

ÜBUNG ZUM STEUERRECHT WINTERSEMESTER 2020/21 • TERMIN: 14.01.2021

ÜBUNGSKLAUSUR

A, ledig und kinderlos sowie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, hält 100 % des Kommanditkapitals der A GmbH & Co. KG mit Sitz in Saarbrücken (nachfolgend kurz: „die A KG“). Komplementärin ist die A GmbH (nachfolgend kurz: „die Komplementär-GmbH“), deren Geschäftsanteile ebenfalls von A gehalten werden. A ist auch Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

Nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen über die Gewinn- und Verlustverteilung ist A aufgrund seiner Kommanditistenstellung – unbeschadet seiner beschränkten persönlichen Haftung – am laufenden Gewinn und Verlust und am Liquidationsergebnis beteiligt. Eine Ergebnis- und Vermögensbeteiligung der Komplementär-GmbH ist vertraglich ausgeschlossen. Die Komplementär-GmbH erhält zum Ausgleich ihrer unbeschränkten persönlichen Haftung eine jährliche Haftungsvergütung in Höhe von 5.000 EUR. Im Fall des Ausscheidens werden dem ausscheidenden Kommanditisten die stillen Reserven und ein etwaiger Geschäfts- oder Firmenwert vergütet.

Die A KG betreibt seit Jahren mit Gewinnerzielungsabsicht ein Druckereigeschäft in Saarbrücken.

Die A KG hält ihrerseits 50 % des Kommanditkapitals der X GmbH & Co. KG mit Sitz in Saarbrücken (nachfolgend kurz: „die X KG“), deren alleiniger Gesellschaftszweck das Halten und die Verwaltung von an Dritten vermieteten Immobilien ist. Weiterer Kommanditist – ebenfalls mit einer Beteiligungsquote von 50 % des Kommanditkapitals – ist B, ledig und kinderlos sowie im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, der im Übrigen noch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Beschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber erzielt. Komplementärin ist ebenfalls die A GmbH. Die Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags der X KG entsprechen denjenigen der A KG, jedoch mit der Maßgabe, dass Gewinn, Verlust und Liquidationsergebnis den Kommanditisten entsprechend ihrer Beteiligungsquote jeweils zur Hälfte zustehen. Um die Dominanz des A bei Führung der Geschäfte der X KG (über seiner Geschäftsführerstellung bei der Komplementär-GmbH) abzumildern, hat die Gesellschafterversammlung der X KG beschlossen, dem B neben der Komplementär-GmbH Geschäftsführungsbefugnis zu erteilen.

Einziges Gegenstand des Sachanlagevermögens der X KG ist eine Immobilie, die ausschließlich an Dritte vermietet ist (nachfolgend kurz: „die Bestandsimmobilie“). Die A KG nutzt diese Immobilie nicht, auch bestehen keinerlei Beziehungen der A KG zu dem Mieter. Die X KG besitzt noch liquide Eigenmittel von 500.000 EUR.

Der A KG gehört weiterhin ein nicht bebautes Grundstück in zentraler Lage in Saarbrücken (nachfolgend kurz: „das Grundstück“). Die A KG hatte das Grundstück am 01.01.2002 für einen Kaufpreis von 200.000 EUR angeschafft. Das Grundstück hat heute, am 12.09.2012 einen aktuellen Marktwert von 500.000 EUR. Das Grundstück wurde nie betrieblich genutzt, auch nicht als Sicherheit für betriebliche Schulden der A KG eingesetzt. A hat sich über die Frage, ob das Grundstück den Geschäftsbetrieb der A KG gegebenenfalls fördern könnte, zu keinem Zeitpunkt irgendwelche Gedanken gemacht.

Da die A KG das Grundstück für ihr Druckereigeschäft nicht benötigt und auch voraussichtlich nicht benötigen wird, vereinbaren A und B, dass die A KG das Grundstück zum Marktwert an die X KG veräußert. Die X KG beabsichtigt, das Grundstück mit einem Wohngebäude zu bebauen und langfristig an fremde dritte Mieter zu vermieten.

