

StB-Klausurenfernlehrgang 2020

Steuern vom Einkommen und Ertrag

Klausur Nr. 1

Sachverhalt

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel: Die zugelassenen Hilfsmittel ergeben sich aus den gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 21.10.2019

Vorbemerkungen: Diese Klausur besteht aus 10 Seiten

Bearbeitungshinweise:

Es wird gebeten,

1. die Vollständigkeit dieser Aufgabe anhand der angegebenen Seitenzahlen zu überprüfen,
2. Ihre ID-Nummer in dem beiliegenden Rücksendeformular anzugeben und dieses vor Ihre Lösung zu heften,
3. die Seiten bitte nur einseitig zu beschriften und links einen breiten Rand freizulassen,
4. die einzelnen Seiten der Aufsichtsarbeit zu nummerieren,
5. deutlich zu schreiben und Farbstifte nicht zu verwenden.

Sachverhalt 2

Gewinnfeststellung / Gewerbesteuern

Aufgabe und Bearbeitungshinweise:

- a) Führen Sie bitte die gesonderte(n) und einheitliche(n) Feststellung(en) der Einkünfte für die Hammer OHG einschließlich der Gewinnverteilung auf ihre Gesellschafter durch, die für den ESt-Veranlagungszeitraum 2019 von Bedeutung ist/sind.
Ermitteln Sie auch die Tarifiermäßigung nach § 34a EStG. Auf andere tarifliche Besonderheiten ist nur kurz einzugehen.

- b) Ermitteln Sie bitte auf der Grundlage der Feststellungen zu a) die Gewerbesteuer der Hammer OHG. Nehmen Sie auch Stellung zu Steuerpflicht, Steuerschuldnerschaft, Bemessungsgrundlage und Erhebungszeitraum.
Der Hebesatz der Stadt Hanau beträgt 430 %.

Sachverhalt:

Die im Handelsregister eingetragene Hammer OHG (H-OHG) produziert und vertreibt in Hanau Werkzeuge aller Art. Sie versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und hat den Zeitraum vom 01.07. bis zum 30.06. als Wirtschaftsjahr (Wj.) gewählt. In der 2. Jahreshälfte 2019 beantragte die H-OHG, ihr Wj. auf das Kalenderjahr (Kj.) umzustellen.

Der frühere Gesellschafter Leopold Laub-Säge (L) war am 01.07.2018 aus Altersgründen einvernehmlich aus der H-OHG ausgeschieden. Seither sind nur noch Hans Hammer (H) und Norbert Nagel (N) an der H-OHG beteiligt. H und N setzten die H-OHG ohne L fort.

Die Beteiligung der Gesellschafter am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der Gesellschafter bestimmt sich nach deren Festkapitalkonten (Kapitalkonto I). Ein Teil des Gewinns wird jährlich einem globalen Rücklagekonto zugeführt, das den Gesellschaftern anteilig zusteht. Die übrigen Gewinne und Verluste der Gesellschaft werden auf variablen Kapitalkonten der Gesellschafter (Kapitalkonto II) miteinander verrechnet; positive Bestände können von den Gesellschaftern jederzeit entnommen werden. Weder eine Verzinsung der Kapitalkonten noch eine Tätigkeitsvergütung ist im Gesellschaftsvertrag vorgesehen.

Kurz vor seinem Ausscheiden hatte L die auf seinem Kapitalkonto II ausgewiesenen Beträge vereinbarungsgemäß entnommen. Die übrigen Kontenbestände wurden von den verbleibenden Gesellschaftern übernommen.

Die Einheitswerte der Betriebsgrundstücke im Gesamthandsvermögen der OHG betragen seit Jahren (umgerechnet) 180.000 €.

Die Handels- und Steuerbilanz der H-OHG zum 30.6.2018 zeigt (vereinfacht) folgendes Bild:

Teilwerte (€)	Aktiva (€)	H-OHG 30.06.2018		Passiva (€)
250.000	Grund und Boden	200.000	H: Kapital I	100.000
400.000	Gebäude	350.000	Kapital II	30.000
250.000	Produktionsanlagen	200.000	N: Kapital I	100.000
100.000	sonstige WG	100.000	Kapital II	20.000
			L: Kapital I	50.000
			globales Rücklagenkonto	200.000
			Gewinn 2017/18	50.000
			Verbindlichkeiten	300.000
<u>1.000.000</u>	Summe	<u>850.000</u>	Summe	<u>850.000</u>

Der Abfindungsanspruch des L wurde von den Gesellschaftern einvernehmlich auf angemessene 145.000 € beziffert. Davon wurden 25.000 € sofort und der Rest in fünf gleichen Jahresraten zuzüglich einer angemessenen Verzinsung von 7 % ab 01.08.2018 auf die jeweilige Restschuld entrichtet. Die jeweils am 01.08. des Jahres fälligen Raten sowie die Zinsen wurden von der H-OHG stets pünktlich gezahlt.

Im Gegensatz zu den Vorjahren ergab sich im Wj. 2018/2019 ein Verlust. In den Erklärungen und Unterlagen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte sind folgende HB/StB-Gewinne der H-OHG angegeben:

Wj. 2018/2019:	- 200.000 €	(Verlust),
Rumpf-Wj. 01.07. - 31.12.2019:	+ 250.000 €	(Gewinn).

