

**Lösungsvorschlag zu der Klausur
„Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete“
aus der Steuerberaterprüfung 2021/2022**

Fundstelle: Bundessteuerblatt
BStBl I 2024 Seite 954
vom 26. Juni 2024
(Rechtsstand 2024)

Wichtige Hinweise:

1. *Der vorliegende Lösungsvorschlag ist unverbindlich. Es handelt sich nicht um die offizielle Lösung aus dem Prüfungstermin 2021/2022.*
2. *Der Lösungsvorschlag geht vom Veranlagungszeitraum 2023 bzw. der Rechtslage aus, die gelten würde, wenn die Klausur im Jahr 2024 zu schreiben gewesen wäre. Der im Bundessteuerblatt veröffentlichte Klausurtext basiert auf der Rechtslage des Jahres 2021.*
3. *Die im Lösungsvorschlag ausgeführte Bepunktung der Aufgaben dient allein Trainingszwecken. Es handelt sich nicht um die offizielle Punkteverteilung aus dem Prüfungstermin 2021/2022.*

Teil I: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Aufgabe 1

Teilaufgabe 1

Beinhaltet der „Flyer“ vom 29.07.2021 einen zulässigen Einspruch von Dr. Bruno Bayer gegen die Prüfungsanordnung vom 08.06.2021?

1. Statthaftigkeit des Einspruchs (§ 347 Abs. 1 AO) inkl. § 133 BGB (Auslegung des Schreibens von Dr. Bayer)

Die Ausführungen des Dr. Bayer auf dem „Flyer“ könnten als Einspruch i. S. d. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu werten sein.

Danach ist ein Einspruch als Rechtsmittel gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten i. S. d. § 347 Abs. 2 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 AO das statthafte Rechtsmittel. Verwaltungsakt in dem vorgenannten Sinne ist gem. § 118 Satz 1 AO jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde (FA Neu-Ulm) zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist.

In einer Prüfungsanordnung i. S. d. § 196 AO i. V. m. § 5 Abs. 2 Satz 2 BpO wird bestimmt, wer wofür die Außenprüfung zu dulden hat. Die Anordnung der Außenprüfung für Gewinne stellt pro Gewinnermittlungszeitraum einen eigenständigen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO dar. Die Außenprüfung wurde für drei Gewinnermittlungszeiträume (Jahr 2017, 2018, 2019) angeordnet; es sind folglich drei Prüfungsanordnungen und somit drei Verwaltungsakte, die in einem Dokument verbunden wurden. Insofern handelt es sich um einen sog. Sammelverwaltungsakt.

(Punkte 1/1)

Darüber hinaus wurde auch der voraussichtliche Prüfungsbeginn gem. § 197 Abs. 1 Satz 1 AO festgelegt. Auch die Festlegung des voraussichtlichen Prüfungsbeginns ist seinerseits eine Einzelfallregelung des Finanzamtes gegenüber Dr. Bayer und somit ein weiterer eigenständiger Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO, der in einem Dokument verbunden wurde.

(Punkte 1/2)

Die Festlegung der Person des (voraussichtlichen) Prüfers bzw. der (voraussichtlichen) Prüferin stellt demgegenüber eine nicht anfechtbare innerdienstliche Maßnahme des Finanzamtes und keinen auf Außenwirkung gerichteten Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO dar (hierzu auch AEAO, § 196, Nr. 1 Satz 3 und BFH-Urteil vom 13.12.1994 – VII R 46/94, BFH/NV 1995, 758 und BFH-Beschluss vom 29.05.2012 – IV B 70/11 (BFH/NV 2012, 1412)). Insofern dient die Mitteilung des voraussichtlichen Außenprüfers lediglich Informationszwecken.

Punkte (1/3)

Die Regelung in § 197 Abs. 1 AO, wonach das Finanzamt in der Prüfungsanordnung nicht nur den voraussichtlichen Prüfungsbeginn, sondern auch den Namen des Prüfers bzw. der Prüferin in angemessener Zeit vor Beginn der Außenprüfung bekannt geben soll, ändert hieran nichts.

Alle vier Verwaltungsakte wurden durch das Finanzamt Neu-Ulm als zuständige Landesfinanzbehörde i. S. d. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO i. V. m. § 195 AO und § 18 Abs. 1 Nr. 3 und § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO gegenüber Dr. Bayer versandt.

Das FA Neu-Ulm hat demnach im Rahmen einer bundesgesetzlich geregelten Steuer (Einkommensteuer bzw. Gewinnermittlung) die obigen Verwaltungsakte erlassen. Insofern ist gem. § 1 Abs. 1 AO i. V. m. § 6 Abs. 2 Nr. 5 AO der gesamte Geltungsbereich der Abgabenordnung eröffnet.

Demnach bleibt festzuhalten, dass das Rechtsmittel des Einspruchs gem. § 347 Abs. 1 und 2 AO gegen die vier Verwaltungsakte statthaft ist, zumal ein Ausschluss gem. § 348 AO nicht gegeben ist.

(Punkte 1/4)

Fraglich ist demnach, ob Dr. Bayer auch tatsächlich einen Einspruch bzw. vier Einsprüche eingelegt hat. Insofern ist zunächst das Schreiben des Dr. Bayer gem. § 133 BGB auszuliegen. In Zweifelsfällen ist dabei nach dem Grundsatz der Meistbegünstigung von einem Einspruch gegen sämtliche Verwaltungsakte auszugehen, damit die Rechte des Steuerpflichtigen umfassend gewahrt bleiben (vgl. auch AEAO vor 347, Nr. 1 Satz 3). Dr. Bayer hat demnach vier Einsprüche eingelegt.

2. Einspruchsfrist / richtige Bekanntgabe

Nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen.

Die Frist von einem Monat für die Einlegung des Einspruchs beginnt bei einem schriftlich erlassenen Verwaltungsakt gem. § 356 Abs. 1 AO nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form schriftlich belehrt worden ist.

Vor dem Hintergrund des § 78 Nr. 2 AO ist Dr. Bayer auch Beteiligter, da das FA Neu-Ulm die Verwaltungsakte an ihn gerichtet hat.

(Punkte 1/5)

Fraglich ist demnach zunächst, ob die vier Verwaltungsakte wirksam an Dr. Bayer bekannt gegeben wurden. Nach § 122 Abs. 1 Satz 1 AO ist ein Verwaltungsakt demjenigen Beteiligten bekannt zu geben, für den er bestimmt ist.