Wie vereinbart, veräußert die A KG das Grundstück heute, am 12.09.2012, an die X KG zu einem Kaufpreis von 500.000 EUR. Die X KG bezahlt den Kaufpreis unverzüglich vollständig aus den vorhandenen liquiden Eigenmitteln.

Aufgrund von bei Kaufabschluss nicht vorhersehbaren Turbulenzen im Zusammenhang mit der Euro- bzw. Staatsschuldenkrise verschiebt die X KG das geplante Bauvorhaben auf dem erworbenen Grundstück immer wieder und nimmt im Laufe des Jahres 2013 endgültig hiervon Abstand. Die X KG kommt wegen häufigen Mieterwechsels in ihrer Bestandsimmobilie und der hiermit verbundenen Leerstände in Liquiditätsprobleme und sieht sich gezwungen, das in 2012 von der A KG erworbene unbebaute Grundstück an einen Dritten zu verkaufen. Wegen drastisch gesunkener Grundstückspreise erzielt die X KG lediglich einen Kaufpreis von 250.000 EUR. Der Kaufvertrag wird am 15.11.2013 abgeschlossen und vollzogen.

Aufgabe:

Nehmen Sie gutachterlich zu folgenden Fragen Stellung:

- 1. Handelt es sich bei dem unbebauten Grundstück der A KG um Betriebsvermögen?**
- 2. Sind die der X KG gehörenden Wirtschaftsgüter als Betriebs- oder Privatvermögen einzustufen und wem sind diese Wirtschaftsgüter steuerlich zuzurechnen?**
- 3. Welche Einkunftsart vermittelt die Beteiligung an der X KG für A und B und nach welchen Grundsätzen sind die Einkünfte aus der Tätigkeit der X KG zu ermitteln? Erläutern Sie kurz, ob es für A und B trotz der exakt hälftigen (gegebenenfalls mittelbaren) Beteiligung an der X KG zu unterschiedlich hohen Einkünften kommt.**
- 4. Welche steuerlichen Konsequenzen hat der Verkauf des unbebauten Grundstücks in 2012 durch die A KG an die X KG für die Einkünfte des A aus der A KG?**
- 5. Welche steuerlichen Konsequenzen hat der Weiterverkauf des unbebauten Grundstücks in 2013 durch die X KG an den Dritten für die Einkünfte des A aus der A KG und des B aus der X KG?**
- 6. B ist der Auffassung, infolge des Notverkaufs des unbebauten Grundstücks durch die X KG in 2013 sei ihm ein steuerlich zu berücksichtigender Verlustanteil zuzuweisen, den er mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgleichen kann. Ist diese Auffassung zutreffend?**

***** ENDE KLAUSURAUFGABE *****

ÜBUNG ZUM STEUERRECHT

WINTERSEMESTER 2017/18 • TERMIN: 11.01.2018

ÜBUNGSKLAUSUR – LÖSUNGSHINWEISE

VORBEMERKUNG

Bei der vorliegenden Klausuraufgabe handelt es sich um einen anspruchsvollen Fall, der folgende steuerrechtlichen Bereiche abdeckt:

- Qualifikation von Mitunternehmerschaften;
- Abgrenzung vermögensverwaltender von gewerblichen Personengesellschaften;
- Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Privat- und Betriebsvermögen;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei Zebragesellschaften;
- Veräußerung von Wirtschaftsgütern;
- Behandlung von Spekulationseinkünften.

Aufgrund des Niveaus der Klausuraufgabe genügt es, wenn die in den Hinweisen angesprochenen Probleme erkannt und mit vertretbaren Argumenten entschieden werden. Hierbei sind jeweils auch andere Ergebnisse – sofern und soweit angemessen begründet – vollumfänglich anzuerkennen.

FRAGE 1: HANDELT ES SICH BEI DEM UNBEBAUTEN GRUNDSTÜCK DER A KG UM BETRIEBSVERMÖGEN?

