen dar.	
Einnahmen insgesamt	<u>48.250 €</u>

Die Einnahmen sind gem § 3 Nr. 40 lit. d) EStG mit 50 % anzusetzen.

Auf die Einkommensteuerschuld ist die Kapitalertragsteuer in Höhe von 9.650 € (20 % von 48.250 €) anzurechnen.

Der Gewinn aus der Veräußerung der Wertpapiere unterliegt nicht der Besteuerung, weil die zum Privatvermögen gehörenden Wertpapiere außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 (1) Nr. 2 EStG veräußert worden sind. Ebenfalls unterliegt die Wertsteigerung der Wertpapiere nicht der Einkommensbesteuerung.

- 21 Die an den Vermögensverwalter gezahlte Gebühr stellt teilweise Werbungskosten (§ 9 EStG) bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dar. Soweit die Gebühr als Werbungskosten zu berücksichtigen ist, erfolgt der Abzug bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen für 2008, weil die Gebühr mit der Erteilung des Überweisungsauftrages am 28.12.2008 geleistet worden ist; § 11 (2) S. 1 EStG. Mit der Erteilung des Überweisungsauftrags an die Bank hat L wirtschaftlich die Verfügungsmacht über den Betrag, über den der Überweisungsauftrag lautete, verloren und damit zu diesem Zeitpunkt den Betrag verausgabt.

Werbungskosten (§ 9 EStG) stellen nur die an den Verwalter gezahlten Gebührenanteile dar, soweit sie mit den der Besteuerung unterliegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen H 20.1 „Verwalterentgelt“ EStH. Als Werbungskosten sind somit 8 % von 48.250 € = 3.860 € zu berücksichtigen. Für diesen Teil der Werbungskosten gilt die Beschränkung des § 3c (2) EStG; vgl dazu BMF-Schreiben vom 12.06.2002, § 20/10 StE. Sie sind zur Hälfte abziehbar.

Die restliche Gebühr steht mit der Erzielung von nicht der Einkommensbesteuerung unterliegenden Einnahmen bzw. Vermögenssteigerungen in wirtschaftlichem Zusammenhang. Werbungskosten liegen insoweit nicht vor, da die Aufwendungen nicht der Erzielung von Einkünften dienen.

- 22 d) Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und dem Verkauf der Wertpapiere stellen Anschaffungsnebenkosten bzw. Veräußerungskosten dar. Anschaffungsnebenkosten von Wertpapieren gehören ebenso wie die durch die Veräußerung der Wertpapiere veranlassten Veräußerungskosten nicht zu den bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzugsfähigen Werbungskosten, H 20.1 „Anschaffungs- und Veräußerungskosten“ EStH.

- 23 f) Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Einnahmen:

a) 40.000 €

b)	5.000 €
	3.750 €
c) 50 % von 48.250 €	24.125 €
d)	<u>0 €</u>
Einnahmen insgesamt	72.875 €
Werbungskosten:	
c) 50 % von 3.860 €	1.930 €
Sparerfreibetrag - § 20 (4) S. 2 EStG	<u>1.500 €</u>
Einkünfte aus Kapitalvermögen:	69.445 €

24 6. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Zusammenstellung)

	Herr L	Frau M
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:		
Tz. 1	7.040 €	
Tz. 2		30.600 €
Tz. 3		./.
Tz. 4		./.
Einkünfte aus Kapitalvermögen:		
Tz. 5	<u>69.445 €</u>	<u> </u>
Summe	76.485 €	./.
		14.650 €
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		61.835 €

Die ausländische Steuer (Tz. 3) wurde bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen, § 34c (2) EStG. Dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 (1) EStG unterliegen Einkünfte in Höhe von 17.000 € (Tz. 2).

Auf die sich ergebende Einkommensteuerschuld sind die Kapitalertragsteuer mit 9.650 € und der Zinsabschlag mit 12.000 € anzurechnen.

Rz. Lösung Nr. 2 Alfons Käfer**1. Veranlagungsart und Tarif**

30 K und B erfüllen in 2008 - wie in den Vorjahren auch - die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 (1) S. 1 EStG und werden folglich in 2008 mangels anderweitigem Antrag gem §§ 26b, 26 (3) EStG zusammen veranlagt. Sie erhalten den Splitting-Tarif, § 32a (5) EStG.

1.1 Einkünfte des K aus Gewerbebetrieb - Werkstatt -

1.1.1. Der bisher ermittelte lfd. Gewinn aus seiner Werkstatt beträgt gem § 5 (1) EStG 20.000 €

31 1.1.2. Die Schenkung ist trotz der Freundschaft überwiegend betrieblich veranlasst, da sie im Zusammenhang mit einem größeren Geschäftsabschluss erfolgte. K hat die Hobelbank gem § 6 (4) EStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Daher ist bei K eine Betriebseinnahme gegeben; § 4 (4) EStG Umkehrschluss. Nur wenn D eine Rechnung ausstellen würde, könnte K den Nettobetrag aktivieren. 5.800 €

Die Hobelbank wird BV (Anlagevermögen), da K sie als Ausstellungsstück betrieblich nutzt. AK liegen iHd Wertes vor, den K im Falle des Erwerbs hätte aufwenden müssen; § 6 (1) Nr. 1 EStG.

32 K kann die AK iHd linearen AfA gem § 7 (1) EStG geltend machen.

Für bewegliche Wirtschaftsgüter ist im Jahr der Anschaffung die AfA zeitanteilig vorzunehmen; § 7 (1) S. 4 EStG. Die lineare AfA beträgt für 5 Monate (Monat 6-10):

Berechnung $5/12 \times 1/20 \times 5.800 \text{ € (gerundet) = } \quad \quad \quad \text{./}. 120 \text{ €} \quad \quad \quad \text{./}. 120 \text{ €}$

► Hinweis

Die wegen der langen Nutzungsdauer für 2008 günstigere degressive AfA gem § 7 (2) S. 1 EStG findet gem § 52 (21a) S. 3 EStG letztmalig auf Wirtschaftsgüter Anwendung, die vor dem 01.01.2008 angeschafft oder hergestellt wurden. K hat die Hobelbank in 2008 erhalten, so dass nur noch die lineare AfA Anwendung findet.