In den Gewinnermittlungen wurden berücksichtigt:

1. Am 01.07.2018 setzte die H-OHG in ihrer Bilanz dem Wegfall des Kapitalkontos des L einen Geldabgang von 25.000 € und die Ausgleichsverpflichtung gegenüber L mit 120.000 € gegenüber. Gleichzeitig wurden die Buchwerte für Grund und Boden und Gebäude insgesamt um 20.000 € und für Produktionsanlagen um 10.000 € aufgestockt. Der verbleibende Betrag von 15.000 € wurde als Aufwand des Wj. 2018/2019 behandelt.
2. Auch die Zinsen für die Stundung der Abfindung, die nach jeweils zutreffender Berechnung im Wj. 2018/2019 6.160 € und im RumpfWj. 2019 2.660 € betragen haben, sind jeweils als Betriebsausgaben der H-OHG abgezogen worden.
3. Für seine Geschäftsführertätigkeit erhielt H durchgängig ein angemessenes Monatsgehalt von 9.000 € auf sein privates Konto. Nach dem Anstellungsvertrag war die Vergütung auch während der Verlustperiode zu zahlen. Das Gehalt ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr als Betriebsausgabe gebucht worden.
(Evtl. umsatzsteuerliche Auswirkungen sind insoweit nicht zu prüfen).

4. Im Dezember 2018 löste die H-OHG ein Bankdarlehen ab, das die Gesellschaft 2016 als langfristiges Darlehen aufgenommen hatte. Die Vorfälligkeitsentschädigung von 12.000 € sowie die Zinsen von Juli bis Dezember 2018 von 10.000 € verbuchte die H-OHG als Betriebsausgaben.
5. In der Nacht zum 01.07.2019 verstarb August Alt-Hammer (A), der 80-jährige Vater des H, infolge eines Schlaganfalls. Von A hatte die H-OHG seit dem 01.01.2019 für monatlich 2.500 € dessen früheres Einfamilienhaus als Büroraum angemietet. A hatte das Grundstück, auf dem im Jahr 1971 ein repräsentatives Gebäude errichtet worden war, in 2004 für 200.000 € erworben (Gebäudewert: 90 %) und bis zu seinem Umzug in ein Seniorenheim im Dezember 2018 selbst bewohnt.
6. H setzte als Alleinerbe des A den Mietvertrag mit der H-OHG unter gleichen Bedingungen fort. Zusammen mit der laufenden Miete für Juli 2019 (2.500 €) vereinnahmte H auf seinem privaten Konto im Juli 2019 auch die Mieten für den Zeitraum Januar - Juni 2019 (15.000 €), da sein verstorbener Vater diesen Betrag der Gesellschaft wegen deren vorübergehenden Engpässen zunächst für 6 Monate gestundet hatte. Sämtliche Mietzahlungen 2019 hat die H-OHG zu Lasten des RumpfWjs 2019 gebucht.
7. In der HB/StB der H-OHG blieben neben der Gebäude-AfA auch folgende Aufwendungen unberücksichtigt: Im August 2019 ließ H am Eingang des Gebäudes einen kleinen Vorbau als Windschutz errichten. Die Rechnung von 1.900 € (inkl. USt) beglich H selbst aus Privatmitteln; er zahlte am 15.12.2019 und am 15.01.2020 in 2 Teilbeträgen je 950 €. Außerdem holte H in den Monaten November und Dezember 2019 umfangreiche, jahrelang unterlassene Sanitärarbeiten am Gebäude für einen Aufwand von insgesamt 17.000 € (inkl. USt) nach und zahlte diese erst Anfang 2020 aus Privatmitteln.
8. Im Todeszeitpunkt des A betrug der Verkehrswert des Grundstücks 450.000 €, wobei 400.000 € auf das Gebäude entfielen, dessen Restnutzungsdauer zu diesem Zeitpunkt 60 Jahre betrug. Der Einheitswert ist auf 90.000 € festgestellt.
9. Am 16.12.2019 leistete die OHG eine Spende von 1.000 € an das Deutsche Rote Kreuz. Dieser Betrag wurde je zur Hälfte als Entnahme der beiden Gesellschafter gebucht. Eine Zuwendungsbestätigung liegt vor.

Erforderliche Bescheinigungen liegen vor, Anträge gelten als gestellt.

StB-Klausurenfernlehrgang 2020

Steuern vom Einkommen und Ertrag

Klausur Nr. 1

Lösungshinweise

Behandelte Themen:	
Teil I (Acker)	Teil II (Hammer OHG)
<p>Einkünfte § 15 Beteiligungen im BV</p> <ul style="list-style-type: none">- Aktivierung als notwendiges BV- Dividende- Anteilstausch <p>ausländische Betriebsstätte</p> <ul style="list-style-type: none">- ohne DBA <p>Mietwohngrundstück im BV</p> <ul style="list-style-type: none">- Aktivierung- Verkauf, Kauf, § 6b EStG <p>Geringfügige Beschäftigung/pauschale LSt Berechnung GewSt</p> <p>Einkünfte § 17</p> <ul style="list-style-type: none">- § 13 UmwStG <p>Einkünfte § 21</p> <ul style="list-style-type: none">- Sonderabschreibung § 7b EStG neben linearer AfA- Verschiedene AfA-BMG <p>Einkünfte § 23</p> <ul style="list-style-type: none">- Im Rahmen des Tausches <p>Behandlung von Vorsorgeaufwendungen</p> <ul style="list-style-type: none">- Höchstbetragsberechnung <p>Altersentlastungsbetrag</p> <ul style="list-style-type: none">- Vollendung Lebensalter	<ul style="list-style-type: none">• gesonderte Feststellungen<ul style="list-style-type: none">- zwei Wirtschaftsjahre enden in einem Kj.- Ausscheiden eines Gesellschafters (§ 16, Firmenwert)- Grundstück im SBV Erbschaft, AfA-BMG, Einlagewert, Abgrenzung AK/HK von Erhaltungsaufwand, anschaffungsnahe HK• Ermittlung Tarifiermäßigung § 34a EStG• GewSt<ul style="list-style-type: none">- zwei Wirtschaftsjahre enden in einem VZ- Behandlung § 16 EStG Gewinn- Hinzurechnungen § 8 Nr. 1a und e GewStG- Kürzungen § 9 Nr. 1 und Nr. 5b GewStG