Dr. Bayer ist als Beteiligter demnach der richtige Inhaltsadressat, da er gem. § 193 Abs. 1 AO die Außenprüfung zu dulden hat und eindeutig identifizierbar ist (vgl. hierzu auch AEAO zu § 122 Nr. 1.1.1 und Nr. 1.3).

Als voll geschäftsfähige Person ist Dr. Bayer auch handlungsfähig i. S. d. § 79 Abs. 1 Nr. 1 AO, mit der Folge, dass er auch als Bekanntgabeadressat korrekt bezeichnet wurde.

(Punkte 1/6)

Nach § 122 Abs. 1 Satz 3 AO kann der Verwaltungsakt auch an den Bevollmächtigten i. S. d. § 80 Abs. 1 AO als Übermittlungsempfänger, also an StB Horst Mannteufel erfolgen. Er soll gem. § 122 Abs. 1 Satz 4 AO dem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden, wenn der Finanzbehörde eine schriftliche oder eine nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch übermittelte Empfangsvollmacht vorliegt, solange dem Bevollmächtigten nicht eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO bekannt gegeben worden ist. Insofern verdrängt § 122 Abs. 1 Satz 4 AO die Regelung des § 7 Abs. 1 Satz 2 VwZuG (vgl. hierzu ausdrücklich auch § 122 Abs. 5 Satz 3 AO). Eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 7 AO liegt nicht vor, zumal StB Mannteufel als Steuerberater gem. § 3 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt ist.

(Punkte 1/7)

Da die Regelung des § 122 Abs. 1 Satz 4 AO eine „Soll-Regelung“ enthält, gilt bei Ausübung des Ermessens (vgl. § 5 AO) gem. AEAO zu § 122 Nr. 1.7.3 Folgendes:

Hat der Steuerpflichtige dem Finanzamt ausdrücklich mitgeteilt, dass er seinen Vertreter auch zur Entgegennahme von Verwaltungsakten ermächtigt, sind diese grundsätzlich dem Bevollmächtigten bekannt zu geben (für Steuerbescheide vgl. auch BFH-Urteil vom 5.10.2000, VII R 96/99, BStBl 2001 II S. 86). Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige dem Finanzamt eine Vollmacht vorgelegt hat, nach der der Bevollmächtigte berechtigt ist, für den Steuerpflichtigen „rechtsverbindliche Erklärungen“ entgegenzunehmen (BFH-Urteil vom 23.11.1999, VII R 38/99, BStBl 2001 II S. 463).

Beim zuständigen Sachbearbeiter der Veranlagungsstelle ist eine am 03.06.2021 von Dr. Bayer unterzeichnete Vollmachtsurkunde eingegangen, in der Steuerberater Horst Mannteufel eine Vollmacht für alle steuerlichen Angelegenheiten von Dr. Bayer und zusätzlich eine ausdrückliche Empfangsvollmacht für alle ihn betreffenden finanzamtlichen Maßnahmen erteilt worden waren. Zum Zeitpunkt der Übermittlung der Betriebsprüfungsanordnungen war demnach dem Finanzamt die Bevollmächtigung bekannt.

Unerheblich ist dabei, dass die erteilten Vollmachten noch nicht in das EDV-System des Finanzamtes eingepflegt waren, sodass die Betriebsprüfungsstelle dort nichts finden konnte. Da Frau Teuer die Vollmacht nicht kannte, liegt insofern ein Ermessensnichtgebrauch vor, mit der Folge, dass keine wirksame Bekanntgabe der vier Verwaltungsakte vorliegt. Es ist Sache des Finanzamtes dafür Sorge zu tragen, dass eine bestehende Vollmacht auch beachtet wird.

Der Hinweis in Nr. 1.7.3 Satz 5 und 6 AEAO ändert hieran vorliegend nichts, da die Nichtfassung einer erteilten Vollmacht in ein EDV-System keinen besonderen technischen Grund darstellt, der eine unmittelbare Bekanntgabe an den Betroffenen selbst rechtfertigen würde.

Da Dr. Bayer die Betriebsprüfungsanordnung auch nicht an StB Horst Mannteufel weitergeleitet hat, wurde der Bekanntgabemangel auch nicht geheilt (vgl. AEAO zu § 122, Nr. 1.7.4).

Damit sind die vier Verwaltungsakte nicht wirksam geworden, sie haben den Charakter von Scheinverwaltungsakten.

(Punkte 1/8)

3. Form / richtige Anbringungsbehörde / Begründung des Einspruchs

Der Einspruch ist gem. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Aus den handschriftlichen Ausführungen des Dr. Bayer ist der Einspruchsführer klar ersichtlich. Zwar ist die Papierwahl des Dr. Bayer ungewöhnlich, aber ein Verstoß gegen § 357 Abs. 1 Satz 1 AO liegt nicht vor.

Auch die Tatsache, dass Dr. Bayer das Schreiben nicht unterschrieben hat, ist ebenfalls unerheblich, da ein Einspruch auch elektronisch, z. B. per E-Mail, eingelegt werden kann. Es genügt gem. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO, wenn aus dem Einspruch hervorgeht, wer ihn eingelegt hat. Vor dem Hintergrund des § 357 Abs. 1 Satz 3 AO ist auch die Tatsache unerheblich, dass Dr. Bayer die Formulierung „Einspruch“ nicht verwendet hat, da die unrichtige Bezeichnung des Einspruchs nicht schadet. Entscheidend ist lediglich, dass der Einspruchsführer sich gegen einen Verwaltungsakt zur Wehr setzt.

Der Einspruch wurde gem. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO auch bei der richtigen Anbringungsbehörde (FA Neu-Ulm als erlassene Behörde) eingelegt.

Darüber hinaus ist auch kein Verstoß gem. § 357 Abs. 3 AO feststellbar, da es sich hierbei lediglich um „Soll-Vorschriften“ und nicht um „Muss-Vorschriften“ handelt.

Nach § 357 Abs. 3 Satz 1 AO soll der Verwaltungsakt angegeben werden, gegen den Einspruch eingelegt wurde. Zwar hat Dr. Bayer seinen Einspruch mit dem Argument begründet, dass bei ihm selbst nichts zu holen sei, wobei gem. § 357 Abs. 3 Satz 3 AO ein Einspruch nicht begründet werden muss, sondern lediglich begründet werden soll.