33 Bei der Schenkung an das Museum handelt es sich um eine Entnahme iSd § 6 (1) Nr. 4 EStG. Da die Entnahme im Rahmen einer Zuwendung an eine Körperschaft iSd § 5 (1) Nr. 9 KStG erfolgt (siehe auch Erläuterung unter Tz. 3.1.2.), kann N zwischen dem Ansatz des Buchwertes und des Teilwertes wählen; § 6 (1) Nr. 4

S. 5 EStG. K möchte das niedrigste zu versteuernde Einkommen erreichen, deswegen erfolgt die Entnahme mit dem Buchwert (Buchwertprivileg) 5.680 €

Da die Hobelbank nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, unterliegt die Zuwendung gem § 3 (1b) S. 2 UStG nicht der Umsatzsteuer.

Gleichzeitig liegt durch den Abgang des WG aus dem BV eine Betriebsausgabe iHd Buchwertes (5.800 €./120 €) vor ./ 5.680 €

(Darstellung erfolgsneutraler Buchungssätze genügt)

Alternativ

Die Entnahme erfolgt mit dem Teilwert (5.200 €). Die Spendenbescheinigung hat ebenfalls dann iHd Teilwertes zu erfolgen.

34 1.1.3 Die Aufwendungen für die Feier, obwohl sie nach Angaben des K zu ca. 50 % betrieblich veranlasst sind, können nicht abgezogen werden, da gemischte Aufwendungen bei nicht eindeutiger Trennungsmöglichkeit einem Abzugsverbot unterliegen; § 4 (5) S. 3 EStG iVm § 12 Nr. 1 EStG - siehe auch R 12.1 S. 1 „Umkehrschluss“ und S. 3 EStR, H 12.1 „Bewirtungskosten“ EStH. 1.250 €

35 1.1.4 Wegen der Privatfahrten sind in Ermangelung entsprechender Aufzeichnungen die Betriebsausgaben um einen Pauschalwert zu korrigieren. Dieser beträgt gem § 6 (1) Nr. 4 S. 2 EStG mtl. 1 % des auf volle hundert € abgerundeten Brutto-Listenneupreis (einschl. Sonderausstattungen und Umsatzsteuer) - hier: für 10 Monate à 600 € = 6.000 €
Da es sich bei dem genutzten Fahrzeug um notwendiges Betriebsvermögen handelt, kann die Privatnutzung weiterhin nach der o.g. 1% Regelung ermittelt werden; § 6 (1) Nr. 4 S. 2 EStG. Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 ist dafür eine Nutzung von mehr als 50 % für betriebliche Zwecke erforderlich.

36 Bei Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind die Betriebsausgaben zu korrigieren, wenn - auch hier eine Pauschalierung - der Betrag von mtl. 0,03 % des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer, den möglichen Werbungskostenabzugsbetrag iSd § 9 (2) EStG überschreitet; § 4 (5a) EStG:

10 Mon. x 18 € (0,03 %) x 12 Ekm	=	2.160 €		
Keine Kürzung, da weniger als 20 km	=	0 €		
	=	2.160 €		2.160 €

37 1.1.5. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 (1) Nr. 1 EStG) betragen 35.090 €

38 **1.2 Einkünfte der B aus selbständiger Arbeit**
B erzielt als Zahnärztin Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Katalogberuf - § 18 (1) Nr. 1 S. 2 EStG) iHV 200.000 €

1.3 Einkünfte des K aus nicht selbständiger Arbeit

- 39 K erzielt Einnahmen gem § 19 (1) Nr. 1 EStG aus der Tätigkeit als Geschäftsführer in dem Betrieb seines Vaters. Der als Einnahmen anzusetzende Arbeitslohn (Bruttoarbeitslohn) beträgt 8.000 €
- 40 Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind erst ab dem 21. Km nach § 9 (2) S. 1, 2 EStG wie Werbungskosten abzugsfähig. Da auch keine weiteren Werbungskosten nachgewiesen wurden, erhält K den WK-Pauschbetrag gem § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a) EStG iHV ./ 920 €
- 41 Die Einkünfte betragen insgesamt 7.080 €

1.4 Einkünfte des K aus Vermietung und Verpachtung

- 42 Insgesamt erzielt K Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem § 21 (1) Nr. 1 EStG (Wohnung und Arztpraxis) iHV ./ 20.000 €

1.5. Verlustausgleich

1.5.1 Als Gesamtrechtsnachfolger des C erbt K den Verlust aus dem Gewerbebetrieb „Werkstatt“ vom 01.01. bis 28.02., weil C diesen wegen eines bereits zum 31.12.2007 bestehenden verbleibenden Verlustes nicht mehr ausgleichen kann; H 10d. „Verlustausgleich im Erbfall“ EStH. Nach dem Beschluss des BFH vom 17.12.2007 (GrS 2/04) kann der Erbe den nicht vom Erblasser ausgenutzten Verlustabzug nicht mehr gem § 10d EStG bei seiner eigenen Veranlagung als Verlust geltend machen. Die bisherige gegenteilige Rechtsprechung des BFH ist jedoch aus Gründen des Vertrauensschutzes bis zur Veröffentlichung des Beschlusses weiter anwendbar. Die Veröffentlichung erfolgte am 12.03.2008 auf der Homepage des BFH. Nach dem BMF Schreiben vom 24.07.2008 gilt das Urteil erst mit Veröffentlichung im BStBl. Da C am 28.02.2008 verstarb, findet noch die bisherige Rechtsprechung des BFH Anwendung.

Da K in die Rechtsstellung des C tritt (§ 1922 BGB), erfolgt für die 180.000 € entstandener Verlust zunächst ein Ausgleich im Rahmen der Ermittlung der Summe der Einkünfte.

Ab dem VZ 2006 ist der Ausgleich von positiven und negativen Einkünften im Verlustentstehungsjahr sowie der Verlustrück- und -vortrag neu geregelt worden. Damit können grundsätzlich sämtliche in einem Kalenderjahr erzielten Einkünfte wieder vollständig miteinander verrechnet werden.