Sachverhalt 2: Hammer OHG Gewinnfeststellung/Gewerbsteuer

1. Gewinnfeststellung

1.1 Einkunftsart, Grundlagen der Einkünfteermittlung, Umfang der Feststellungen

$\Sigma = 3,5$

Die OHG erzielt Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Gesellschafter H, N und L (bis 1.7.2018) erzielen als Mitunternehmer der gewerblich tätigen H-OHG Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte sind gem. §§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. A, 182 Abs. 1 AO gesondert und einheitlich festzustellen. Dabei ist der steuerliche Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Einkünfteerzielungssubjekt) zu ermitteln und anschließend auf die Mitunternehmer (Steuersubjekte) zu verteilen.

1,0

In die gesonderten Feststellungen sind gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Bst. A AO auch die von der H-OHG geleisteten Spenden einzubeziehen, weil sie mit der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung im Zusammenhang stehen und für die Gesellschafter H und N Besteuerungsgrundlagen darstellen (vgl. Tz. 1.3.3).

0,5

Der Gewinn oder Verlust der im Handelsregister eingetragenen Personengesellschaft ermittelt sich gem. §§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG, 140 AO, 238 HGB durch Bestandsvergleich.

Für die ESt-Veranlagung 2019 der Gesellschafter ist grundsätzlich gem. § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG sowohl der Gewinn des Wirtschaftsjahrs 2018/2019 als auch des Rumpfwirtschaftsjahrs 2019 maßgeblich, weil beide Wirtschaftsjahre im Kalenderjahr 2019 enden; allerdings ist der Veräußerungsgewinn des L, der in der gesonderten Feststellung für das Wirtschaftsjahr 2018/2019 zu erfassen ist, bereits im Veranlagungszeitraum 2018 zu versteuern (R 4a Abs. 5 EStR), weil L seinen Veräußerungsgewinn bereits im Zeitpunkt des Ausscheidens realisiert und nicht erst zum Ende des Wirtschaftsjahrs, siehe auch BFH vom 18.8.2010 in BStBl II S. 1043.

1,0

Das zunächst abweichende Wirtschaftsjahr der KG vom 1.7.2018 bis zum 30.6.2019 ist gem. § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ebenso zulässig wie die spätere Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf das Kalenderjahr. Die Umstellung auf das Kalenderjahr bedarf gem. § 4a Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG keiner Genehmigung; das entstehende Rumpfwirtschaftsjahr ist nach § 8b S. 2 Nr. 2 EStDV zugelassen. Diese Grundsätze zur Gewinnermittlung und zum abweichenden Wirtschaftsjahr gelten auch für die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Mitunternehmer; bei einer einheitlichen Einkunftsquelle ist kein Raum für unterschiedliche Ermittlungsarten (R 4.1 Abs. 2 u. 3 EStR i. V. m. H 4.1 „Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten“ EStH).

1,0

1.2 Gewinn im Wj. 2018/2019

Σ = 13,0

1.2.1 Gewinnermittlung 1. Stufe

Der erklärte Verlust lt. HB/StB i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG von -200.000 € ist hinsichtlich der Behandlung der Abfindungsverbindlichkeit gegenüber dem ausscheidenden Gesellschafter L und wegen der Mietzahlungen an H zu korrigieren.

Abfindungsverbindlichkeit gegenüber L (Tz. 1)

Die Abfindungsverbindlichkeit gegenüber L führt zu nachträglichen Anschaffungskosten der H-OHG. Nach §§ 105 Abs. 3 HGB, 738 Abs. 1 S. 1 BGB wächst der frei gewordene Anteil des L von 20 % bei H und N an, d.h. L darf keine Gegenstände aus dem Vermögen der Gesellschaft mitnehmen. Er erhält nach § 738 Abs. 1 S. 2 BGB lediglich einen schuldrechtlichen Abfindungsanspruch in Geld gegenüber allen verbleibenden Gesellschaftern, d.h. gegenüber der Gesellschaft. Aus Sicht des Steuerrechts stellen sich Anwachsung und Abfindung deshalb als Anschaffung durch die Gesellschaft dar.

1,0

Die zusätzlichen Anschaffungskosten und die neue Verbindlichkeit gegenüber L sind folglich in der Gesamthandsbilanz der Gesellschaft darzustellen, nicht etwa in steuerlichen Ergänzungs- oder Sonderbilanzen. Darüber hinaus stellt sich der Vorgang auf der Grundlage des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO steuerlich als anteiliger Erwerb der Wirtschaftsgüter der H-OHG dar.

0,5

Die gesamten Anschaffungskosten von 145.000 € sind deshalb zu aktivieren. Soweit diese über dem Buchwert der Kapitalkonten des L liegen, sind die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens um anteilige stille Reserven aufzustocken.

1,0

Das abschließende (und in der H-OHG belassene) Kapitalkonto des L beträgt insgesamt 100.000,-.

Festkapital L	50.000
Globales Rücklagekonto x 20% Anteil L	40.000
Gewinnanteil 17/18 x 20%-Anteil L	10.000
Kapitalkonto L	<u>100.000</u>

Die Aufstockung der Bilanzansätze für

Grund und Boden und Gebäude um (20 % von 2 x 50.000 =) **20.000 €** und Produktionsanlagen um (20 % von 50.000 =) **10.000 €** ist deshalb zu Recht erfolgt; insoweit ergeben sich auch keine AfA-Korrekturen.

