

**UNTERNEHMENSSTEUERRECHT
SOMMERSEMESTER 2021 • TERMIN: 17.06.2021**

LÖSUNGSHINWEISE ZUR ÜBUNGSKLAUSUR

**FRAGE 1: SUMME DER EINKÜNFERTE DES A FÜR DEN VERANLAGUNGSZEIT-
RAUM 2016 (A-OHG)**

1.

Hier sollte der Kandidat zunächst erkennen, dass es nur um **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gehen kann (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Zunächst sollte der Kandidat prüfen und feststellen, dass A **Mitunternehmer der A-OHG** ist. Dies ergibt sich daraus, dass die OHG i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätig ist und bei A die erforderliche Mitunternehmerinitiative und das erforderliche Mitunternehmerrisiko vorliegen. Nach st. Rechtsprechung des BFH genügt für das Vorliegen einer Unternehmerinitiative schon das einem Gesellschafter zustehende Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung sowie ein Widerspruchsrecht, wie es einem Kommanditisten nach § 164 HGB zustehen würde (vgl. nur BFH v. 25.06.1981 IV R 135/78, BStBl. II 1981 779). Da die Initiative eines persönlich haftenden Gesellschafters darüber hinausgeht, liegt Mitunternehmerinitiative vor. Unternehmerrisiko trägt derjenige, der gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg und Misserfolg eines Unternehmens teilhat (vgl. z.B. BFH v. 02.10.1980 IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63). Vorliegend kommt das Mitunternehmerrisiko zum Ausdruck in der Haftung für die Schulden der Gesellschaft sowie der Beteiligung am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven einschließlich eines Geschäftswertes. Somit ist B Mitunternehmer.

Hinsichtlich der **Einkünfteermittlung** sollte der Kandidat die Rechtsgrundlagen (§§ 4, 5 EStG) erkennen und die zweistufige Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften (Gesamthands- und Ergänzungsbilanz einerseits und Sonderbilanz andererseits) erläutern.

Das **Ergebnis gemäß Gesamthandsbilanz** der B-GmbH & Co. KG (erste Stufe) beträgt

Ausgangsbetrag	+500.000 €
Anstellungsvertragliche Vergütung	-200.000 €
Bildung Rückstellung aus Pensionszusage	-50.000 €
Summe	+250.000 €
Hiervon entfällt auf A ein Anteil von 50%	+125.000 €

Sodann sollte der Kandidat die **zweite Stufe der Gewinnermittlung** prüfen.

Auch hier sollte der Kandidat die Rechtsgrundlage (§ 4 EStG) kennen.

In Betracht kommen die Ansprüche aus der Pensionszusage in Höhe von 50.000 EUR sowie die Tätigkeitsvergütung des A in Höhe von 200.000 EUR.

Er sollte die Gewährung der Pensionszusage als Tätigkeitsvergütung und damit als Sondervergütung i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG einordnen können.

Das Bankdarlehen sollte der Kandidat als passives Sonderbetriebsvermögen II definieren und den hieraus folgenden Zinsaufwand als Sonderbetriebsausgabe einordnen.

In der zweiten Stufe der Gewinnermittlung ergibt sich somit folgendes:

Tätigkeitsvergütung Anstellungsvertrag	+ 200.000 €
--	-------------

Tätigkeitsvergütung Pensionszusage	+50.000 €
Zinsaufwand Finanzierungsdarlehen	-15.000 €
Summe	+235.000 €

Die Höhe der Einkünfte des B aus Gewerbebetrieb ergibt sich aus der **Addition der Ergebnisse von Stufe 1 und Stufe 2** der Gewinnermittlung, sie betragen mithin +125.000 EUR + 235.000 € = 360.000 €.

2.

a)

Desweiteren sollte der Kandidat erkennen, dass aus der Übertragung der Grundstücke und der Beteiligung an der B-S.à.r.l. steuerpflichtige Einkünfte resultieren könnten, da es sich sämtlich um **steuerverstrickte Wirtschaftsgüter** handelt.