44	2. Summe der Einkünfte und Gesamtbetrag	
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (-180.000 € + 35.090 €)	- 144.910 €
	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	200.000 €
	Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit	7.080 €
	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>-20.000 €</u>
	Summe der Einkünfte	42.170 €

Die Summe der Einkünfte entspricht auch dem **Gesamtbetrag der Einkünfte**; § 2 (3) S. 1 EStG.

3. Einkommen

3.1 Sonderausgaben

45 3.1.1. Die für die Monate Januar und Februar von K gezahlte Lohnkirchensteuer ist gem § 10 (1) Nr. 4 EStG abzugsfähig. 98 €

46 3.1.2 Bei der Zuwendung an das Technische Museum handelt es sich um eine **Spende** gem § 10b (1) S. 1 EStG (besonders förderungswürdig anerkannte gemeinnützige Zwecke), da sie der Förderung kultureller Zwecke gedient hat, und eine juristischen Person des öffentlichen Rechts Empfängerin gewesen ist (§ 48 EStDV, § 52 AO und Anl. 1 Nr. 3b zu § 48 (2) EStDV sowie § 49 Nr. 1 EStDV)).

Die Spende ist abzugsfähig hier in Höhe des Entnahmewertes (siehe Tz. gem 2.1.2.) § 6 (1) Nr. 4 EStG = 5.680 €

Ab VZ 2008 beträgt die Höchstgrenze für den Spendenabzug 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte; § 10b (1) EStG nF
20 % von 42.170 € = 8.434 €, max.

./ 5.680 €

3.1.3. Damit entfällt die Gewährung des Sonderausgabenpauschbetrages gem § 10c (1) und (4) EStG, da die direkt abzugsfähigen Sonderausgaben höher sind.

47 3.1.4. Die **Vorsorgeaufwendungen** sind gem Vorgabe (§ 10 (1) Nr. 2 und 3 iVm § 10 (3), (4) und (4a) EStG, § 10c (2) und (4) EStG) zu berücksichtigen 6.500 €

3.1.5. Damit betragen die zu berücksichtigen Sonderausgaben insgesamt **12.278 €**

3.2 Das **Einkommen** gem § 2 (4) EStG beträgt insgesamt 29.892 €

48 4. Zu versteuerndes Einkommen

Das zu versteuernde Einkommen gem § 2 (5) EStG entspricht dem Einkommen.

Rz. Lösung Nr. 3 Mandant M und die X-GmbH

50 Grundsätzlich führt die entgeltliche Nutzungsüberlassung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 (1) Nr. 1 EStG. Gemäß § 21 (3) EStG ist jedoch zu beachten, dass Einkünfte der in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten Art den Einkünfte aus anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, soweit sie zu diesen gehören. Es ist insoweit also zunächst zu prüfen, ob nicht eine gewerbliche Tätigkeit iSd § 15 EStG vorliegt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb - § 15 (1) Nr. 1 EStG

51 Gemäß § 15 (2) EStG ist ein Gewerbebetrieb zu unterstellen, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Es darf sich bei dieser Betätigung nicht um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder um die Ausübung eines freien Berufs oder anderen selbständigen Arbeiten handeln. Darüber hinaus muss der Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung überschritten werden. Um der Tätigkeit der Vermögensverwaltung einen gewerblichen Charakter zu verleihen, müssen besondere Umstände hinzutreten.

52 Diese können nach H 15.7 (2) „gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit“ EStH darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesitzes in Folge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht. Ein weiterer Punkt wäre, dass der Vermieter zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten. Das entscheidende Merkmal liegt also darin, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt. Aus dem vorliegenden Sachverhalt sind aber keine derartigen Merkmale zu ersehen. Damit ist nach R 15.7 (1) S. 1 EStR grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit zu unterstellen, da es sich um die bloße Verwaltung eigenen Vermögens handelt.

53 Aus dem Sachverhalt ist jedoch ersichtlich, dass M. die spätere Veräußerung der erworbenen Einfamilienhäuser beabsichtigt. Die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und einem möglichen gewerblichen Grundstückshandel ist in dem BMF-Schreiben vom 26.03.2004 - Beck StE 15/1 zusammengefasst worden. Grundsätzlich ist danach (Rz. 1) für Privatpersonen, die Grundstücke veräußern, auf die **Dauer der Nutzung** der Grundstücke vor der Veräußerung und auf die **Zahl der veräußerten Objekte** abzustellen. Ein wesentliches Indiz für den gewerblichen Grundstückshandel ist unverändert die von der Rechtsprechung entwickelte Drei-Objekt-Grenze. Nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung und dem ergangenen BMF-Schreiben kann die Anzahl von drei Objekten **nicht mehr als absolute Grenze** für oder gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels angesehen werden. In jedem Fall ist jedoch, wenn ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen ist, eine Prüfung vorzunehmen, ob der Gewinn aus der Veräußerung nach § 23 EStG zu besteuern ist.

54 Der Anlage zu diesem BMF-Schreiben ist ein **vereinfachtes Prüfungsschema** zum gewerblichen Grundstückshandel beigelegt. Mit diesem vereinfachten Prüfungsschema kann schnell und übersichtlich überprüft werden, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt ist. Zu beachten ist dabei, dass jeweils Ausnahmetatbestände in den Textziffern 28 – 30 das bis dahin erzielte Ergebnis verändern können. War das veräußerte Objekt langfristig (mindestens 10 Jahre) vermietet, liegt kein Objekt der

so genannten „3 Objekt-Grenze“ vor. Gleiches gilt, wenn das Objekt langfristig (mindestens 5 Jahre) zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde oder eine Veräußerung ohne Gewinnerzielungsabsicht vorlag.