1,0



Die verbleibenden **15.000 €** (145.000 – 100.000 – 30.000), die nicht anteiligen stillen Reserven der bilanzierten Wirtschaftsgüter zugeordnet werden können, sind aber keine Betriebsausgaben. Sie entfallen auf den entgeltlichen Erwerb des von L anteilig originär erworbenen Firmenwerts, weil die Abfindung vom Unternehmenswert gedeckt ist und keine Anzeichen für besondere immaterielle Wirtschaftsgüter vorliegen („Stufentheorie“).

Insoweit ist der (insgesamt 75.000 € betragende) Firmenwert gem. § 5 Abs. 2 EStG nunmehr anteilig mit (20 % von 75.000 € =) 15.000 € zu aktivieren. Der sofortige Abzug als Betriebsausgabe ist nicht zulässig. Für die Abfindung eines lästigen Gesellschafters bietet der Sachverhalt keinen Anhaltspunkt, zumal der ausscheidende Gesellschafter lediglich aus Altersgründen ausscheidet.

1,0

Die Abschreibung des Firmenwerts erfolgt in der Steuerbilanz gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG linear über einen Zeitraum von 15 Jahren. Auf das Wj. 2018/2019 entfällt eine Abschreibung von 1.000 €.

0,5

Die Gewinnkorrektur beträgt insoweit per Saldo + 14.000 €

Miete an A

Die Mieten (Tz. 6) wurden grundsätzlich zutreffend als Betriebsausgaben der Gesellschaft erfasst. Nach dem Aufwands- und Ertragsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, sind die Aufwendungen jedoch nicht im Zahlungszeitpunkt zu erfassen, sondern im Zeitpunkt ihrer wirtschaftlichen Verursachung. Deshalb gehört die Miete für Januar bis Juni 2019 in das Wirtschaftsjahr 2018/2019 und nicht zum Rumpfwirtschaftsjahr 2019.

1,0

Gewinnkorrektur - 15.000 €
Der StB-Verlust beträgt - **201.000 €**

Das Geschäftsführergehalt des H (Tz. 3) ist nicht der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung zuzuordnen, weil es auf einem besonderen Anstellungsvertrag beruht (also nicht auf dem Gesellschaftsvertrag) und auch in Zeiten des Verlusts zu zahlen ist; die Buchung als Betriebsausgabe in der HB/StB ist deshalb nicht zu beanstanden.

0,5

Korrekt als Betriebsausgabe behandelt wurden ferner die Zinsen von 6.160 € (Tz. 2), weil diese betrieblich veranlassten Minderungen aller Gesellschafter i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG darstellen, die auch im Gesamthandvermögen erfasst werden können. Betriebsausgaben sind auch die Bankzinsen und die Vorfälligkeitsentschädigung (Tz. 4).

(Für eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs nach § 4 Abs. 4a EStG bestehen keine Anhaltspunkte, zumal es sich hier um die Finanzierung von AV handelt, § 4 Abs. 4a S. 5 EStG)

1,0

1.2.2 Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben

Gewinnermittlung 2. Stufe

Neben dem StB-Gewinn sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG die Sonderbetriebseinnahmen/Sonderbetriebsausgaben dem laufenden Gewinn zuzurechnen.

Geschäftsführergehalt (Tz. 3)

Das Geschäftsführergehalt ist gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG als Sondervergütung des H wieder hinzuzurechnen, weil es sich dabei um eine Vergütung für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft handelt. Die Sonderbetriebseinnahme ist mit 12 x 9.000 € brutto zu erfassen:

Gewinnauswirkung + 108.000 €

(Auf eine evtl. USt- Pflicht derartiger Leistungen durch den Geser an die Ges. (vgl. BMF v. 31.05.2007, BStBl I S. 50)³ war lt. Aufgabenstellung nicht einzugehen).

0,5

Miete (Tz. 6)

Die im Juli 2019 von H vereinnahmten Mieten für die Monate Januar - Juni 2019 gehören nicht zu den Sondervergütungen des H gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG, da die Vermietung insoweit noch durch den Erblasser erfolgte und Gesellschafter H lediglich als Gesamtrechtsnachfolger (§ 1922 BGB) seines Vaters A Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. §§ 21 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. 24 Nr. 2 EStG erzielt, die außerhalb der Gewinnfeststellung bei seiner ESt-Veranlagung zugrunde zu legen sind.

1,0

Gewinnauswirkung: keine

1.2.3 Veräußerungsgewinn des L (Tz.1)

Zusätzlich zum laufenden Gewinn der Mitunternehmerschaft ist der Veräußerungsgewinn des L gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusetzen, weil L seinen gesamten Mitunternehmeranteil gegen Barabfindung an H und N veräußert hat.

Der Veräußerungsgewinn ist in die Feststellungen für das Wirtschaftsjahr 2018/2019 einzubeziehen, weil L erst am 1.7.2018 also im bereits begonnenen Wirtschaftsjahr ausgeschieden ist („Schnittpunkt ereignis“). Entscheidend ist der Zeitpunkt, an dem Nutzen und Lasten des Gesellschaftsanteils auf die Erwerber H und N übergehen. Veräußerung und Erwerb fallen deshalb zwangsläufig auf den gleichen Zeitpunkt; es liegt keine juristische Sekunde dazwischen. Ein Auseinanderfallen derart, dass L nur bis zum Ende des alten Wirtschaftsjahrs Mitunternehmer wäre und H und N erst im neuen Wirtschaftsjahr seine Stellung übernommen hätten, ist nicht möglich.

1,0

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 S. 1 und 2 EStG durch den Vergleich des Veräußerungspreises einerseits mit den Veräußerungskosten und dem Buchwert der Beteiligung andererseits. Dabei ist der Veräußerungspreis in Gestalt eines normalverzinslich gestundeten Abfindungsanspruchs gem. §§ 1 Abs. 1, 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert (= gemeiner Wert) von 145.000 € anzusetzen.