Hier sollte der Kandidat prüfen und erkennen, dass eine Mitunternehmerschaft vorliegt und in der Person des A die Kriterien des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative erfüllt sind, demzufolge A aufgrund der Tätigkeit der A KG somit gewerbliche Einkünfte erzielt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

Weiterhin sollte der Kandidat diskutieren, ob das unbebaute Grundstück wegen fehlender betrieblicher Nutzung möglicherweise nicht Bestandteil des Betriebsvermögens der A KG ist. Er sollte zu dem Ergebnis gelangen, dass alle Wirtschaftsgüter einer gewerblich tätigen und bilanzierenden Personenhandelsgesellschaft gemäß §§ 238, 240 HGB in der Handelsbilanz und damit gemäß § 5 Abs. 1 EStG in der Steuerbilanz der Personengesellschaft auszuweisen sind, mit der Folge, dass in diesem Bereich für die Annahme von gewillkürtem Betriebsvermögen kein Raum ist (BFH-Urteil vom 03.09.2009 IV R 61/06, BFH/NV 10, 404).

Hiervon ausgenommen sind lediglich Wirtschaftsgüter, die nach allgemeinen Kriterien als notwendiges Privatvermögen einzustufen sind (Blümich/Wied, EStG, § 4 Rz. 394). Dieser Fall liegt, da das Grundstück überhaupt nicht genutzt wird, aber nicht vor.

FRAGE 2: SIND DIE DER X KG GEHÖRENDE WIRTSCHAFTSGÜTER ALS BETRIEBS- ODER PRIVATVERMÖGEN EINZUSTUFEN UND WEM SIND DIESE WIRTSCHAFTSGÜTER STEUERLICH ZUZURECHNEN?

Hier sollte der Kandidat erkennen, dass die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu einem Steuersubjekt nach § 39 AO zu beurteilen ist. Der Kandidat sollte insbesondere § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erkennen und wissen, dass die Zurechnung davon abhängig ist, ob es sich bei dem Vermögen der X KG um Betriebsvermögen (dann Zurechnung zur X KG) oder um steuerliches Privatvermögen (dann Zurechnung zur den Gesellschaftern gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO) handelt.

Es wäre wünschenswert, wenn er der Kandidat die Subsidiarität des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb mit der im Bereich des § 15 EStG geltenden Einheitstheorie begründet und diese näher erläutert.

Sodann sollte er prüfen, ob es sich bei der X KG um eine Mitunternehmerschaft mit steuerlichem Betriebsvermögen oder eine Gesamthandsgemeinschaft mit steuerlichem Privatvermögen handelt. Eine Mitunternehmerschaft scheidet mangels gewerblicher Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) bzw. mangels gewerblicher Fiktion (§ 15 Abs. 3 EStG) aus. Bei der Prüfung der gewerblichen Tätigkeit sollte der Kandidat in der Lage sein, die vermögensverwaltenden Tätigkeit von der gewerblichen abzugrenzen. Hinzuweisen wäre insbesondere auf einen möglichen gewerblichen Grundstückshandel (Erwerb eines Grundstücks in Veräußerungsabsicht bzw. 3-Objekte-Grenze), jedoch im Ergebnis zu verneinen. Bei der Prüfung der gewerblichen Fiktionsvorschriften sollte der Kandidat besonderes Augenmerk auf die Regelung über die gewerbliche Prägung und die gewerbliche Infektion legen. Die gewerbliche Prägung (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) scheidet wegen der Geschäftsführungsbefugnis des B aus. Es liegt auch keine gewerbliche Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) vor, weil die Beteiligung eines Gewerbetreibenden an der Personengesellschaft nicht mit einer gewerblichen Tätigkeit der Gesellschaft selbst gleichgesetzt werden kann.

Vorliegend handelt es sich um eine sog. **Zebra-Gesellschaft**, weil die Beteiligung an der X KG teilweise in einem Betriebsvermögen (A KG) und teilweise in einem Privatvermögen (B) liegt. Auch bei einer Zebra-Gesellschaft gilt § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, weil die Gesellschaft selbst, wie ausgeführt, kein Betriebsvermögen hat.

Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO führt dazu, dass die der X KG zivilrechtlich gehörenden Wirtschaftsgüter (Immobilie 100.000 EUR und liquide Eigenmittel 500.000 EUR) mit einem ideellen Anteil von jeweils 50 % dem Betriebsvermögen der A KG und dem steuerlichen Privatvermögen des B zugerechnet werden.