- 55 Diese **drei Einstiegsprüfungen** können für den vorliegenden Sachverhalt verneint werden. Im nächsten Prüfungsschritt soll geprüft werden, ob Erwerb/Errichtung/Modernisierung und Veräußerung innerhalb eines Zeitraumes von **5 Jahren** erfolgt. Ist dies zu verneinen, handelt es sich nicht um ein Objekt im Sinne der „3 Objekt-Grenze“. Hierbei ist jedoch zu Beachten, dass eine kurzfristige Überschreitung (wie im vorliegenden Fall = 6 Jahre) doch zu einem Objekt im Sinne der „3 Objekt-Grenze“ führt.
- 56 Als weiterer und wesentlicher Punkt ist nun erforderlich, dass **mehr als 3 Objekte veräußert** werden. Nur wenn mehr als **3 Objekte** veräußert werden, liegt grundsätzlich ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Aus dem vorliegenden Sachverhalt ist zu entnehmen, dass M. lediglich zwei Einfamilienhäuser an- und verkaufen wird. Sollten keine weiteren Verkaufsgeschäfte im Fünfjahreszeitraum vorliegen, läge damit kein gewerblicher Grundstückshandel vor.
- 57 Nun ist **abschließend Rz. 28 und 29 des BMF-Schreibens** zu überprüfen. Danach kann auch dann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn die „3 Objekt-Grenze“ nicht überschritten wird. Ein gewerblicher Grundstückshandel würde also im vorliegenden Fall auch bei der Veräußerung von nur zwei Objekten beispielsweise vorliegen, wenn das Grundstück von vornherein auf Rechnung und auf Wünschen des Erwerbers (derzeit noch Mieter) bebaut würde. Auch die weiteren dort aufgeführten **Ausnahmeregelungen** müssten im vorliegenden Sachverhalt berücksichtigt werden. Der Sachverhalt bietet keinen Anlass, die Ausnahmetatbestände der Rz. 28 und 29 des BMF-Schreibens zu bejahen.
- 58 Der beabsichtigte Erwerb der beiden Einfamilienhäuser und ihre spätere Veräußerung führen damit **zunächst nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel**.
- 59 In den Rz. 31 bis 35 des BMF-Schreibens wird der Beginn, Umfang und Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels und die Gewinnermittlung dargestellt. Dabei ist insbesondere zu beachten, dass ein Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG nur zu Beginn des Gewinnermittlungszeitraums durch schlüssiges Verhalten ausgeübt werden kann. Diese Entscheidung setzt notwendigerweise das Bewusstsein des Steuerpflichtigen zur Einkünfteerzielung voraus. Wenn ein gewerblicher Grundstückshandel auch erst aufgrund der Überschreitung der so genannten „3 Objekt-Grenze“ beginnt, sind auch die ersten drei Objekte der gewerblichen Besteuerung zu unterwerfen. Die entsprechenden Steuerbescheide können ggf nach § 173 (1) Nr. 1 AO geändert werden.

Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften iSd § 23 (1) Nr. 1 EStG.

- 60 Die spätere Veräußerung der beiden erworbenen Einfamilienhäuser führt zu einem steuerpflichtigen Überschuss aus privaten Veräußerungsgeschäften, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Dem umfangreichen BMF-Schreiben vom 05.10.2000, Beck StE 23/1 sind Zweifelsfragen zur Neureglung der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungsgeschäfte nach § 23 EStG zu entnehmen. Würde M also diese Häuser oder eines der Häuser innerhalb von zehn Jahren (also vor dem 01.01.2017) veräußern, wäre die gesetzliche Grundlage des § 23 (1) Nr. 1 EStG erfüllt.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

61 Die Vermietung der Einfamilienhäuser führt grundsätzlich zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 21 (1) Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 2 (2) Nr. 2 EStG zu ermitteln. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist kennzeichnend für die Einkünfte iSd § 2 (1) Nr. 1-7 EStG, dass diese jeweiligen Tätigkeiten oder Vermögensnutzungen mit der Absicht der Erzielung positiver Einkünfte durchgeführt werden. Beachten Sie hierzu die umfangreichen Hinweise zur so genannten Liebhaberei; H 2 (1) „Liebhaberei“ EStH. Dieser Grundsatz ist durch den Beschluss des Großen Senats vom 25. Juni 1984 fest verankert worden und in dem BMF-Schreiben vom 08. Oktober 2004 - Beck StE 21/5 fest geschrieben.

Dennoch ist nach Rz. 1 dieses BMF-Schreibens grundsätzlich davon auszugehen, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht davon auszugehen ist, wenn **eine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit** zugrunde gelegt wird.

Dies soll nur dann nicht gelten, wenn besondere Umstände oder Beweisanzeichen gegen das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht sprechen. Die Einkunftserzielungsabsicht ist nach diesem BMF-Schreiben nur dann zu prüfen, wenn gegen die Einkunftserzielungsabsicht sprechende **Beweisanzeichen** vorliegen. Eine nicht auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit ist nach Rz. 5 des BMF-Schreibens ein derartiges Beweisanzeichen. Liegen Umstände vor, aus denen geschlossen werden kann, dass sich der Steuerpflichtige die Möglichkeit ausbedungen oder offen gehalten hat, das Mietobjekt innerhalb einer bestimmten Frist, innerhalb der er einen positiven Gesamtüberschuss nicht erzielen kann, unabhängig von einer Zwangslage, zu verkaufen oder nicht mehr zur Einkünfterzielung zu nutzen, ist die Einkunftserzielungsabsicht zu verneinen (so Rz. 6 des BMF-Schreibens).

Auch die Veräußerung eines bebauten Grundstücks oder eine Wohnung innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs (in der Regel fünf Jahre) seit der Anschaffung oder Herstellung, stellt ein derartiges Beweisanzeichen dar. Nach Rz. 9 des BMF-Schreibens ist die objektive Beweislast für das Vorliegen einer Einkunftserzielungsabsicht vom Steuerpflichtigen zu erbringen.

