

UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

SOMMERSEMESTER 2021 • TERMIN: 10.06.2021

LÖSUNGSHINWEISE ZUR ÜBUNGSKLAUSUR

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;
- Steuerbefreiung von Beteiligungserträgen im Betriebs- und Privatvermögen;
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb aufgrund von Infektion;
- Einlage von Wirtschaftsgütern des Privatvermögen in das Betriebsvermögen;
- Abgrenzung von Spekulationseinkünften von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

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.

TEIL I

FRAGE 1: HANDELT ES SICH BEI DER AB KG UM EINE MITUNTERNEHMERSCHAFT?

Grundproblem der Aufstellung, das von dem Kandidaten erkannt und argumentiert werden muss, ist die Frage, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

Hier sollte der Kandidat erkennen, dass eine Mitunternehmerschaft nicht vorliegt, weil (a) die KG keine gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG erzielt, da insoweit Vermögensverwaltung vorliegt, und (b) die einkommensteuerlichen Fiktionsvorschriften der § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (gewerbliche Infektion) und § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (gewerbliche Prägung) nicht eingreifen.

Auf die Kriterien der Mitunternehmerschaft im Übrigen (Mitunternehmerisiko und -initiative) braucht der Kandidat an dieser Stelle nicht einzugehen, weil die A-KG bereits keine gewerblichen Einkünfte erzielt.

FRAGE 2: WEM SIND DIE DER AB KG GEHÖRENDE WIRTSCHAFTSGÜTER STEUERLICH ZUZURECHNEN?

Hier sollte der Kandidat erkennen, dass die der AB KG gehörenden Wirtschaftsgüter – trotz des abweichenden zivilrechtlichen Eigentums – gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet werden.

FRAGE 3: WIE HOCH SIND DIE STEUERPFLICHTIGEN EINKÜNFTE VON A UND B AUS IHRER BETEILIGUNG AN DER AB KG?

Der Kandidat sollte erkennen, dass Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Kapitalvermögen sollte der Kandidat die Vorschriften des § 32d EStG und des § 3 Nr. 40 EStG darstellen und kennen. Da die Gesellschafter nach den Sachverhaltsangaben den Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG nicht gestellt haben, ist die Berücksichtigung von Werbungskosten ausgeschlossen (§ 20 Abs. 9 EStG). Dies sind die Zinsen aus Fremdfinanzierung und ein angemessener Anteil der Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH (vertretbar ist 50 %). Die Einkünfte betragen somit 250.000 EUR, für A und B somit jeweils 125.000 EUR.

Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sollte der Kandidat erkennen, dass, obwohl die Einkünfte über die A-KG erzielt werden, das Zufluss- und Abflussprinzip gilt und die Immobilie weiterhin steuerliches Privatvermögen bleibt, mit der Folge, dass (i) die Mietzahlung am 28.02.02 für Dezember 01 nicht dem Veranlagungszeitraum 01 zugeordnet werden kann und (ii) für die Abschreibungen § 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a) EStG gilt. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen somit: Einnahmen 22.000 EUR ./.. Instandhaltungsaufwendung 10.000 EUR ./.. Abschreibungen 8.000 EUR ./.. Anteil Haftungsvergütung 2.500 EUR = 1.500 EUR, somit für A und B jeweils 750 EUR.

Insgesamt erzielen A und B somit jeweils 125.750 EUR Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der der AB KG, wobei 125.000 EUR dem besonderen Steuersatz des § 32d Abs. 1 EStG und 750 EUR der normalen Besteuerung unterliegen.

FRAGE 4: ÄNDERT SICH DIE HÖHE DER STEUERPFLICHTIGEN EINKÜNFTE, WENN A UND B DEN ANTRAG GEMÄSS § 32D ABS. 2 SATZ 1 NR. 3 ESTG FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM 01 STELLEN?

Hier sollte der der Kandidat erkennen, dass durch die Stellung des Antrags, dessen Voraussetzungen zu prüfen sind, das Werbungskostenabzugsverbot wegfällt und das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung kommt. Dies bedeutet, dass folgende Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig sind: Einnahmen 250.000 EUR ./.. abzüglich steuerfreier Anteil 100.000 EUR ./.. Zinsen 25.000 EUR ./.. Haftungsvergütung 2.500 EUR + nicht abzugsfähige Werbungskosten gemäß § 3c Abs. 2 EStG 11.000 EUR = 133.500 EUR.

Auf A und B entfallen somit jeweils Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von jeweils 66.750 EUR, die der normalen Besteuerung unterliegen.

TEIL II

FRAGE 1: WELCHE STEUERLICHEN KONSEQUENZEN HAT DIE ÄNDERUNG DER RECHTSFORM DER X GMBH IN EINE GMBH & CO. KG FÜR DIE BEURTEILUNG DER EINKÜNFTE VON A UND B AUS IHRER BETEILIGUNG AN DER AB KG?