Es kommen folgende Einkunftsarten in Frage:

- hinsichtlich der unbebauten Grundstücke: § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG sowie § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG,
- hinsichtlich der Beteiligung an der B-S.à.r.l.: § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Der Kandidat sollte erkennen, dass es sich um teilentgeltliche Rechtsgeschäfte handelt.

b)

Der Kandidat sollte wissen, wie ein solches Geschäft behandelt werden.

Nach **bisheriger** Auffassung in Rechtsprechung und Verwaltung galt die sog. **strenge Trennungstheorie** (vgl. z.B. BFH v. 17.07.1980 IV R 15/16, BStBl. II 1981, 11 ausdrücklich für das steuerliche Privatvermögen), mit der Folge, dass das Geschäft nach dem Verhältnis von Zeitwert und Gegenleistung in einen voll entgeltlichen (vorliegend von 50 v.H.) und einen voll unentgeltlichen Anteil (vorliegend 50 v.H.) aufzuspalten war. Die Anschaffungskosten des übertragenen Wirtschaftsguts waren jeweils anteilig dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Anteil zuzuordnen.

Nach der strengen Trennungstheorie galt Folgendes:

Entgeltlicher Anteil (50 v.H.):

Der Veräußerungsgewinn aus den steuerstrickten Wirtschaftsgütern beträgt unter Berücksichtigung quotaler Anschaffungskosten jeweils 150.000 €:

Kaufpreis	300.000 €
./.. quotale Anschaffungskosten (50% von 300.000 €)	./.. 150.000 €
Summe	+150.000 €

Der Gewinn aus der Veräußerung aus der Beteiligung an der B-S.à.r.l. ist in Höhe von 40% steuerbefreit (§ 3 Nr. 40 EStG). Der Freibetrag gemäß § 17 Abs. 3 EStG beträgt 0 €.

Damit ergaben sich steuerpflichtige Einkünfte in Summe von 360.000 €.

Unentgeltlicher Anteil (50 v.H.):

Hier lag eine verdeckte Einlage von steuerlichem Privatvermögen bzw. Betriebsvermögen in eine Mitunternehmerschaft vor.

Eine Veräußerung des Privatvermögens (Grundstück, Beteiligung) schied wegen fehlenden Entgelts aus. Die verdeckte Einlage in eine Mitunternehmerschaft wurde auch nicht, anders als etwa die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (s. § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG), fiktiv als Veräußerung behandelt. Damit ergaben sich für A hieraus keine steuerpflichtigen Einkünfte.

Hinsichtlich des zweiten Grundstücks lag eine Entnahme von Betriebsvermögen vor. Die durch die Entnahme verursachte Betriebsvermögensminderung im Einzelunternehmen des A war daher hinzuzurechnen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Allerdings erfolgte diese Hinzurechnung nicht mit dem Teilwert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, sondern mit dem Buchwert gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG, so dass die Entnahme keine Gewinnauswirkungen hatte.

c)

Demgegenüber hat der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung die sog. **modifizierte Trennungstheorie** entwickelt (vgl. BFH v. 19.09.2012 IV R 11/12 BFH/NV 2012, 1880; Nichtanwendungserlass BMF v. 12.09.2013 IV C 6 - S 2241/10/10002, DStR 2013, 2002; Vorlagebeschluss an den Großen Senat BFH v. 27.10.2015 X R 28/12, BStBl. II 2016, 81; erledigt durch Rücknahme der Revision seitens der Verwaltung). Der Unterschied zur strengen Trennungstheorie bezieht sich nur auf den entgeltlichen Anteil und besteht darin, dass die Anschaffungskosten vollumfänglich dem entgeltlichen Teil zugeordnet werden. Die neuere Linie des BFH betraf bislang ausschließlich teilentgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, allerdings geht die Literatur inzwischen mehrheitlich davon aus, dass die modifizierte Trennungstheorie auch im Bereich des steuerlichen Privatvermögens Anwendung findet (s. zur Darstellung des Streitstands: BFH v. 27.10.2015 X R 28/12, BStBl. II 2016, 81 – Vorlagebeschluss an den Großen Senat). Wendet man die modifizierte Trennungstheorie an, ergibt sich für den entgeltlichen Anteil jedes Wirtschaftsguts ein Veräußerungsgewinn von 0 EUR (Kaufpreis jeweils 300.000 EUR ./.. Anschaffungskosten 100 v.H. v. 300.000 EUR = 0 EUR).