Die vorliegenden Vertragsbedingungen des Modells sind wohl so gestaltet, dass sich M. ohne Schwierigkeiten und ohne Vermögensverluste von den erworbenen Immobilien trennen könnte. Diese Tatsachen sind M. im Zeitpunkt seiner Entscheidung für oder gegen die Beteiligung an dem Modell bekannt gewesen und waren damit für seine Entscheidung bedeutsam. **Die eingeräumte Verkaufsgarantie ist somit ein schwerwiegendes Indiz für das Fehlen einer Einkunftserzielungsabsicht.** Gemäß Rz. 33 des BMF-Schreibens sind die allgemeinen Grundsätze zur Ermittlung des Totalüberschusses dann anzuwenden, wenn Beweisanzeichen gegen das Vorliegen der Einkunftserzielungsabsicht (wie im vorliegenden Fall) vorliegen.

Dabei ist nach Rz. 34 nach folgenden Grundsätzen zu verfahren: Der **Prognosezeitraum** umfasst grundsätzlich einen Zeitraum von **30 Jahren**. Er beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung oder Herstellung des Gebäudes. Liegt eine zeitlich befristete Vermietung vor, ist für diesen Zeitraum der Prognosezeitraum begrenzt.

62 Bei der Ermittlung des **Totalüberschusses** ist von den Ergebnissen auszugehen, die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben werden. Dabei sind private Veräußerungsgewinne iSd § 23 (1) S. 1 Nr. 1 EStG nicht mit einzubeziehen.

Für die Gebäudeabschreibung ist von der **AfA** nach § 7 (4) EStG auszugehen. Auch tatsächlich in Anspruch genommenen Absetzungen, einschließlich Sonderabschreibungen, erhöhte Absetzungen und degressive AfA sind regelmäßig nicht anzusetzen.

Hinweis: Eine AfA nach § 7 (5) EStG ist nur noch für Gebäude zulässig, bei denen der Bauantrag vor dem 01.01.2007 gestellt oder im Falle der Anschaffung der Kaufvertrag vor dem 01.01.2007 abgeschlossen wurde.

Die im Prognosezeitraum zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben sind zu schätzen. Liegen keine ausreichend objektiven Umstände vor, sind die zu erwartenden Überschüsse anhand des Durchschnitts der in der Vergangenheit in einem bestimmten Zeitraum angefallenen Einnahmen und Werbungskosten zu schätzen. Hierbei ist in der Regel von den letzten fünf Veranlagungszeiträumen auszugehen.

Wegen der Unsicherheitsfaktoren einer Prognose bei einem Zeitraum von 30 Jahren, ist bei der Gesamtsumme der geschätzten Einnahmen ein **Sicherheitszuschlag** von 10 % und bei der Gesamtsumme der geschätzten Werbungskosten ein Sicherheitsabschlag von 10 % vorzunehmen. Eine mögliche **Investitionszulage** ist nach Rz. 35 des BMF-Schreibens in die Beurteilung der Einkunftserzielungsabsicht einzubeziehen.

Bei **befristeter Vermietung** ist die Totalüberschussprognose jedoch in einigen Punkten abweichend vorzunehmen. Anders als bei auf Dauer angelegter Vermietung ist die jeweils tatsächlich in Anspruch genommene Absetzung für Abnutzung (also auch Sonderabschreibungen) und nicht die in fiktiver Anwendung mit § 7 (4) EStG zu ermittelnden linearen Absetzungen zu berücksichtigen.

Berechnung

63 Da es sich im vorliegenden Fall um eine befristete Vermietung handelt, ist für die Berechnung des Totalüberschusses die tatsächlich in Anspruch genommene Abschreibung zu berücksichtigen.

Mieteinnahmen für den Zeitraum 31.12.2008 – 31.12.2014:

- 750 € x 12 Monate = 9.000 € je Wohnung,
- 9.000 € x 2 Wohnungen x 6 Jahre = 108.000 €

Die Absetzung kann nicht gemäß § 7 (5) S. 1 Nr. 3c EStG erfolgen. Es handelt sich zwar um ein im Inland belegendes Gebäude, das vom Steuerpflichtigen bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden ist und auch Wohnzwecken dient. Der Bauantrag wurde nach dem 31.12.2005 aber nicht vor dem 01.01.2007 gestellt. Somit sind im Jahr der Fertigstellung und in den folgenden neun Jahren jeweils 2 % der Anschaffungskosten als Absetzungen gem § 7 (4) S. 1 Nr. 2a) EStG zu berücksichtigen.

Die Anschaffungskosten des Gebäudes betragen aufgrund des Sachverhaltes 275.000 € 2 % von 275.000 € ergeben 5.500 € jährlich. Für zwei Wohnungen auf sechs Jahre verteilt ergeben insgesamt 66.000 € Abschreibungen für die Jahre 2009 bis 2014.

Das **Darlehen muss nicht in Höhe von 300.000 € aufgenommen werden**, da ein zinsloses Mieterdarlehen in Höhe von 35.000 € gewährt wird. Somit sind lediglich 265.000 € Darlehen mit 6 % zu verzinsen. Bei einem Zeitraum von sechs Jahren ergeben sich daraus 95.400 € Zinsen. Für zwei Wohnungen verdoppelt sich der Wert auf insgesamt 190.800 €.