Veräußerungskosten sind nicht entstanden. Der Buchwert der Beteiligung ergibt sich aus den Kapitalkonten des L und beträgt 100.000 € (s.o.). 0,5

Damit ergibt sich folgende Berechnung:

Veräußerungspreis	145.000	
Buchwert des Anteils	- 100.000	
= Veräußerungsgewinn	<u>45.000</u>	0,5

Der Veräußerungsgewinn ist allein L zuzurechnen. Über den Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG wird nicht im Rahmen der gesonderten Feststellung, sondern erst bei der Veranlagung des L zur Einkommensteuer entschieden, R 16 Abs. 13 EStR. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn des L ist gem. § 34 EStG begünstigt. 1,0

1.2.4 Zusammenstellung und Verteilung des Gewinns 2018/2019 (in €)

Mitunternehmerschaft	H	N	L	
StB-Verlust	- 201.000	-100.500	-100.500	
Geschäftsführergehalt	+ 108.000	+108.000		
<u>Veräußerungsgewinn</u>	<u>+ 45.000</u>		<u>+ 45.000</u>	
steuerl. Verlust/-anteil	<u>- 48.000</u>	<u>+ 7.500</u>	<u>- 100.500</u>	<u>+ 45.000</u>
				1,0

1.3 Gewinn im Rumpf-Wj. 2019 Σ = 13,0

1.3.1 Gewinnermittlung 1. Stufe

Der erklärte Gewinn lt. HB/StB i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG
von + 250.000 €
ist erneut um die Abschreibung auf den Firmenwert und hinsichtlich
der Mieten zu korrigieren.

Firmenwert (Tz. 1)

Auf das Rumpfwirtschaftsjahr 2019 (6 Monate) entfällt eine zeitanteilige AfA von 500 €. 0,5

Die Gewinnkorrektur beträgt - 500 €

Miete an A (Tz. 6)

Die Betriebsausgaben für die Mieten Januar bis Juni 2019, die dem Wirtschaftsjahr 2018/2019 zugeordnet wurden, sind mit dem gleichen Betrag im Rumpfwirtschaftsjahr 2019 gewinnerhöhend herauszunehmen.

Die Gewinnkorrektur beträgt + 15.000 € 0,5
Der StB-Gewinn beträgt 264.500 €

Die Zinszahlungen (Tz. 2) von 2.660 € für Juli bis Dezember 2019 wurde zutreffend als Betriebsausgabe der Gesellschaft § 4 Abs. 4 EStG, die Spende (Tz. 9) von 1.000 € mangels betrieblicher Veranlassung richtig als Entnahme § 4 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 12 Nr. 1 EStG der Gesellschafter erfasst. 0,5

1.3.2 Sonderbetriebseinnahmen, Sonderbetriebsausgaben

Gewinnermittlung 2. Stufe

Geschäftsführergehalt (Tz. 3)

Das Geschäftsführergehalt des H ist gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 **Hs. 2** EStG als Sondervergütung des H mit 6 x 9.000 € brutto zu erfassen: 0,5

Gewinnauswirkung + 54.000 €

Überlassung des Grundstücks (Tz. 5 - 8)

Das Grundstück, das H von seinem Vater geerbt hat, dient wegen der Fortsetzung des Mietvertrages mit der Gesellschaft unmittelbar und ausschließlich dem Betrieb der Gesellschaft und wird daher mit dem Tod des Vaters einkommensteuerrechtlich zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Mitunternehmers H, R 4.2 Abs. 2 EStR. Es ist in einer Sonderbilanz auszuweisen. Damit in Zusammenhang stehende Vermögensmehrungen des H sind als Sonderbetriebseinnahmen, Vermögensminderungen als Sonderbetriebsausgaben zu erfassen. 1,0

Mieten

Die Mieten für die Monate Juli - Dezember 2019 führen zu Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S.1 2. Hs. EStG, da H nach dem Erbfall am 30.6.2019 als Mitunternehmer selbst das Grundstück überlassen hat, 6 x 2.500 €. 0,5

Gewinnauswirkung 15.000 €

Vorbau/Windschutz

Die H in 2019 entstandenen Kosten für den errichteten Windschutz an der Eingangstür des geerbten Hauses sind unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung (15.12.2019 und 15.1.2020) unter Beachtung des Aufwands- und Ertragsprinzips im Jahr 2019 als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig, § 4 Abs. 4 EStG und § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB. 0,5

Grundsätzlich handelt es sich bei den Aufwendungen für den Vorbau um nachträgliche Herstellungskosten für eine Erweiterung des Gebäudes, weil etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wurde, §§ 255 Abs. 2 HGB, 946, 94 Abs. 2 BGB. 0,5

Allerdings können diese Kosten aufgrund der Vereinfachungsregelung in R 21.1 Abs. 2 S. 2 EStR auf Antrag als Erhaltungsaufwand behandelt werden, da der Netto-Rechnungsbetrag unter 4.000 € liegt beträgt (H 6.4 EStH „Abgrenzung von AK, HK u. Erhaltungsaufwendungen“ verweist auf R 21.1 EStR). 0,5

Dabei ist der Aufwand einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, weil gem. § 15 UStG weder H (mangels Option), noch die H-OHG (kein Leistungsempfänger) zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, Abschnitt 1.6 Abs. 3 und 15.20 Abs. 1 UStAE. 0,5

Gewinnauswirkung - 1.900 €

(davon 950,- Einlage in 2019 und 950,- Verb. am 31.12.19 in Sonderbilanz für H)

Reparaturarbeiten am Gebäude

Unter Beachtung des Aufwands- und Ertragsprinzips sind ferner, unabhängig von der Zahlung in 2020, die H entstandenen Kosten (inkl. USt, s.o.) für die umfangreiche Renovierung in den Monaten November und Dezember 2019 in vollem Umfang als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig.