d)

Somit erzielt A unter Zugrundelegung der strengen Trennungstheorie steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 360.000 €. Geht man von der Geltung der modifizierten Trennungstheorie aus, erzielt A keine steuerpflichtigen Einkünfte.

3.

Je nachdem, welcher Auffassung der Bearbeiter unter 2. folgt, beträgt die Summe der Einkünfte des A in 2016 720.000 € (strenge Trennungstheorie) bzw. 360.000 € (modifizierte Trennungstheorie).

FRAGE 2: SUMME DER EINKÜNfte DES A FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM 2016 (A-GMBH)

1.

Der Kandidat sollte erkennen, dass für A hinsichtlich seiner Bezüge aus seinem Anstellungsvertrag mit der A-GmbH in Höhe von 200.000 € nur **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Betracht kommen.

Die Tatsache, dass A Gesellschaftergeschäftsführer ist, spielt für die Einordnung als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine Rolle.

Diese Einkünfte sind im Veranlagungszeitraum 2016 auch zugeflossen (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Die hierfür erforderliche wirtschaftliche Verfügungsmacht liegt auch angesichts der Gutschrift auf dem Gesellschafterverrechnungskonto vor, da A hierüber jederzeit verfügen kann.

Somit erzielt A Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 200.000 €.

2.

Eine andere Beurteilung gilt im Hinblick auf seine **Ansprüche aus dem Pensionsvertrag**. Zwar liegen auch hier – dem Grunde nach – Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor. Jedoch fehlt es hier an einem Zufluss gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

Somit erzielt A aus seinem Pensionsvertrag keine Einkünfte in 2016.

3.

Die Gewährung des **zinslosen Darlehens** seitens A an die A-GmbH führt bei A nicht zu Einkünften, da insoweit, wegen Fehlens eines einlagefähigen Wirtschaftsguts, keine verdeckte Einlage vorliegt.

4.

Fraglich ist, ob A seine **Zinsaufwendungen** in Höhe von 15.000 € für das Finanzierungsdarlehen **steuerlich abziehen** kann.

Dem Grunde nach liegen Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, da die Beteiligung des A an der A-GmbH Kapitalvermögen darstellt und die Zinsaufwendungen durch den Erwerb dieses Kapitalvermögens veranlasst sind. Das Finanzierungsdarlehen dient der Erzielung von Gewinnausschüttungen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einordnung als Werbungskosten scheitert auch nicht daran, dass im Veranlagungszeitraum 2016 keine Gewinnausschüttungen zugeflossen sind. Insoweit liegen negative Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

§ 20 Abs. 8 EStG ist nicht einschlägig, da vorrangig zu berücksichtigende andere Einkunftsarten nicht ersichtlich sind.

Allerdings sind diese Werbungskosten dem Grunde nach gemäß § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG allenfalls zu 60% = 9.000 € abziehbar, weil die Werbungskosten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit gemäß § 3 Nr. 40 EStG steuerbefreiten Einnahmen stehen. Nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG spielt es keine Rolle, ob in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Werbungskosten anfallen, auch die Einnahmen fallen.

Zu berücksichtigen ist weiter, dass die Werbungskosten grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG unterfallen. Jedoch ist nach den Sachverhaltsangaben davon auszugehen, dass A den Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a) EStG gestellt hat, mit der Folge, dass das Werbungskostenabzugsverbot keine Anwendung findet (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Somit erzielt A negative Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs.1 Nr. 1 EStG in Höhe von 9.000 €.