(Punkte 1/9)

4. Beschwerde (§ 350 AO) / Rechtsschutzbedürfnis

Als Adressat eines belasteten „Scheinverwaltungsaktes“ ist Dr. Bayer gem. § 350 AO einspruchsbefugt. Zumal dem Finanzamt die fehlerhafte Bekanntgabe erst mit dem Schreiben von Dr. Bayer bewusst wurde. Bis dahin ging das Finanzamt von der Wirksamkeit der Verwaltungsakte aus. Insofern hat Dr. Bayer auch ein Rechtsschutzbedürfnis (vgl. AEAO zu § 350, Tz. 6.1), d. h. eines schutzwürdigen, berücksichtigungswerten Interesses an der begehrten Entscheidung im Einspruchsverfahren. Das Rechtsschutzbedürfnis des Dr. Bayer besteht darin, dass das Finanzamt feststellt, dass unwirksame Verwaltungsakte vorliegen.

(Punkte 1/10)

5. Ersetzung des Streitgegenstands

Wird der angefochtene Verwaltungsakt geändert oder ersetzt, so wird gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Entsprechendes gilt gem. § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO, wenn ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Verwaltungsakts tritt.

(Punkte 1/11)

Die Ersetzung tritt allerdings nur ein, wenn die „neuen“ Verwaltungsakte ihrerseits wirksam geworden sind. Die an die Stelle der bisherigen Prüfungsanordnung getretene neue Prüfungsanordnung muss demnach ihrerseits wirksam bekanntgegeben worden sein.

Inhaltlich ist die neue Prüfungsanordnung mit der bisherigen identisch, sie beinhaltet wieder vier Verwaltungsakte für den Inhalts- und Bekanntgabeadressaten Dr. Bruno Bayer.

Jetzt ist mit Steuerberater Mannteufel auch der gem. § 122 Abs. 1 Satz 3 und 4 AO richtige Empfänger gewählt worden, in dessen Machtbereich die Prüfungsanordnung dann auch tatsächlich gelangt ist.

Horst Mannteufel rügt in seinem Schreiben zunächst, dass das Finanzamt die Prüfungsanordnung nicht hätte förmlich zustellen dürfen.

Der Steuerberater Mannteufel hat vor dem Hintergrund des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO dahingehend Recht, dass üblicherweise die Übermittlung einer Prüfungsanordnung mit einfachem Brief postalisch verwandt wird und kein förmliches Zustellungsverfahren vorgeschrieben ist (vgl. hierzu auch AEAO, § 122 Nr. 1.8 Satz 1). Nach § 122 Abs. 5 Satz 1 AO liegt es aber im Ermessen (§ 5 AO) des Finanzamtes, die förmliche Übermittlung in Form der Zustellung nach § 3 VwZG zu wählen. Es liegt im Ermessen des Finanzamtes zwischen mehreren zulässigen Zustellungsarten zu wählen. Die Regelung des § 122 AO beinhaltet kein Rangverhältnis dergestalt, dass zunächst die Zustellung durch einfachen Brief zu wählen wäre. Vielmehr stehen die in § 122 AO vorgesehen Zustellungsarten gleichrangig nebeneinander.

(Punkte 1/12)

Die Anordnung der Zustellung ist kein Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO, da diese keine unmittelbare Außenwirkung entfaltet, sondern lediglich den technischen Vorgang dokumentiert, welche Zustellungsart gewählt wurde (vgl. insofern auch AEAO zu § 122, Nr. 1.1.3).

Demnach wird dem Steuerpflichtigen auch kein Rechtsschutzbedürfnis zuerkannt, sich gegen die Anordnung mit Einspruch wehren zu können. Die Zustellung mit Zustellungsurkunde führt im Gegenteil zu einem exakten Nachweis der Bekanntgabe und des Zeitpunktes der Bekanntgabe, es ist dabei kein Nachteil für den Steuerpflichtigen erkennbar.

(Punkte 1/13)

Für die Durchführung der Zustellung gelten gem. § 3 Abs. 2 VwZG die §§ 177 bis 182 der Zivilprozessordnung entsprechend.

Die inhaltlichen Anforderungen an eine Zustellungsurkunde sind eingehalten, deshalb ist

die Prüfungsanordnung vom 02.08.2021 am 06.08.2021 durch die gem. § 178 Abs. 1 Nr. 2 ZPO zulässige Übergabe an eine Kanzleikraft von Steuerberater Mannteufel wirksam zugestellt worden. Nach § 178 Abs. 1 Nr. 2 ZPO kann die Zustellung auch dadurch erfolgen, dass das Schriftstück in den Geschäftsräumen einer dort beschäftigten Person ausgehändigt wird, wenn die Person an die zugestellt werden soll in den Geschäftsräumlichkeiten nicht angetroffen wird.

Die Prüfungsanordnung vom 02.08.2021 ist mit Zustellung am 06.08.2021 wirksam geworden und ist gleichzeitig im Hinblick auf § 365 Abs. 3 Satz 1 AO Gegenstand des von Bruno Bayer am 29.07.2021 eingelegten Einspruchs geworden.

(Punkte 1/14)

Durch diese Prüfungsanordnung ist er als Adressat persönlich beschwert, die sachliche Beschwer ist in der Möglichkeit begründet, dass die in der Prüfungsanordnung enthaltenen Eingriffsverwaltungsakte rechtswidrig sind und den Einspruchsführer in seinen Rechten verletzen.

Die Einsprüche sind zulässig.

(Punkte 1/15)

Teilaufgabe 2:

Prüfung, ob durch die am 13.09.2021 eingegangene E-Mail ein zulässiger Einspruch eingelegt worden ist.

1. Statthaftigkeit:

Der Inhalt der Prüfungsanordnung vom 02.08.2021 ist mit der Prüfungsanordnung vom 08.06.2021 identisch, sodass gegen alle vier in ihr enthaltenen Verwaltungsakte der Einspruch gem. § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO der statthafte Rechtsbehelf ist (siehe oben).