FRAGE 3: WELCHE EINKUNFTSART VERMITTELT DIE BETEILIGUNG AN DER X KG FÜR A UND B UND NACH WELCHEN GRUNDSÄTZEN SIND DIE EINKÜNFTEN AUS DER TÄTIGKEIT DER X KG ZU ERMITTELN? ERLÄUTERN SIE KURZ, OB ES FÜR A UND B TROTZ DER EXAKT HÄLFTIGEN (GEGEBENENFALLS MITTELBAREN) BETEILIGUNG AN DER X KG ZU UNTERSCHIEDLICH HOHEN EINKÜNFTEN KOMMT.

Der Kandidat sollte hier seine Schlussfolgerungen aus den Feststellungen zu Frage 2 ziehen. Da die X KG keine gewerbliche Mitunternehmerschaft ist und die Wirtschaftsgüter der

X KG deren Gesellschaftern zuzurechnen sind, vermittelt sie keine gewerblichen Einkünfte.

Die Tätigkeit der X KG begründet – für sich genommen – Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sofern diese nicht zu anderen Einkunftsarten gehören (§ 21 Abs. 3 EStG). Wegen der Zurechnung der Wirtschaftsgüter zu den Gesellschaftern ist die Einkünftequalifikation auf Gesellschafterebene durchzuführen.

Für den Gesellschafter A KG (bzw. deren Gesellschafter A als Mitunternehmer) kommt es zur Umqualifikation der Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Die A KG ist (als Mitunternehmerschaft) über ihr Druckereigeschäft auch gewerblich tätig. Damit sind die gesamten Einkünfte der A KG, also auch diejenigen, die über die X KG zugerechnet werden, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, dies jedoch nur insoweit, wie sie den Gesellschafter A KG betreffen (50 %). Die Qualifikation als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung tritt hinter die gewerbliche Einordnung zurück (§ 21 Abs. 3 EStG). Aufgrund der Einordnung der Einkünfte der X KG, soweit diese sich auf die A KG beziehen (50 %), in deren gewerblichen Bereich, sind die Einkünfte aufgrund der Tätigkeit der X KG insoweit durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. §§ 4, 5 EStG).

Für den Gesellschafter B, der angabegemäß keine weiteren Einkünfte erzielt, bleibt es insoweit (50 %) bei der Qualifikation als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Diese Einkünfte werden durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 ff. EStG).

Der Kandidat sollte anschließend kurz die Unterschiede zwischen den beiden Einkünfteermittlungsarten erläutern und erkennen, dass die Höhe der Einkünfte für A und B – trotz identischer Beteiligungsquoten – unterschiedlich sein werden. Dies ergibt sich zum einen aus unterschiedlichen AfA-Sätzen für das Betriebsvermögen (A KG) und das steuerliche Privatvermögen (B) und den Unterschieden zwischen dem Betriebsvermögensvergleich (Realisationsprinzip) und der Einnahme-Überschuss-Rechnung (Zuflussprinzip).

FRAGE 4: WELCHE STEUERLICHEN KONSEQUENZEN HAT DER VERKAUF DES UNBEBAUTEN GRUNDSTÜCKS IN 2012 DURCH DIE A KG AN DIE X KG FÜR DIE EINKÜNfte DES A AUS DER A KG?

Der Kandidat sollte erkennen, dass die A KG handelsrechtlich einen Veräußerungsgewinn von 300.000 EUR erzielt (500.000 EUR Kaufpreis ./ 200.000 EUR Anschaffungskosten).

Steuerlich gilt Folgendes.

Nach dem Übertragungsvorgang gehört das Grundstück zivilrechtlich vollumfänglich der X KG, in steuerlicher Hinsicht jedoch mit einem Anteil von 50 % dem B und mit einem Anteil von 50 % weiterhin – unverändert – der A KG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, Frage 2).