- 64 Zusammenfassend ist allein aus den Werten der Abschreibung und den Zinsen eine Summe von Werbungskosten iHv 256.800 € festzuhalten. Dem stehen nur mögliche Mieteinnahmen von 108.000 € gegenüber. Selbst mit einer so genannten Unsicherheitskorrektur kann bei diesen Größenunterschieden **kein Totalüberschuss** erzielt werden. Daraus folgend sind die sich aus der Vermietung ergebenden negativen Ergebnisse **nicht** bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des M. zu berücksichtigen.
- 65 Nach den getroffenen Vereinbarungen ist jedoch der Erwerb der Immobilien für M. nicht mit dem Risiko eines Vermögensverlustes verbunden. Aufgrund der Wiederverkaufsgarantie kann M. mit einem Kaufpreis von 350.000 € je Objekt rechnen. Außerdem werden die Mieten für einen Zeitraum von sechs Jahren iHv 750 € monatlich je Objekt garantiert. Daraus folgend ist das Investitionsvorhaben für M. nicht mit dem Risiko eines Vermögensverlustes verbunden und führt innerhalb des 10-Jahreszeitraums zu steuerpflichtigen Einkünften iSd § 23 EStG.
- 66 Gemäß § 23 (3) S. 1 EStG ist der Gewinn aus Veräußerungsgeschäften aus dem Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits festzustellen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich jedoch um Absetzung für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte iSd § 2 (1) S. 1 Nr. 4-6 EStG abgezogen worden sind. Derartige Abschreibungen waren im vorliegenden Sachverhalt nicht gegeben.
- 67 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung liegen nicht vor. Schuldzinsen können Werbungskosten darstellen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Spekulationsgeschäft besteht. Dem Verkaufspreis von 350.000 € stünden danach die Anschaffungskosten iHv 300.000 € und die Schuldzinsen iHv 95.400 € gegenüber. Daraus ergebe sich auch für den § 23 EStG keine Überschusserzielungsabsicht.
- 68 Strittig wäre im vorliegenden Sachverhalt, ob die garantierten Mieteinnahmen iHv 54.000 € dem Verkaufspreis zuzurechnen wären. Schließt man sich dieser Beurteilung an, würde sich insgesamt ein Vermögensüberschuss je Objekt von 8.600 € ergeben und damit Einkünfte iSd § 23 EStG vorliegen.

Teil II Körperschaftsteuer

Rz. Lösung Nr. 4 ASCI-TEC GmbH

I. Gründungsstadien

- 70 Mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages am 21.10.2005 ist die Vorgesellschaft entstanden; diese endet mit Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister (mit Ablauf des 05.01.2006); H 2 „Beginn der Steuerpflicht“ und „Vorgründungsgesellschaft“ KStH. Mit der Eintragung im Handelsregister am 06.01.2005 entsteht zivilrechtlich die Kapitalgesellschaft, § 11 (1) GmbHG. Damit erlangt sie auch spätestens die Steuerrechtsfähigkeit.

Die Vorgesellschaft und die durch Eintragung entstandene Kapitalgesellschaft werden steuerlich als ein Steuersubjekt behandelt.

II. Steuerpflicht / Einkunftsart

Die A-GmbH hat ihre Geschäftsleitung iSv § 10 AO im Inland und ist damit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig; § 1 (1) Nr. 1 KStG. Eine Steuerbefreiung ist offensichtlich nicht einschlägig. Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem z.v.E. (§ 7 (1) KStG), welches auf der Grundlage der § 7 (2) KStG und § 8 (1) KStG zu ermitteln ist. Sie erzielt damit ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem § 8 (2) KStG, da sie nach § 1 (1) Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Da die Gesellschaft gemäß § 13 (3) GmbHG als Handelsgesellschaft gilt, ist sie nach § 6 HGB als Formkaufmann zur Führung von Büchern verpflichtet; § 238 ff. HGB. Maßgebend ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres; § 7 (4) KStG.

III. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

- 71 Ausgangswert ist der HB-Gewinn iSd. Jahresüberschusses. Die vorliegende Bilanz wurde nach den Grundsätzen der teilweisen Ergebnisverwendung erstellt. Der Jahresüberschuss ist, da der Bilanzgewinn ausgewiesen ist, zunächst zu ermitteln.

Bilanzgewinn 31.12.2008	173.000	
abzüglich Gewinnvortrag (= Bilanzgewinn 31.12.2007), da dieser bereits versteuert wurde (160.000 – 92.000 Ausschüttung für 2007)	./. 68.000	
zuzüglich der Vorabausschüttung 2008, denn diese hat den Bilanzgewinn hier gemindert	<u>+ 70.000</u>	
Jahresüberschuss 2008 gem § 275 (4) HGB	175.000	175.000

Tz 1 Steuern

- 72 Die Rückstellung für die Körperschaftsteuer ist gem § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar, da es sich um eine Steuer vom Einkommen handelt. Folglich ist sie außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. + 48.000
- Gleiches gilt für die Rückstellung des Solidaritätszuschlages. + 2.640
- 73 Ebenso sind die mit der Vermögensteuererstattung verrechneten Beträge der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlages wieder hinzuzurechnen. + 2.110
- Die Vermögensteuer ist als Personensteuer ebenfalls gem § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar. Im Umkehrschluss dazu sind die erstatteten Beträge nicht einkommenserhöhend zu berücksichtigen und folglich in Abzug zu bringen. - 2.110

Die Korrekturen erfolgen **außerbilanziell**.

Tz. 2 Sonstige Kosten

- 74 a) Die Provisionen stellen nicht abziehbare Betriebsausgaben dar, da die Gesellschaft die Empfänger der Zahlungen nicht benennen will, § 160 AO. Der Betrag ist deshalb außerbilanziell hinzuzurechnen + 13.000
- 75 b) Die an S gezahlte Vergütung für die Überwachung der Geschäftsleitung unterliegt dem Abzugsverbot des § 10 Nr. 4 KStG zu 50 % der gezahlten Beträge. + 1.500
- c) Die Zahlung des Honorars an den Wirtschaftsprüfer unterliegt nicht der Abzugsbeschränkung des § 10 Nr. 4 KStG, vgl H 50 „Sachverständige“ KStH. 0

Die Korrekturen erfolgen **außerbilanziell**.

Tz. 3 Geldbuße etc.

- 76 Die vom OLG Berlin festgesetzte Geldbuße ist gem § 8 (1) KStG iVm § 4 (5) Nr. 8 EStG nicht als Betriebsausgabe abziehbar und somit wieder hinzuzurechnen; **§ 10 Nr. 3 KStG ist nicht einschlägig.** + 10.000
- Die Verfahrenskosten sind von dem Abzugsverbot nicht betroffen; H 4.13 „Verfahrenskosten“ EStH. 0
- Die **außerbilanzielle** Korrektur erfolgt insoweit nicht.