(Punkte 1/16)

2. Formeinhaltung:

Der Einspruch ist gem. § 357 Abs. 1 Satz 1 AO entweder schriftlich, wie von Herrn Steuerberater Mannteufel vorgenommen, elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Die Einlegung durch E-Mail erfüllt demnach die in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO normierte elektronische Form. Aus dem Einspruch ist auch klar erkennbar i. S. d. § 357 Abs. 1 Satz 2 AO, dass Steuerberater Mannteufel für den Einspruchsführer Dr. Bayer die Einsprüche gegen die Anordnung der Außenprüfung einlegt.

Die Vertretung im Einspruchsverfahren ist gem. §§ 365 Abs. 1 i. V. m. § 80 Abs. 1 AO zulässig.

(Punkte 1/17)

3. Fristeinhaltung:

Im Hinblick auf § 355 Abs. 1 Satz 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach ordnungsgemäßer Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen.

Die Einspruchsfrist beginnt gem. § 356 Abs. 1 AO jedoch nur dann zu laufen, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist.

Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist dann unrichtig erteilt, wenn sie in einer der gem. § 356 Abs. 1 AO wesentlichen Aussagen unzutreffend beziehungsweise derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch – bei objektiver Betrachtung – die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 2. Februar 2024, VI B 13/23, BFH/NV 2024, 412, Rz. 6 zu § 55 Abs. 1 FGO bzw. vom 28. April 2015, VI R 65/13, BFH/NV 2015, 1074, Rz. 15 m. w. N.).

Ob das der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrung oder ergänzende Angaben nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste (s. BFH-Beschluss vom 05.02.2021 – VIII B 70/20, BFH/NV 2021, 642, Rz 5).

Nach der Rechtsprechung des BFH ist es insofern allerdings nicht erforderlich, dass die Belehrung alle zur Berechnung der Klagefrist im Einzelfall erforderlichen Informationen enthält (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010, VIII B 228/09, BFH/NV 2010, 2080, Rz. 13).

Die Rechtsbehelfsbelehrung ist hinsichtlich der Formerfordernisse für die Einlegung eines Einspruchs im Sinne des § 356 Abs. 2 AO weder unterblieben noch unrichtig erteilt, wenn sie den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wiedergibt (BFH-Beschluss vom 28. April 2015, VI R 65/13, BFH/NV 2015, 1074).

Das FA Neu-Ulm hat bei der beiliegenden Rechtsbehelfsbelehrung ausdrücklich auf die Möglichkeit eines Einspruchs hingewiesen. Darüber hinaus hat es auch Aussagen über die Art der Einspruchseinlegung und über die Anbringungsbehörde vorgenommen. Des Weiteren wurde darauf hingewiesen, dass die Einspruchsfrist einen Monat beträgt. Das FA hat auch darauf hingewiesen, dass die Einspruchsfrist mit Ablauf des Tages, an dem die Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist, beginnt. Der Hinweis, dass bei Zusendung

durch einfachen Brief die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt gilt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist, ist nicht derart verwirrend und missverständlich, dass keine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung vorliegt. Die Rechtsbehelfsbelehrung muss nach ständiger Rechtsprechung gerade nicht auf den jeweiligen Einzelfall zugeschnitten sein, dass insbesondere der korrekte Fristbeginn sich unmittelbar aus der Rechtsmittelbelehrung selbst ergibt.

Es ist demnach nicht rechtsfehlerhaft, wenn die konkrete Fristberechnung dem Verantwortungsbereich des Einspruchsführers überlassen bleibt.

(Punkte 2/19)

Die Übermittlung war an einen Steuerberater erfolgt, es ist davon auszugehen, dass ein Steuerberater die Bekanntgabe eines Verwaltungsaktes durch Zustellung mit Zustellungsurkunde kennt und sich die Konsequenzen für die Berechnung der Einspruchsfrist erschließen kann. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist nicht fehlerhaft, die Einspruchsfrist beträgt einen Monat ab Bekanntgabe.

Der Fristlauf hat gem. §§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 187 Abs. 1 BGB mit Ablauf des Bekanntgabetales, also am 06.08.2021 begonnen, da die Bekanntgabe ordnungsgemäß durchgeführt worden ist (siehe oben).

(Punkte 1/20)

Dass das Ausfertigungsdatum der Prüfungsanordnung auf Montag, den 09.08.2021, vor datiert war, ändert daran nichts, da es auf den tatsächlichen Zugang ankommt. Darüber hinaus greift auch die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO allein deshalb nicht, da die Prüfungsanordnung nicht mittels einfachen Briefs versandt wurde. Die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt bei einer Zustellung gem. § 122 Abs. 5 AO i. V. m. § 3 VwZG gerade nicht, da der Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs mit Übergabe des zuzustellenden Schriftstücks an die Bürokraft bekannt ist.

Die einmonatige Einspruchsfrist hat demnach gem. §§ 108 Abs. 1 AO i. V. m. § 188 Abs. 2 BGB mit Ablauf des 06.09.2021 geendet. Da der formgerechte Einspruch aber erst am 13.09.2021 beim Finanzamt Neu-Ulm, als richtige Anbringungsbehörde (vgl. § 357 Abs. 2 Satz 1 AO) eingegangen ist, erfolgte die Einspruchseinlegung nicht fristgemäß.

(Punkte 1/21)

4. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand:

Fraglich ist demnach, ob vorliegend Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gem. § 110 Abs. 1 AO gewährt werden kann. War jemand ohne Verschulden verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, so ist ihm gem. § 110 Abs. 1 AO auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Der Antrag ist gem. § 110 Abs. 2 Satz 1 AO innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind gem. § 110 Abs. 2 Satz 2 AO bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen.

Innerhalb der Antragsfrist ist gem. § 110 Abs. 2 Satz 3 AO die versäumte Handlung nachzuholen. Ist dies geschehen, so kann gem. § 110 Abs. 2 Satz 4 AO Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden.

(Punkte 1/22)

Die Einspruchsfrist des § 357 Abs. 1 AO ist eine gesetzliche Frist i. S. d. § 110 Abs. 1 AO, die nicht gem. § 109 AO verlängerbar ist.

Dr. Bayer selbst war verhindert, die Frist einzuhalten. Er ging aufgrund der Beauftragung des Steuerberaters Mannteufel davon aus, nicht selbst tätig werden zu müssen. Durch die Einlegung des Einspruchs ist vor dem Hintergrund des § 110 Abs. 2 Satz 4 AO Wiedereinsetzung auch ohne ausdrücklichen Antrag zu prüfen.