5.

a)

Im Hinblick auf den **entgeltlichen Teil der teilentgeltlichen Übertragungen** der beiden Grundstücke und der Beteiligung an der B-S.à.r.l. gilt das zu Frage 1 unter 2. gesagte.

b)

Anders ist die Lage bei dem **unentgeltlichen Teil**. Die unentgeltliche Übertragung des steuerlichen Privatvermögens gilt als Veräußerung (§ 17 Abs. 1 Satz 2 EStG, § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG), wobei auf den fiktiven Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 40 EStG anzuwenden ist. Die unentgeltliche Übertragung des Betriebsvermögens führt zu dessen Entnahme zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Angesichts dieser Rechtslage hat die Unterscheidung zwischen strenger und modifizierter Trennungstheorie keine Bedeutung. Es ist nämlich unerheblich, ob die Anschaffungskosten für die Wirtschaftsgüter dem entgeltlichen oder unentgeltlichen Teil zugeordnet werden: Bei Anwendung der modifizierten Trennungstheorie und der vollständigen Zuordnung der Anschaffungskosten zum entgeltlichen Teil wird die Minderung des Veräußerungsgewinns hinsichtlich des entgeltlichen Teils vollständig kompensiert durch die Erhöhung des fiktiven Veräußerungsgewinns (§§ 17 Abs. 1 Satz 2 bzw. 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG) und des Entnahmegewinns (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), weil die korrespondierenden Anschaffungskosten hier nicht berücksichtigt werden können.

Daher ergeben sich aus diesem Bereich steuerpflichtige Einkünfte in Höhe von 720.000 €.

6.

Die Summe der Einkünfte des A beträgt somit 911.000 €.

FRAGE 3: SUMME DER EINKÜNfte DES A FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM 2016 (A-OHG UND A-GMBH. UNANGEMESSENE BEZÜGE)

I. **A-OHG**

1.

Der Kandidat sollte erkennen, dass die Angemessenheit der Tätigkeitsvergütung und der Pensionszusage **für die Höhe der Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb keine Rolle** spielt. Insofern kann es dahingestellt bleiben, ob man die Tätigkeitsvergütungen in voller Höhe steuerlich anerkennt oder nur in Höhe des angemessenen Teils und in Höhe des Differenzbetrags einen Vorabgewinn annimmt.

Die Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb bleiben in beiden Fällen gleich.

2.

Ebenso bleiben die **Einkünfte des A aus §§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG und 23 Abs. 1 Satz 1 EStG** hinsichtlich der Übertragung der beiden Grundstücke und der Beteiligung an der B-S.à.r.l. unverändert.

II. A-GMBH

1.

Anders ist die Lage bei den **Einkünften des A aus nichtselbständiger Arbeit** hinsichtlich seiner anstellungsvertraglichen Bezüge. Die Einkünfte des A aus § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG von bislang 200.000 € sind um 100.000 € zu reduzieren.

Im Gegenzug erzielt A, da eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG vorliegt, Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 KStG in Höhe des unangemessenen Teils von 100.000 €.

2.

Mangels Zuflusses gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt A auch im Hinblick auf den **unangemessenen Teil der Pensionszusage** keine steuerpflichtigen Einkünfte.

3.

Sowohl im Hinblick auf die **Zinsaufwendungen** in Höhe von 15.000 € sowohl im Hinblick **teilentgeltlichen Übertragungen der beiden Grundstücke und der Beteiligung an der B-S.à.r.l.** bleibt es bei der Beurteilung zu Frage 2.

FRAGE 4: SUMME DER EINKÜNFTEN DES A FÜR DEN VERANLAGUNGSZEITRAUM 2016 (A-OHG UND A-GMBH. UNANGEMESSENE BEZÜGE, WOHSITZ DES A IN CHILE)

A könnte unbeschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 3 i.V.m. § 49 Abs. 1 EStG sein.