- 77 Auch die vom Eidgenössischen Bundesgerichtshof verhängte Geldstrafe darf das Einkommen gem § 10 Nr. 3 KStG nicht mindern. + 25.000

Der Abzug wäre nur möglich, wenn die Geldstrafe den wesentlichen Rechtsgrundsätzen der deutschen Rechtsordnung widersprechen würde. Das ist nach dem Sachverhalt nicht ersichtlich.

Die Korrekturen erfolgen **außerbilanziell**.

Tz. 4 § 6b-Rücklage

- 78 Aufgrund der gewinnerhöhenden Auflösung der Rücklage nach § 6b (3) EStG ist gem § 6b (7) EStG für jedes volle Wj, in dem die Rücklage bestanden hat, der Gewinn um 6 % im Jahr der Auflösung zu erhöhen.
- Der Gewinnzuschlag beträgt somit 6 % von 50.000 € x 4 Jahre = + 12.000
Die Erhöhung erfolgt ebenfalls **außerhalb** der Bilanz.

Tz. 5 Pkw-Verkauf

- 79 Der Verkauf des Pkw an die Ehefrau (eine dem Gesellschafter nahe stehende Person) des S zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Betrag führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) iSv § 8 (3) S. 2 KStG, die dem Gesellschafter zugerechnet wird und die das Einkommen nicht mindern darf, H 36 „III. Nahe stehende Person“ KStH. Denn durch den Verkauf des Pkw sind der Gesellschaft Einnahmen entgangen (verhinderte Vermögensmehrung), auf die sie gegenüber einem fremden Dritten nicht verzichtet hätte. Die Vorteilszuwendung ist somit im Gesellschaftsverhältnis begründet. Der Sachverhalt führt ebenfalls zu einer Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 (1) S. 1 EStG der Gesellschaft und die Zuwendung steht nicht im Zusammenhang mit einer den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnausschüttung.
- 80 Die Bewertung der vGA hat gem H 37 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH mit dem gemeinen Wert zu erfolgen. In Höhe des Differenzbetrages zwischen dem gemeinen Wert und der tatsächlichen Zahlung der Frau S ist die vGA verwirklicht und dem Einkommen hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung erfolgt außerhalb der Bilanz.

Berechnung	gemeiner Wert	23.800 €	
	tatsächl. Zahlung	- 11.900 €	
	Differenz	11.900 €	+ 11.900

- 81 Umsatzsteuerlich liegt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung gem § 1 (1) Nr. 1 UStG vor. Für diese Lieferung gilt die Mindestbemessungsgrundlage gem § 10 (5) Nr. 1 iVm § 10 (4) Nr. 1 UStG. Die Umsatzsteuer beträgt somit $19\% = 19/119$ aus 23.200 € = 3.800 €.

1.900 € sind bereits erfasst, so dass die zusätzliche USt als sonstige Verbindlichkeit zu passivieren und daher zu einer Minderung des Jahresüberschusses der HB führt, die auch das Einkommen mindert.

- 1.900

(BS: sb. Aufwand an USt-Verbindlichkeit 1.900 €)

Die Hinzurechnung der USt hat **nicht über § 10 Nr. 2 KStG** zu erfolgen, da diese bereits im gemeinen Wert enthalten ist; R 37 KStR.

- 82 Die vGA unterliegt beim Gesellschafter S dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 lit. d) EStG.

Tz. 6 Gehaltsprämie

- 83 Die Zahlung der Prämie ist ebenfalls als vGA gem § 8 (3) S. 2 KStG zu behandeln und dem Einkommen zuzurechnen. Durch die Aufwandsbuchung ist eine Vermögensminderung der GmbH entstanden, die sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags nach § 4 (1) S. 1 EStG ausgewirkt hat und nicht mit einer offenen Gewinnausschüttung in Zusammenhang steht. Da H über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile verfügt, ist er als beherrschender Gesellschafter zu behandeln, H 36 „Beherrschender Gesellschafter“ KStH. Die Prämie wurde nicht im Anstellungsvertrag und auch nicht zu Jahresbeginn und damit nicht im Voraus vereinbart. Die Ursache der Zuwendung liegt damit im Gesellschaftsverhältnis begründet.

Die Gewährung einer Prämie für das Jahr 2008 am Ende des Jahres verstößt gegen das Rückwirkungs-/ Nachzahlungsverbot (H 36 „III Rückwirkende Vereinbarung“ KStH), denn begrifflich wird die Prämie als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung des Jahres angesehen. Maßgeblich ist der Zeitraum für den die Prämie gezahlt wird. Hinzurechnung außerhalb somit

+ 20.000

Auch für diese vGA gilt beim Gesellschafter H das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 lit. d) EStG.

Tz. 7 Investitionszulage

- 84 Die Investitionszulage gehört gem § 12 InvZulG 2007 nicht zu den Einkünften und darf auch nicht die AK/HK der begünstigten Wirtschaftsgüter mindern. Sie wird somit nicht besteuert. Es handelt sich um eine nicht steuerbare Einnahme.

Da der Zufluss aber handelsrechtlich richtigerweise als Einnahme gebucht wurde, somit das Einkommen erhöhen würde, muss eine außerbilanzielle Abrechnung des Betrages erfolgen.

- 5.000

Tz. 8 Beteiligungserträge

- 85 Der Ertrag aus der Beteiligung an der Soft-tec-GmbH ist im Jahr des Gewinnverteilungsbeschlusses in Höhe der Bardividende zu erfassen. Die Ausschüttung führt gem § 20 (3) EStG zu Einnahmen aus Gewerbebetrieb. Da bisher nur die Nettodividende (Bankgutschrift unter Abzug der KESt) versteuert wurde, sind weitere Hinzurechnungen erforderlich.

Berechnung:

Nettodividende bisher	16.000 €
zzgl. Anrechenbare Kapitalertragsteuer 1/4	+ <u>4.000 €</u>
Bardividende iSv § 20 (1) Nr. 1 EStG	20.000 €
bisher versteuert	- 16.000 €
Erhöhung	4.000 €

Innerhalb der Bilanz sind der Beteiligungsertrag und gleichzeitig ein Steuer-Aufwand iHv. 4.000 € zu erfassen.