0,5

Es liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor, da es sich um jahrelang unterlassene Reparaturaufwendungen handelt. Anhaltspunkte für eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinaus ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht, da nicht mindestens drei Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale saniert wurden, BMF v. 18.7.2003 in BTA-E § 21/8 Tz. 10, 25 und 28 (bzw. alternativ neben der Erweiterung nicht mindestens zwei Bereiche der zentralen Ausstattungsmerkmale saniert wurden, BMF s.o. Tz. 14.

0,5

Auch anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegen nicht vor, weil A als Rechtsvorgänger des H das Haus bereits 2004, mithin außerhalb der 3-Jahresfrist, erworben hatte und der unentgeltliche Erwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge am 01.07.2019 keinen eigenständigen Anschaffungsvorgang darstellt, (Tz. 38 im o.a. BMF-Schreiben).

0,5

Gewinnauswirkung - 17.000 €

Gebäude und Gebäude-AfA

Da das Grundstück dem Mitunternehmer H gehört und ausschließlich der OHG dient, ist es ab 01.07.2019 als notwendiges Sonder-BV der OHG zu behandeln, Punkt s.o.

(Hinweis: Der Übergang vom Erblasser A, bei dem es Privatvermögen darstellte, auf den Erben H ist privat veranlasst; für eine juristische Sekunde gehörte das Grundstück zum PV des H, der Übergang erfolgte nach § 11d EStDV).

Da das Grundstück bislang nicht zum BV gehörte, führt die Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I zwingend zur Einlage, § 4 Abs. 1 S. 8 EStG, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit dem **Teilwert i.H.v. 450.000,- €** anzusetzen ist.

1,0

(Hinweis 1: § 11d EStDV ist an dieser Stelle nicht anwendbar, auch § 6 Abs. 4 EStG greift nicht, da eine Einlage vorliegt.

(Hinweis 2: Da der unentgeltliche Erwerb keine Anschaffung darstellt, ist § 6 Abs. 1 Nr. 5 Bst. a) EStG nicht einschlägig.)

Da das Grundstück vor der Einlage zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde, weichen Einlagewert und AfA-BMG voneinander ab, § 7 Abs. 1 S. 5 EStG.

Das geerbte Grundstück diene dem Rechtsvorgänger der privaten Einkünfteerzielung gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG und H hat als Erbe gem. § 1922 BGB die Gesamtrechtsnachfolge angetreten.

0,5

AfA-BMG ist in diesem Fall der um die bereits in Anspruch genommene AfA geminderte Einlagewert, weil der Einlagewert (hier: Teilwert) höher ist als die ursprünglichen AK/HK, § 7 Abs. 1 S. 5 EStG, BMF vom 27.10.2010 in **BTA-E** § 7/8 Tz. 2 und 3.

1,0

Der AfA-Satz (Sonder-BV) beträgt nach § 7 Abs. 4 Nr. 2 Bst. a) EStG 2%, da Fertigstellung vor dem 31.03.1985.

0,5

Die vom Vater geltend gemachte AfA für Jan. bis Juni 2019 (V+V) beträgt 1.800,- €. Das entspricht 2% (§ 7 Abs. 4 Nr. 2 Bst. a) EStG) der Anschaffungskosten in Höhe von 180.000, - (= 90%) x 6/12.

0,5

	Nebenrechnung	Bilanzansatz
Einlagewert G+B 01.07.2019		50.000
Einlagewert Gebäude 01.07.2019	400.000	400.000
AfA durch Rechtsvorgänger	<u>- 1.800</u>	
AfA-BMG nach Einlage	398.200	
AfA Rumpf-Wj. 2 % x 6/12	3.982	<u>- 3.982</u>
Bilanzansatz gesamt 31.12.2019		446.018

Gewinnauswirkung: **- 3.982 €**

0,5

1.3.3 Spende (Tz. 9)

Die Spende an das Deutsche Rote Kreuz ist keine Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG, weil sie nicht betrieblich veranlasst ist. Sie ist aber gem. §§ 10 b Abs. 1 S. 1 EStG, dem Grunde nach als Sonderausgabe der Gesellschafter H und N abzugsfähig, weil die Zuwendungsbestätigung des berechtigten Empfängers vorliegt, § 50 Abs. 1 EStDV.

1,0

1.3.4 Zusammenstellung/Verteilung von Gewinn und Spende

1.7. - 31.12 2019 (in €)

	Summe	H	N
Mitunternehmerschaft			
StB-Gewinn	+ 264.500	+ 132.250	+ 132.250
Geschäftsführergehalt	+ 54.000	+ 54.000	
Miete	+ 15.000	+ 15.000	
Vorbau	- 1.900	- 1.900	
Reparaturen	- 17.000	- 17.000	
AfA	<u>- 3.982</u>	<u>- 3.982</u>	
steuerl. Gewinn/-anteil	<u>+ 310.618</u>	<u>+ 178.368</u>	<u>+ 132.250</u>
Spende	1.000	500	500

1,0



1.4 Tarifiermäßigungen

Σ = 4,5

1.4.1 § 34a EStG

Auf die nicht entnommenen Gewinnanteile der Gesellschafter H und N kann auf Antrag ein ermäßigter Steuersatz i.H.v. 28,25% angewandt werden, da H und N jeweils zu mehr als 10% beteiligt sind und ihr Gewinnanteil jeweils mehr als 10.000,-€ beträgt (beide Wirtschaftsjahre werden der ESt 2019 unterworfen), § 34a Abs. 1 EStG.