I. A-OHG

1.

A erzielt **beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb** gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.H.v. 360.000 €.

Die nach dieser Vorschrift erforderliche inländische Betriebsstätte gemäß § 12 AO liegt vor. Da eine inländische Personengesellschaft nach deutschem Einkommensteuerrecht kein Steuersubjekt ist, Steuersubjekte vielmehr die Mitunternehmer sind, ist die Stätte der Geschäftsleitung zugleich gemeinsame Betriebsstätte dieser Mitunternehmer. Vorliegend ist die Stätte der Geschäftsleitung der A-OHG im Inland belegen.

2.

A erzielt aus der **teilentgeltlichen Veräußerung der ihm gehörenden unbebauten Grundstücke** beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a) i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe von 300.000 €.

Aus der **Veräußerung seiner Beteiligung an der B-S.à.r.l.** erzielt A keine Einkünfte, da insoweit keine inländischen Einkünfte vorliegen.

II. A-GMBH

1.

A erzielt aus seinem **Anstellungsvertrag** beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 100.000 € gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) i.V.m. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da A seine Tätigkeit im Inland ausübt.

2.

A erzielt **beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen** in Höhe von 100.000 € gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a) i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, da die ausschüttende A-GmbH ihren Sitz im Inland hat.

3.

A erzielt aus der **teilentgeltlichen Veräußerung** der ihm gehörenden unbebauten Grundstücke beschränkt steuerpflichtige Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 49 Abs. 1 Nr. 8 Buchst. a) i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1, Satz 5 Nr. 2 EStG in Höhe von 600.000 €.

Aus der Veräußerung seiner Beteiligung an der B-S.à.r.l. erzielt A keine Einkünfte, da insoweit keine inländischen Einkünfte vorliegen.

FRAGE 5: IN WELCHEM DER VORGENANNTEN FÄLLE HAT DIE GESELLSCHAFT KAPITALERTRAGSTEUER EINZUBEHALTEN? IN WELCHEM FALL HAT DIE EINBEHALTENE KAPITALERTRAGSTEUER ABGELTENDE WIRKUNG?

Kapitalertragsteuer wird gemäß § 43 EStG nur bei **Kapitalerträgen i.S.v. § 20 EStG** erhoben.

Vorliegend kommt daher zunächst die **verdeckte Gewinnausschüttung** infolge des überhöhten Gehalts von der A-GmbH in Höhe von 100.000 € in Betracht (§ 43 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Soweit A Inländer ist, hat die Einbehaltung der Kapitalertragsteuer zwar abgeltende Wirkung (§ 32d Abs. 1 EStG). Vorliegend entfällt aber diese Wirkung, da A den Antrag gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a) EStG gestellt hat.

Unabhängig von der Stellung dieses Antrags tritt abgeltende Wirkung ein, soweit A seine Einkünfte als beschränkt Steuerpflichtiger erzielt (§ 50 Abs. 2 Satz 1 EStG).

FRAGE 6: ERGEBEN SICH AUS DER VERLEGUNG DES WOHNSITZES VON DEUTSCHLAND NACH CHILE STEUERPFLICHTIGE EINKÜNFTE?

Vorliegend kommt allein unter dem Gesichtspunkt des **§ 6 AStG** eine Steuerpflicht des A in Betracht.

Gemäß § 6 Abs. 1 AStG ist bei einer natürlichen Person, die insgesamt mindestens zehn Jahre nach § 1 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unbeschränkt steuerpflichtig war und deren unbeschränkte Steuerpflicht durch Aufgabe des Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts endet, auf Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht § 17 EStG auch ohne Veräußerung – fiktiv – anzuwenden, wenn im Übrigen für die Anteile zu diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind.

Die Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall nur in Bezug auf die Anteile des A an der A-GmbH erfüllt.

Die Anteile an der B-S.à.r.l. sind diesbezüglich unbeachtlich, da sie in 2016 auf die A-GmbH übertragen wurden.