Dies bedeutet, dass bezogen auf den Anteil der A KG keine Veräußerung vorliegt, weil insoweit kein Rechtsträgerwechsel stattfindet (BFH-Urteil vom 26.04.2012 IV R 44/09, DStR 2012, 1497).

Die vorstehende Betrachtungsweise gilt allerdings nicht, soweit es um die Beteiligungsquote des B an der X KG geht. Insoweit kommt es über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu einer anderweitigen Zurechnung, somit zu einem Rechtsträgerwechsel. Da die Veräußerung auch gegen Entgelt erfolgt, kommt es insoweit zu einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 150.000 EUR (50 % von 500.000 EUR Veräußerungspreis ./ 50 % von 200.000 EUR Anschaffungskosten

= 150.000 EUR Veräußerungsgewinn), und zwar als laufender Geschäftsvorfall im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der **Steuerbilanz der A KG** ergeben sich folgende Veränderungen:

Liquide Eigenmittel

Stand vor Veräußerung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)	250.000 EUR	
Stand nach Veräußerung (Eigenvermögen)	500.000 EUR	
Betriebseinnahmen		+250.000 EUR

Unbebaute Grundstücke

Stand vor Veräußerung (Eigenvermögen)	200.000 EUR	
Stand nach Veräußerung (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)	100.000 EUR	
Betriebsausgaben		./ 100.000 EUR

Erhöhung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)		+150.000 EUR
--	--	---------------------

FRAGE 5: WELCHE STEUERLICHEN KONSEQUENZEN HAT DER WEITERVERKAUF DES UNBEBAUTEN GRUNDSTÜCKS IN 2013 DURCH DIE X KG AN DEN DRITTEN FÜR DIE EINKÜNFTE DES A AUS DER A KG UND DES B AUS DER X KG?

Steuerliche Konsequenzen für A:

Der Kandidat sollte erkennen, dass es sich für den A aufgrund der Zurechnung des unbebauten Grundstücks gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zur A KG um einen laufenden Geschäftsvorfall im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt.

Für A ergeben sich folgende Konsequenzen:

Erhöhung liquide Eigenmittel X KG (50 %, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)	+125.000 EUR
Abgang Restbuchwert unbebautes Grundstück A KG (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO; siehe Frage 4)	./ 100.000 EUR

Erhöhung Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)	+25.000 EUR
--	--------------------

Steuerliche Konsequenzen für B:

Der Kandidat sollte diskutieren und erkennen, dass es sich für den B um einen steuerlich zu erfassenden Verlust aus privatem Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt.

Der Kandidat sollte die Tatbestandsmerkmale des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Grundstück, Veräußerungsbegriff) für B prüfen und bejahen. Er sollte insbesondere darstellen, dass die Veräußerung über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig dem B zugerechnet wird.

Für B ergeben sich folgende steuerlichen Konsequenzen.

Erhöhung liquide Eigenmittel X KG (50 %, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)	+125.000 EUR
Abgang Buchwert unbebautes Grundstück X KG (50 %, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)	./ 250.000 EUR

**Verlust aus privatem Veräußerungsgeschäft
(§ 23 Abs. 3 EStG)**

./ 125.000 EUR

FRAGE 6: B IST DER AUFFASSUNG, INFOLGE DES NOTVERKAUFS DES UNBEBAUTEN GRUNDSTÜCKS DURCH DIE X KG IN 2013 SEI IHM EIN STEUERLICH ZU BERÜCKSICHTIGENDER VERLUSTANTEIL ZUZUWEISEN, DEN ER MIT SEINEN EINKÜNFTEN AUS NICHTSELBSTÄNDIGER ARBEIT AUSGLEICHEN KANN. IST DIESE AUFFASSUNG ZUTREFFEND?

Hier sollte der Kandidat die Verlustausgleichsbeschränkung des § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG erkennen. Verluste können nur bis zur Höhe des Gewinns aus privaten Veräußerungsgeschäften im gleichen Veranlagungszeitraum abgezogen werden. Da B im Veranlagungszeitraum 2013 keine Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, kommt ein Verlustausgleich nicht in Betracht. Ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten ist gemäß § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG ausgeschlossen.

***** ENDE LÖSUNGSHINWEISE *****