L kann diesen Antrag nicht stellen, sofern sein Gewinn vollumfänglich nach § 16 Abs. 4 S. 1 EStG begünstigt wird oder die Steuermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird, § 34a Abs. 1 S. 1 2. HS EStG.

1,0

Da im Jahr 2019 zwei Wirtschaftsjahre (nämlich Wj 2018/2019) und ein Rumpf-Wj 2019) enden, werden diese für die Ermittlung des begünstigten Gewinns nach § 34a EStG zusammengefasst.

Die Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Miete, Gehalt) sind als Entnahmen zu behandeln, da die Zahlung auf private Bankkonten des Mitunternehmers H erfolgte, BMF vom 11.08.2008 in BTA-E § 34a/1 Tz. 20.

0,5

Der Gewinn, der auf die GewSt als naBA entfällt, ist nicht nach § 34a EStG begünstigt. Diese ist daher vom steuerpflichtigen Gewinnanteil abzuziehen (BMF a.a.O Tz. 16) = Gewinn nach §§ 4, 5 EStG.

0,5

Ermittlung des Entnahmeüberhangs (positiver Saldo)

<u>Entnahmen</u>	<u>H</u>	<u>N</u>
Gehalt 2018/2019		
108.000		
Gehalt 2019	54.000	
Mieten 2019	15.000	
Spenden 2019	<u>500</u>	177.500
		<u>500</u>
		500
<u>Einlagen</u>		
Windschutz 2019		
(Zahlung	950	
15.12.2019)		
Einlage		
Grundstück 2019	<u>450.000</u>	<u>450.950</u>
Entnahmeüberhang	<u>0</u>	<u>500</u>
	<u>0</u>	<u>500</u>

1,0

Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns (§ 34a Abs. 2 EStG)

	H	N
Gewinn 2018/2019	7.500	- 100.500
Gewinn 2019	178.368	132.250
./. GewSt (s.u.)	28.444	- 14.222
./. Entnahmeüberhang	0	- 500
nicht entnommener Gewinn	<u>171.646</u>	<u>17.028</u>

0,5

Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 3 EStG)

	H	N
nicht entnommener Gewinn	171.646	17.028
x 28,25%	-48.490	- 4.810
x SolZ 5,5%	- 2.666	- 265
Nachversteuerungspflichtiger Betrag (in Folgejahren noch entnahmefähig)	<u>120.490</u>	<u>11.953</u>

0,5

Dieser ist jährlich gesondert festzustellen, § 34a Abs. 3 S. 3 EStG.

1.4.2 § 35 EStG

Daneben erhalten die Mitunternehmer in Höhe des 3,8-fachen Gewerbesteuermessbetrags eine Tarifiermäßigung der Einkommensteuer nach Maßgabe des § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

0,5

2. Gewerbesteuer**2.1 Allgemeines****Σ = 10,0**

Die Produktion und der Vertrieb von Werkzeugen in Hanau stellt einen im Inland betriebenen und stehenden Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG dar und unterliegt deshalb der Gewerbesteuer. Steuerschuldner ist gem. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG die H-OHG, Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag, § 6 GewStG.

Der Gesellschafterwechsel bewirkt keinen Unternehmerwechsel im Ganzen i.S.d. § 2 Abs. 5 GewStG, R 2.7 Abs. 2 GewStR.

1,0

Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr § 14 S. 2 GewStG, Ermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Dem Erhebungszeitraum 2019 wird nach § 10 Abs. 2 GewStG sowohl der Gewerbeertrag aus dem Wirtschaftsjahr 2018/2019 als auch der aus dem Rumpfwirtschaftsjahr 2019 zugeordnet, weil beide abweichenden Wirtschaftsjahre in diesem Jahr enden.

1,0



2.2 Ermittlung des Steuermessbetrags

2.2.1 Gewerbesteuerlicher Gewinn

Gewerbeertrag ist gem. § 7 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes für den Veranlagungszeitraum 2019 ermittelte Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG genannten Beträge. Die Sondervergütungen und Sonderbetriebseinnahmen sind einzubeziehen (H 7.1 Abs. 3 GewStH „Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften“).

1,0

Der Ausgangswert ergibt sich durch Addition der steuerlichen Gewinne der Mitunternehmerschaft aus beiden Wirtschaftsjahren:

2018/2019	- 48.000 €
2. Hj. 2019	+ <u>310.618 €</u>
Ausgangswert	<u>262.618 €</u>

Damit tritt bereits auf dieser Ebene eine Verrechnung des Verlusts 2018/2019 mit dem Gewinn des 2. Hj. 2019 ein.

1,0

Allerdings ist der zusammengerechnete einkommenssteuerliche Gewinn für gewerbesteuerliche Zwecke nur insoweit zu übernehmen, als er dem Wesen der Gewerbesteuer entspricht (H. 7.1 Abs. 1 GewStH „Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags“). Deshalb ist der Veräußerungsgewinn des L, der keinen laufenden Gewinn darstellt, bei der gewerbesteuerlichen Gewinnermittlung auszuschneiden (R 7.1 Abs. 3 Nr. 1 GewStR). § 7 S. 2 GewStG kommt nicht zur Anwendung, da L eine natürliche Person ist.

Ausgangswert	262.618 €
Veräußerungsgewinn	- <u>45.000 €</u>
Gewinn i.S.d. § 7 GewStG	+ <u>217.618 €</u>

1,0

2.2.2 Hinzurechnungen

a) Nach § 8 Nr. 1 a) GewStG sind grundsätzlich hinzuzurechnen:
(wegen des Freibetrags: getrennte Ermittlung der Wj'e an dieser Stelle s.u.)