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist nur dann zu gewähren, wenn die Fristversäumnis unverschuldet war.

Herrn Dr. Bayer ist kein Vorwurf für das Versäumen der Frist zu machen, er hat rechtzeitig einen Steuerberater mit der Erledigung seiner steuerlichen Angelegenheiten beauftragt.

Dr. Bayer konnte davon ausgehen, dass er sich nicht selbst um die Einspruchseinlegung kümmern müsse. Aus diesem Grund war Dr. Bayer selbst schuldlos an der Einspruchseinlegung verhindert.

(Punkte 1/23)

Im Hinblick auf § 110 Abs. 1 Satz 2 AO ist das Verschulden eines Vertreters dem Vertretenen zuzurechnen. Fraglich ist demnach, ob Dr. Bayer sich ein schuldhaftes Verhalten seines Vertreters, Steuerberater Mannteufel, zurechnen lassen muss. Wie oben ausgeführt, ist der Einspruch des Horst Mannteufel erst nach Ablauf der Einspruchsfrist beim zuständigen Finanzamt eingegangen.

Im steuerlichen Verfahrensrecht wird bei der Beurteilung von Verschulden auf die subjektiven Kenntnisse und Fähigkeiten des Betroffenen abgestellt. Bei Angehörigen der steuerberatenden und rechtsberatenden Berufe werden strengere Maßstäbe an die Kenntnis und Erfüllung steuerlicher Pflichten angelegt als bei steuerrechtlichen Laien (z. B. BFH-Beschluss vom 28. Februar 2014, V B 32/13, BFH/NV 2014, 885). Es darf von Steuerberater Mannteufel bei seiner Ausbildung und Tätigkeitsausübung erwartet werden, dass er die üblichen Übermittlungsmöglichkeiten des Finanzamtes kennt und die daraus resultierenden Unterschiede für die Fristberechnung beherrscht. Dabei unterlaufene falsche rechtliche Beurteilungen stellen zumindest von Steuerberater Mannteufel begangene fahrlässige Pflichtverletzungen dar, die sich Dr. Bayer gem. § 110 Abs. 1 Satz 2 AO wie eigenes Verschulden zurechnen lassen muss. Darüber hinaus wurde seitens des Finanzamtes im Rahmen der Aufforderung der Einspruchsrücknahme auf die Fristversäumung hingewiesen. Demnach bleibt festzuhalten, dass die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 AO versäumt wurde.

(Punkte 1/24)

Da das Finanzamt Neu-Ulm im Hinblick auf § 358 Satz 1 AO zu prüfen hat, ob der Einspruch zulässig, insbesondere in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt worden ist, hat sie den Einspruch gem. § 358 Satz 2 AO als unzulässig zu verwerfen. Eine inhaltliche Sachprüfung nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO hat demnach nicht zu erfolgen.

5. Rechtsschutzbedürfnis:

Der Einspruch ist zusätzlich noch wegen des fehlenden Rechtsschutzbedürfnisses, d. h. eines schutzwürdigen, berücksichtigungswerten Interesses an der begehrten Entscheidung im Einspruchsverfahren (vgl. hierzu AEAO zu § 350, Nr. 6) unzulässig.

Die Prüfungsanordnung vom 02.08.2021 ist gem. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO bereits Einspruchsgegenstand des am 29.07.2021 eingelegten Einspruchs desselben Einspruchsführers geworden; damit fehlt für einen zweiten Einspruch vom selben Einspruchsführer mit demselben Streitgegenstand das in der AO nicht ausdrücklich genannte Rechtsschutzbedürfnis.

(Punkte 1/25)

Aufgabe 2:

Prüfung der Begründetheit der Einsprüche

Ein zulässiger Einspruch hat Erfolg, wenn der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist und dadurch der Einspruchsführer in seinen Rechten verletzt ist. Vor diesem Hintergrund hat, bei unterstelltem zulässigem Einspruch, das Finanzamt Neu-Ulm aufgrund des

Grundsatzes der Gesamtaufrollung gem. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO die Verpflichtung, die Prüfungsanordnung vollständig zu überprüfen.

(Punkte 1/26)

Die Anordnung einer Außenprüfung ist gem. § 193 Abs. 1 AO uneingeschränkt bei Steuerpflichtigen i. S. d. § 33 Abs. 1 AO zulässig, die freiberuflich tätig sind. Dr. Bayer erzielt mit seiner Arztpraxis Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 i. V. m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, für die er gem. § 43 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG Steuerschuldner ist. Insofern hat er gem. § 193 Abs. 1 AO eine Außenprüfung zu dulden und an ihr mitzuwirken.

(Punkte 1/27)

Zur Begründung der Anordnung einer Außenprüfung nach § 193 Abs. 1 AO genügt der Hinweis auf diese Rechtsgrundlage (AEAO zu § 193, Nr. 4 Satz 3). Einer darüber hinausgehenden Begründung bedurfte es demnach nicht. Die Einwendungen von Mannteufel unter Nr. 2 seines Schreibens, dass allein schon wegen des Fehlens der tragenden Gründe für eine Prüfungsanordnung diese rechtswidrig sei und aufgehoben werden müsse, greifen demnach nicht durch.

(Punkte 1/28)

Die Außenprüfung dient gem. § 194 Abs. 1 Satz 1 AO der Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Sie kann gem. § 194 Abs. 1 Satz 2 AO eine oder mehrere Steuerarten, einen oder mehrere Besteuerungszeiträume umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte beschränken.

Zweck der Außenprüfung ist gem. § 2 Abs. 1 BpO die Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherzustellen (§§ 85, 199 Abs. 1 AO).

Das Finanzamt Neu-Ulm entscheidet gem. § 2 Abs. 3 Satz 1 BpO nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 AO), ob und wann eine Außenprüfung durchgeführt wird. Diese Ermessensausübung wird aber vor dem Hintergrund des § 1 Abs. 1 BpO i. V. m. § 4 Abs. 1 und 3 BpO und § 5 AO präzisiert. Laut Sachverhalt stellt die Praxis des Dr. Bayer einen Mittelbetrieb i. S. d. § 3 Satz 1 BpO i. V. m. § 3 Satz 2 BpO und des BMF-Schreibens vom 15.12.2022 (BStBl I 2022, 1669; Beck'sche Steuererlasse; 193/4 zu 800) dar.