BS: Steueraufwand an Beteiligungsertrag 4.000 €

Denn die einbehaltene KapESt stellt gem § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbare Steuern dar, so dass eine außerbilanzielle Hinzurechnung erfolgt.

+ 4.000

Die Beteiligungserträge bleiben gem § 8b (1) S. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der A-GmbH außer Ansatz. Dies erfolgt außerhalb der Bilanz

./ 20.000

Nach § 8b (5) S. 1 KStG gelten pauschal 5 % des steuerfreien Betrags als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

+ 1.000

Tz. 9 Nebenleistungen

86 Die Steuernachforderungszinsen gem § 233a AO sind als Nebenleistung iSv § 3 (4) AO nach § 10 Nr. 2 **2. Halbsatz** nicht abziehbar und daher dem Einkommen zuzurechnen. + 1.500

Die Hinterziehungszinsen, egal zu welcher Steuer sie gezahlt werden, sind **nie** als Betriebsausgabe abziehbar und daher dem Einkommen wieder zuzurechnen, § 8 (1) KStG iVm § 4 (5) Nr. 8a EStG. + 1.000

Tz. 10 Geschenke

87 Geschenke über 35 € pro Person und Jahr sind gem § 8 (1) KStG iVm § 4 (5) Nr. 1 EStG nicht abziehbare Betriebsausgaben.

Außerbilanzielle Hinzurechnung somit + 5.000

Die Vorsteuer (§ 15 (1a) UStG) auf diese Aufwendungen ist gem § 10 Nr. 2 KStG ebenfalls nicht abziehbar. + 950

Da die Vorsteuer von der Gesellschaft nicht abziehbar ist, aber abgezogen wurde, muss eine entsprechende Verbindlichkeit passiviert werden, was zu einer Minderung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses führt. - 950

Tz. 11 Spenden (nach altem Recht auf Antrag)

88 Sämtlicher Spendenaufwand ist gem **§ 9 (2) S. 1 KStG** zunächst dem Einkommen zuzurechnen, damit die richtige Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Höchstbeträge ermittelt wird. Das sind zunächst einmal die in Geld geleisteten Spenden über 73.000 €. + 73.000

89 Ferner wurden Sachspenden an die Freie Universität Berlin für wissenschaftliche Zwecke gewährt, die gem § 9 (2) S. 3 KStG iVm § 6 (1) Nr. 4 S. 1 und 4 EStG mit dem Buchwert anzusetzen sind (Hinweise auf den Teilwert sind nicht gegeben).

20 x 1.200 € (= Netto-Einkaufspreis) = 24.000 € + 24.000

Die fällige USt mindert durch Passivierung (BS: sb. Aufwand an USt-Verbindlichkeit 4.560) den Jahresüberschuss - 4.560

und ist gem § 10 Nr. 2 KStG wieder hinzuzurechnen. + 4.560

Gem R 10b.1 (1) S. 5 EStR darf die USt als Spende mit

abgesetzt werden.

Die Spenden an die SPD sind nicht vom Einkommen abziehbar, § 8 (1)

KStG iVm § 4 (6) EStG.

Alternativbegründung: § 9 (1) Nr. 2 KStG

Einkommen iSv § 9 (2) S. 1 KStG

401.640

Berechnung der abziehbaren Spenden:

90

Gemäß § 9 (1) Nr. 2 sind die Spenden für wissenschaftliche und sonstige gemeinnützige Zwecke grundsätzlich abzugsfähig. Die Spenden für wissenschaftliche Zwecke unterliegen gem § 9 (1) Nr. 2 S. 2 KStG dem erhöhten Spendenabzug mit maximal 10 % der BMG, die gemeinnützigen Spenden hingegen sind mit maximal 5 % der BMG gem § 9 (1) Nr. 2 S. 1 KStG abzugsfähig.

Die Spenden an die TU Berlin erfüllen den Tatbestand einer Großspende iSv § 9 (1) Nr. 2 S. 4 KStG, da die Einzelzuwendung den Betrag von 25.565 € übersteigt.

Der Spendenhöchstbetrag beträgt mithin

10 % von 401.640 € = 40.164

Hiervon sind die „Kleinspenden,“ zunächst in Abzug zu bringen. Erst der noch nicht ausgeschöpfte Restbetrag des Höchstbetrages darf dann von der Großspende verbraucht werden.

Berechnung:

Spenden für wissenschaftliche Zwecke

(ohne Großspende)

27.840

abziehbar mit 5 % v. 401.640 € =

- 20.082 20.082

verbleibender Restbetrag

7.758

zzgl. übrige gemeinnützige Spenden

+ 3.000

Summe

10.758

Abziehbar mit 5 % v. 401.640 € = 20.082

maximal aber der tatsächliche Aufwand =

10.758

verbrauchter Höchstbetrag

30.840

Großspende

55.000

abzgl. Verbrauch 2008 =

9.324 9.324

Vortrag für die nächsten 6 Jahre gemäß

§ 9 (1) Nr. 2 S. 3 KStG

45.676

abziehbare Spenden gesamt

40.164

./. 40.164

Die im Veranlagungszeitraum 2008 nicht berücksichtigten Großspenden sind iHv. 45.676 € formell festzustellen; § 9 (1) Nr. 2 S. 5 KStG.

» Hinweis

Hinsichtlich des Spendenabzugs wird die Rechtslage vor der Gesetzeslage des Kabinettsentschlusses „Gesetz zur Stärkung des bürgerlichen Engagement“ dargestellt. Durch dieses Gesetz wurde die Höchstgrenze für den Spendenabzug auf 20 % des Einkommens erhöht.

91 **Einkommen / zu versteuerndes Einkommen** **361.476**

Tarifliche und festzusetzende Körperschaftsteuer

92 Die tarifliche Körperschaftsteuer beträgt gem § 23 (1) KStG 15 % des zu versteuernden Einkommens (Rundung gem § 31 (1) S. 3 KStG). **54.221**

festzusetzende Körperschaftsteuer 54.221

» Hinweis

Ab dem VZ 2008 gilt der Körperschaftsteuersatz von 15%.