	Wj	Wj
	2018/2019	2.Hj 2019
Zinsen an L (Tz.2)	6.160 €	2.660 €
Bankzinsen (Tz. 4)*	22.000 €	
Entgelte für Schul-	<u>28.160 €</u>	<u>2.660 €</u>
den		

* einschließlich der Vorfälligkeitsentscheidung, H 8.1 Abs. 1 „ABC der ...“ 4. Spiegelstrich GewStH

0,5

b) Daneben hat grundsätzlich eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 e) GewStG zu erfolgen i.H.v. 1/2 der bis 30.06.2019 an A (Alt-Hammer) gezahlten Mieten für das bebaute Grundstück i.H.v. 1/2 x 15.000 €, da das Grundstück in diesem Zeitraum im Eigentum eines anderen steht (d.h. weder BV noch SBV ist).

Die an den Gesellschafter H gezahlten Mieten unterliegen nicht der Hinzurechnung, da diese gem. § 8 Satz 1 GewStG als Sonderbetriebseinnahme den Gewinn der H-OHG nicht gemindert haben.

0,5

$\frac{1}{2} \times 15.000$	7.500 €	
Σ Hinzurechnungen	35.660 €	2.660 €
a) b)		
FB	100.000 €	100.000 €
Hinzurechnung	0 €	0 €

Da die Summe der Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1a und e GewStG in beiden Wirtschaftsjahren den Freibetrag von 100.000, -€ nicht übersteigt, entfällt die Hinzurechnung i.H.v. $\frac{1}{4}$ des den Freibetrag übersteigenden Betrags, § 8 GewStG.

Der Freibetrag ist für jedes Wirtschaftsjahr voll zu gewähren, BMF 2.7.2012 in BTA-E 450 § 8/1 Rz. 47.

1,0

2.2.3 Kürzungen

Nach § 9 Nr. 1 GewStG ist eine Kürzung um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögens gehörigen Grundbesitzes vorzunehmen, um eine Doppelbelastung mit Grundsteuer zu vermeiden. Dabei ist der Grundbesitz, der erst im Laufe des Kalenderjahres 2019 durch Erbschaft im Wege der Einlage Sonderbetriebsvermögen des H geworden ist, nicht einzubeziehen, weil der Stand zu Beginn des Kalenderjahrs maßgeblich ist, § 20 Abs. 1 S. 2 GewStDV.

0,5

Dagegen sind die Grundstücke, die seit Jahren zum Gesamthandsvermögen der OHG gehören, bei der Kürzung zu berücksichtigen. Gem. § 121 a BewG ist der Einheitswert von 180.000 € für Zwecke der Gewerbesteuer mit 140 % anzusetzen (R 9.1 Abs. 2 S. 2 GewStR), also mit 252.000 €. Die Kürzung beträgt 1,2 % dieses Betrags.

0,5

Kürzung gem. § 9 Nr. 1 GewStG - 3.024 €

Nach § 9 Nr. 5 Bst. b) GewStG führt die Spende an das Deutsche Rote Kreuz zu einer weiteren Kürzung von 1.000 €, weil sie an eine Körperschaft i.S.v. § 9 Abs. 1 Nr. 5 KStG zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet wird und die Spende 20 % des gewerbesteuerlichen Gewinns nicht überschreitet.

0,5

Kürzung gem. § 9 Nr. 5 GewStG - 1.000 €

2.2.4 Gewerbesteuermessbetrag

Eine Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach § 10a GewStG kommt nicht in Betracht, weil der Verlust des Wirtschaftsjahrs 2018/2019 bereits bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns 2019 mit dem positiven Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahrs 2019 kompensiert werden konnte; beide Wirtschaftsjahre sind dem gleichen Erhebungszeitraum zuzuordnen. Es liegt kein Verlust aus einem vorangegangenen Erhebungszeitraum vor.

0,5



(Hinweis: Es erfolgt auch keine unterjährige Verlustfeststellung für das Wirtschaftsjahr 2018/2019 aufgrund des Ausscheidens des L, da er zu Beginn des Wirtschaftsjahres ausscheidet und auf ihn kein anteiliger laufender Verlust entfällt, R 10a.3 Nr. 3 GewStR i.V.m. H 10a.3 „Änderung des Gesellschafterbestandes“, hier Abwandlung zu Bsp. 1)

Der Gewerbesteuermessbetrag ermittelt sich nach § 11 Abs. 1 S. 2 GewStG durch Anwendung der Steuermesszahl auf den gerundeten und gekürzten Gewerbeertrag.

Der Gewerbeertrag von	213.594 €	
ist gem. § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG auf volle 100 € abzurunden:	213.500 €	
und nach Nr. 1 dieses Satzes um einen Freibetrag zu kürzen:	<u>- 24.500 €</u>	
Auf den gerundeten und gekürzten Gewerbeertrag von	<u>189.000 €</u>	0,5
ist die Steuermesszahl i.H.v. 3,5% des § 11 Abs. 2 GewStG anzuwenden:		
Der Gewerbesteuermessbetrag ist festzusetzen auf:	6.615 €	0,5

Die Gewerbesteuer beträgt $6.615 \times 430\% = 28.444, -\text{€}$.

Teil 2:	<u>Σ = 44,0</u>
Teil 1	56,0
Teil 2	<u>44,0</u>
Gesamte Punktzahl:	100,0

Punkte- und Notenschema

Punkte	Note
100 - 95	1
94 – 88	1,5
87 - 81	2
80 - 74	2,5
73 - 67	3
66 - 59	3,5
58 - 50	4
49 - 40	4,5
39 - 30	5
29 - 20	5,5
19 - 0	6