Die Schwierigkeit dieser Aufgabe liegt darin zu erkennen, dass der Formwechsel der Y GmbH auf die Qualifikation der Einkünfte aus der AB KG zurückschlägt.

Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG liegt eine gewerbliche Infektion auch vor, wenn die Kommanditgesellschaft gewerbliche Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft bezieht. Der Kandidat sollte prüfen und erkennen, dass es sich bei Y GmbH & Co. KG um eine Mitunternehmerschaft handelt und es somit, aufgrund der steuerlichen Rückwirkung gemäß § 2 Abs.

2 UmwStG, für den Veranlagungszeitraum 02 zu Einkünften aus Gewerbebetrieb kommt.

FRAGE 2: WEM SIND DIE DER AB KG GEHÖRENDE WIRTSCHAFTSGÜTER JETZT STEUERLICH ZUZURECHNEN?

Hier sollte der Kandidat die Vorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erkennen und das Konkurrenzverhältnis zu § 15 EStG als *lex specialis* diskutieren. Hieraus ergibt sich, dass die Wirtschaftsgüter jetzt der AB KG zuzurechnen sind.

FRAGE 3: SOFERN SIE EINEN WECHSEL DER VERMÖGENSART VOM PRIVAT- ZUM BETRIEBSVERMÖGEN ANNEHMEN: (A) ERGEBEN SICH AUS DER ZUFÜHRUNG ZUM BETRIEBSVERMÖGEN EINKÜNFTE FÜR A UND B? (B) MIT WELCHEM STEUERLICHEM WERT WIRD DIE IMMOBILIE DEM BETRIEBSVERMÖGEN DER AB KG ZUGEFÜHRT?

(a) Der Kandidat sollte diskutieren, ob gegebenenfalls ein gemäß § 23 Abs. 1 EStG steuerpflichtiges Veräußerungsgeschäft vorliegt. Der Begriff der Veräußerung sollte dargestellt werden. Letztlich scheidet eine Veräußerung mangels Entgelt aus, so dass sich für A und B aus der Zuführung zum Betriebsvermögen keine Einkünfte ergeben.

(b) Der Kandidat sollte erkennen, dass eine schlichte Einlage ins Betriebsvermögen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. Nr. 5 EStG zum Teilwert von 1.000.000 EUR vorliegt. Die Ausnahmen in § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1, Halbs. 2 EStG liegen nicht vor.

FRAGE 4: WIE HOCH IST DER STEUERLICHE BUCHWERT DER IMMOBILIE AM 31.12.02?

Der Buchwert der Immobilie errechnet sich wie folgt:

Einlagewert am 02.01.02	1.000.000 EUR
./. Abschreibung gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG:	
Bemessungsgrundlage:	
Teilwert Gebäude am 01.01.02	800.000 EUR
Minderung Einlagewert § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG	24.000 EUR
Summe	776.000 EUR
hiervon 3 %	./. 23.280 EUR
Buchwert am 31.12.02	976.720 EUR

TEIL III

WELCHE EINKÜNFTE SIND A UND B AUS DER VERÄUSSERUNG DER IMMOBILIE DURCH DIE AB KG ZUZURECHNEN?

Der Kandidat sollte erkennen, dass sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch sonstige Einkünfte vorliegen.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betragen: Verkaufspreis 1.200.000 EUR ./. Buchwert zum 01.01.03 (wie vorstehend) 976.720 EUR = 223.280 EUR.

Hinzu kommen Einkünfte sonstige Einkünfte gemäß § 23 Abs. 1 EStG, da aufgrund der Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist von 10 Jahren die Einlage ins Betriebsvermögen zum 02.01.02 als Veräußerung gilt (§ 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG). Diese Einkünfte

betragen:

Veräußerungspreis (Teilwert 02.01.02, § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG)	1.000.000 EUR
./. Anschaffungskosten	./. 500.000 EUR
+ Absetzungen für Abnutzung (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG)	+ 24.000 EUR
Summe sonstige Einkünfte	524.000 EUR

Insgesamt haben also A und B einen Gesamtbetrag von 747.280 EUR zu versteuern.

Somit ist sichergestellt, dass innerhalb der Spekulationsfrist die gesamte Wertsteigerung der Immobilie versteuert (Verkaufspreis 1.200.000 EUR ./. Anschaffungskosten 500.000 EUR = 700.000 EUR) und die bisher geltend gemachten Abschreibungen (24.000 EUR im steuerlichen Privatvermögen und 23.280 EUR im steuerlichen Betriebsvermögen = 47.780 EUR) nachversteuert werden.