Da es sich weder um einen Konzern i. S. d. § 13 BpO, um ein verbundenes Unternehmen i. S. d. § 18 BpO oder gar um ein internationales Unternehmen i. S. d. § 19 BpO handelt, soll gem. § 4 Abs. 3 BpO der Prüfungszeitraum in der Regel nicht mehr als drei zusammenhängende Besteuerungszeiträume umfassen. Die Regelung des § 4 Abs. 3 BpO legt im Gegensatz zu der Rechtsauffassung von Mannteufel in Nr. 5 seines Schreibens gerade

nicht fest, dass es sich um die letzten drei zuletzt verlangten Besteuerungszeiträume handeln muss.

(Punkte 1/29)

Dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 Satz. 1 AO) und dem Amtsermittlungsgrundsatz des § 88 Abs. 1 AO steht es auch nicht entgegen, dass Dr. Bayer 69 Jahre alt ist und kurz vor der Aufgabe seiner Praxis steht. Demnach führen auch die Einwendungen von StB Mannteufel in Nr. 1 nicht zur Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnung vom 02.08.2021, die am 06.08.2021 zugestellt wurde. Die vorliegende Prüfungsanordnung entpuppt sich aus denselben Gründen auch nicht als ein Verstoß gegen das Übermaßverbot oder stellt eine reine Willkürmaßnahme dar, wie StB Mannteufel anmerkt.

Auch der Hinweis des StB Mannteufel, dass alle genannten Feststellungsbescheide ohne Vorbehalt der Nachprüfung ergangen sind, steht der Prüfungsanordnung nicht entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 28.3.1985, IV R 224/83, BStBl II S. 700 und AEAO zu § 193, Nr. 1 Satz 1 und 4). StB Mannteufel verkennt hierbei, dass es eine ganz andere Frage ist, ob die geprüften Veranlagungsjahre nach abgabenrechtlichen Vorschriften nach erfolgter Außenprüfung noch geändert werden dürfen oder nicht. Mannteufel verkennt dabei, dass § 164 Abs. 2 AO nicht die einzige Änderungsbefugnis von Steuerbescheiden darstellt. Auch der Hinweis, dass Dr. Bayer der „gläserne Steuerpflichtige“ ist, da bei ihm keine Bargeschäfte vorkommen, stellt keinen Ausschlussgrund einer Außenprüfung dar. Nach § 193 AO i. V. m. der BpO ist eine Außenprüfung nicht nur bei steuerlich auffälligen Steuerpflichtigen zulässig. Insofern geht der Hinweis auf die Steuerehrlichkeit des Dr. Bayer ebenfalls fehl.

(Punkte 1/30)

Der Hinweis, dass Dr. Bayer kurz vor der Betriebsaufgabe steht, da er aufgrund seiner Sehbehinderung durch die Katarakt-Erkrankung seiner Augen (Grauer Star) nicht mehr operieren kann, rechtfertigt im Gegenteil die Anordnung einer Außenprüfung, da diese nach erfolgreichem Abschluss die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO nach sich zieht. Insofern stellt die Außenprüfung das mildeste und verfahrensökonomischste Mittel dar, um die Steuerehrlichkeit und Zuverlässigkeit des Dr. Bayer zu überprüfen.

Folglich kann festgehalten werden, dass die Prüfungsanordnung zulässigerweise angeordnet wurde und die Einsprüche demnach unbegründet sind. Die Einsprüche werden mit Einspruchsentscheidung gem. § 367 Abs. 1 AO als unbegründet zurückgewiesen.

Aufgabe 3:

Prüfung der Zulässigkeit des Herausgabeverlangens

Obwohl Barbara Bayer und Dr. Bruno Bayer nicht mehr verheiratet, sondern mittlerweile geschieden sind, ist Frau Barbara Bayer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Nr. 1 AO Angehörige, der nach Maßgabe des § 101 Abs. 1 Satz 1 AO ein Auskunfts- und damit einhergehend Urkundenvorlageverweigerungsrecht zusteht.

(Punkte 1/31)

Nach § 101 Abs. 1 Satz 1 AO können Angehörige i. S. d. § 15 AO eines Beteiligten die Auskunft verweigern, soweit sie nicht selbst als Beteiligte über ihre eigenen steuerlichen Verhältnisse auskunftspflichtig sind. Die Angehörigen sind gem. § 101 Abs. 1 Satz 2 AO über das Auskunftsverweigerungsrecht zu belehren und die Belehrung ist gem. § 101 Abs. 1 Satz 3 AO aktenkundig zu machen.

Obwohl die Eheleute im Veranlagungszeitraum 2020 gem. §§ 26, 26b EStG zusammen veranlagt wurden und demnach Gesamtschuldner gem. § 44 Abs. 1 AO der Einkommensteuer für das Jahr 2020 sind, ist Frau Bayer nicht Beteiligte i. S. d. § 78 Nr. 2 AO bezüglich der Einkünfte ihres Ehemannes. Nach § 26b EStG werden die Eheleute erst nach der jeweiligen Ermittlung der Einkünfte als ein Steuerpflichtiger behandelt.

Nach § 26 Abs. 1, § 26b EStG folgt das Gesetz im Bereich des Erzielens steuerbarer Einkünfte dem Prinzip der Individualbesteuerung. Jeder Ehegatte für sich erzielt Einkünfte, wenn er in seiner Person den Tatbestand einer Einkunftsart verwirklicht. Im Anschluss an die für jeden Ehegatten gesondert vorzunehmende Ermittlung der Einkünfte werden die von den Ehegatten erzielten Einkünfte bei der Zusammenveranlagung gemäß § 26b EStG zunächst zusammengerechnet und den Ehegatten gemeinsam zugerechnet. „Sodann“, und das heißt: nach Zusammenrechnen und gemeinsamen Zurechnen werden die Ehegatten gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.2002 – IX R 40/00, BStBl II 2002, 501 und BFH-Beschluss vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, zu C. IV. 1. b). Insofern ist die Frau Barbara Bayer bereits aus diesem Gedanken nicht Beteiligte i. S. d. § 78 Nr. 2 AO bezüglich der Einkünfte ihres geschiedenen Ehegatten.

Die mangelnde Beteiligtenfähigkeit i. S. d. § 78 AO ergibt sich auch aus der Tatsache, dass es sich vorliegend um eine gesonderte Feststellung der Einkünfte von Dr. Bayer nach § 179 Abs. 1 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO geht.

(Punkte 2/33)

Das Finanzamt Neu-Ulm ist gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 AO i. V. m. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b) AO für die gesonderte Gewinnfeststellung zuständig, da Dr. Bayer seine Praxis in Neu-Ulm, also dem Finanzamtsbezirk Neu-Ulm betreibt und er selbst in Ulm, also im Finanzamtsbezirk Ulm, als sein Wohnsitzfinanzamt i. S. d. § 19 Abs. 1 AO wohnt.

Gegenstand des Feststellungsverfahrens und demnach der Außenprüfung ist demnach lediglich die vom Besteuerungsverfahren losgelöste gesonderte Gewinnfeststellung der Einkünfte von Dr. Bayer. Mit diesem Verfahren hat Frau Bayer nichts zu tun, sodass sie diesbezüglich auch nicht Beteiligte i. S. d. § 78 Nr. 2 AO ist. Aus diesem Grund steht ihr ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 101 Abs. 1 Satz 1 AO zu.

Soweit die Auskunft verweigert werden darf, kann gem. § 104 Abs. 1 Satz 1 AO auch die Vorlage von Urkunden verweigert werden. Dies gilt gem. § 104 Abs. 2 Satz 1 AO nicht für die Vorlage von Urkunden, die für den Beteiligten aufbewahrt werden, soweit der Beteiligte bei eigenem Gewahrsam zur Vorlage verpflichtet wäre. Herr Dr. Bayer hat gem. § 200 Abs. 1 Satz 1 AO bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken. Er hat gem. § 200 Abs. 1 Satz 2 AO insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen.

Punkte (1/34)

Herr Dr. Bayer und seine Ex-Ehefrau haben gem. § 97 Abs. 1 Satz 1 AO dem Finanzamt Neu-Ulm demnach die begehrten Unterlagen herauszugeben. Andere Personen als die Beteiligten sollen gem. § 97 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. § 93 Abs. 1 Satz 3 AO erst dann zur Auskunft und zur Herausgabe der Geschäftsunterlagen angehalten werden, wenn die Sachverhaltsaufklärung durch die Beteiligten nicht zum Ziel führt oder keinen Erfolg verspricht.

Da sich die Unterlagen bei der geschiedenen Ehefrau Barbara Bayer befinden, die sich weigert, sie an Herrn Dr. Bayer herauszugeben, ist ein Herausgabeverlangen zunächst an Herrn Dr. Bayer weder zielführend noch erfolgsversprechend.

(Punkte 1/35)

Die Betriebsprüferin Frau Teuer kann demnach unmittelbar das Herausgabeverlangen an Barbara Bayer richten. Frau Babara Bayer muss die Unterlagen, die sich noch in ihrem Gewahrsam befinden der Betriebsprüferin herausgeben und kann sich nicht auf ein Urkundenvorlageverweigerungsrecht berufen.

Lediglich ergänzend wird darauf hingewiesen, dass es sich bei der Aufforderung zur Herausgabe der Geschäftsunterlagen um einen Verwaltungsakt i. S. d. § 118 Satz 1 AO handelt, der mit Hilfe von Zwangsmaßnahmen nach §§ 328 ff. AO auch vollstreckt werden kann.

BSStBK

Teil II: Umsatzsteuer

Tz. 1 Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer / Vorsteuerabzug aus Erwerb

I. Steuerbarkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) / Steuerbefreiung / Steuersatz

Mit der Fahrzeugüberlassung an ihren Mitarbeiter führt die GmbH eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG in Form einer Duldungsleistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG in monatlichen Teilleistungen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 2 und 3 UStG als tauschähnlichen Umsatz i. S. d. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG aus.

Die Fahrzeugüberlassung erfolgte auch entgeltlich, also im Leistungsaustausch, da sich die Vertragsparteien in dem Anstellungsvertrag ausdrücklich darauf verständigt haben, dass die Fahrzeugüberlassung als (konkrete) Vergütung für geleistete Dienste erfolgt.

Ergänzender Hinweis für die Nacharbeit:

Beachten Sie, dass bei einer Fahrzeugüberlassung an das Personal nur dann eine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt, wenn die Fahrzeugüberlassung nicht gegen Entgelt, also nicht im Leistungsaustausch erfolgt.

Von einer unentgeltlichen Überlassung von Kraftfahrzeugen an das Personal im Sinne des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG) kann ausnahmsweise ausgegangen werden, wenn die vereinbarte private Nutzung des Fahrzeugs derart gering ist, dass sie für die Gehaltsbemessung keine wirtschaftliche Rolle spielt, und nach den objektiven Gegebenheiten eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausscheidet (vgl. BFH-Urteil vom 4.10.1984, V R 82/83, BStBl. 1984 II S. 808). Danach kann Unentgeltlichkeit nur angenommen werden, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird (Abschn. 15.23 Abs. 12 UStAE).

Die Rechtsprechung des EuGH vom 20. 01. 2021 (C-288/19; EU:C:2021:32) steht dem nicht entgegen. Nach BFH-Urteil vom 30.06.2022, V R 25/21, DStR 2022, 2054 liegt der für einen steuerbaren Umsatz erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Fahrzeugüberlassung an einen Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen zu privaten Zwecken und der (teilweisen) Arbeitsleistung jedenfalls dann vor, wenn die Fahrzeugüberlassung individuell arbeitsvertraglich vereinbart ist und tatsächlich in Anspruch genommen wird (Folgeentscheidung zum EuGH v. 20.01.2021 – C-288/19, EU:C:2021:32, DStR 2021, 154).

Der Ort des Leistungsaustausches als B2C-Umsatz für die langfristige Fahrzeugüberlassung richtet sich gem. § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG danach, wo der Arbeitnehmer seinen

Wohnsitz (Prien, Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) hat.

Die Fahrzeugüberlassung durch die GmbH ist daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) zum Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG mit 19 % steuerpflichtig.

(Punkte 1/36)

Hinweis:

Die Nennung der Regelung des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG wird nicht erwartet. Aus diesem Grund wird darum gebeten, den Punkt im Rahmen der Steuerbarkeit auch dann zu vergeben, wenn die Regelung des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG nicht aufgeführt ist. Dies gilt für die gesamte USt-Lösung. Dies schließt es m. E. jedoch nicht aus, dass im Rahmen einer Gesamtwürdigung der jeweiligen Prüfungsleistung, z. B. für das Erreichen einer besseren Note derartige Normnennungen – sofern vertretbar – nicht doch zugunsten des Kandidaten bzw. der Kandidatin einfließen. Entsprechendes gilt z. B. auch für § 3 Abs. 5a, § 15a Abs. 11, § 16 Abs. 2 oder § 18 Abs. 2 UStG.

II. Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe / Steuerentstehung

Die Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG das Entgelt. Entgelt ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Im Hinblick auf § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG richtet sich das Entgelt für die Fahrzeugüberlassung, nach dem Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung des Arbeitnehmers. Diese Kosten sind ggf. im Schätzungsweg gem. § 163 AO zu ermitteln.

Es bestehen keine Bedenken, den Wert anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers für die Überlassung des Fahrzeugs zu schätzen. Aus den Gesamtkosten dürfen allerdings keine Kosten ausgeschieden werden, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, weil entgeltliche sonstige Leistungen nicht unter Art. 24 MwStSystRL, sondern unter Art. 25 Buchst. a, b, c MwStSystRL fallen. Der so ermittelte Wert ist ein sog. Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist. Treffen die Parteien Aussagen zum Wert der Arbeitsleistungen, so ist dieser Wert als Bemessungsgrundlage für die Überlassung der Fahrzeuge zugrunde zu legen, wenn er die Kosten für die Fahrzeugüberlassung übersteigt (vgl. auch § 10 Abs. 5 UStG). Dabei ist im Rahmen der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, dass die Fahrten zwischen Wohnung und 1. Tätigkeitsstätte sowie die

Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung umsatzsteuerlich den Privatfahrten des Arbeitnehmers zugerechnet werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann von den lohnsteuerlichen Werten als Bemessungsgrundlage ausgegangen werden. Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (Abschn. 15.23 Abs. 11 Nr. 1 UStAE sowie Abschn. 1.8 Abs. 8 UStAE).

Wird der lohnsteuerrechtliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit dem vom Listenpreis abgeleiteten Pauschalwert angesetzt (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR), kann von diesem Wert auch bei der Umsatzbesteuerung ausgegangen werden, wobei jedoch keine Kürzung des inländischen Listenpreises für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge vorzunehmen ist.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich wie folgt:

1 % des inländischen auf volle 100,00 € abgerundeten Bruttolistenpreis (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG und R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR), 39.200,00 € x 1 %	392,00 €
0,03 % des inländischen auf volle 100,00 € abgerundeten Bruttolistenpreis für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG und R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR), 39.200,00 € x 0,03 % x 30 km	352,80 €
Summe (= Gegenleistung i. S. d. § 10 Abs. 1 und 2 UStG)	744,80 €
Bemessungsgrundlage (BMG):	
(§ 10 Abs. 2 Satz 2, Abs. 1 Satz 2 UStG); 744,80 €: 1,19 =	625,88 €
Umsatzsteuer somit (BMG x 19 %)	118,92 €

(Punkte 2/38)

Die Steuer entsteht als monatliche Teilleistung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 bis 3 UStG jeweils mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes (vgl. § 18 Abs. 2 UStG); also monatlich. Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die GmbH als Unternehmerin.

III. Vorsteuerabzugsrecht (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)

Die GmbH hat dem Grunde und der Höhe nach einen auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gestützten Vorsteuerabzug, da sie das Fahrzeug ausschließlich im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit nutzt und demnach das Fahrzeug im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG und Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE ihrem Unternehmen zuordnen muss

(Zuordnungsgebot). Darüber hinaus ist das Vorsteuerabzugsrecht weder eingeschränkt, ausgeschlossen (vgl. § 15 Abs. 1a bis 2 UStG) noch nach § 25f Abs. 1 Nr. 2 UStG zu versagen, da die vorgenannten Normen (offensichtlich) nicht einschlägig sind.

(Punkte 1/39)

Tz. 2 Weihnachtsfeier

Fraglich ist, ob anlässlich der Weihnachtsfeier die GmbH dem Grunde nach an ihre Mitarbeiter eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG und § 3a Abs. 1 UStG erbringt und demzufolge im Hinblick auf Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE bereits dem Grunde nach nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre. Beabsichtigt der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug, die bezogene Leistung nicht für seine unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden, ist er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt; nur mittelbar verfolgte Zwecke sind unerheblich (vgl. Abschn. 15.15 Abs. 1 Satz 1 UStAE und BFH-Urteil vom 9.12.2010, V R 17/10, BStBl 2012 II S. 53, und Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE). Da die Weihnachtsfeier keinem konkreten Ausgangsumsatz zugeordnet werden kann, ist demnach auf die Gesamttätigkeit der GmbH mit ihrem Baustoffhandel abzustellen. Da die GmbH mit ihrem Baustoffhandel lediglich Abzugsumsätze tätigt, ist die GmbH grundsätzlich für diese Kosten, vorbehaltlich von Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Anlässlich der Weihnachtsfeier führt die GmbH unentgeltliche sonstige Leistungen an ihre Arbeitnehmer aus. Diese Leistungen sind grundsätzlich als im betrieblichen Interesse gewährte nicht steuerbare Aufmerksamkeiten anzusehen, solange sie nicht die in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG enthaltenen Grenzen übersteigen (Abschn. 1.8 Abs. 4 Satz 1 und Satz 3 Nr. 6 UStAE). Die lohnsteuerrechtliche Beurteilung gilt mit der Maßgabe, dass der § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG genannte Betrag keinen Freibetrag, sondern eine Freigrenze darstellt (vgl. Abschn. 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6 Satz 4 UStAE und BFH-Urteil vom 10.05.2023 – V R 16/21, BStBl 2023 II S. 1023).

Die Weihnachtsfeier ist eine übliche Betriebsveranstaltung (i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG, vgl. hierzu auch BMF-Schreiben 14.10.2015, BStBl. 2015 I S. 832, Steuererlasse § 19/6 zu 20). Die erbrachten Zuwendungen (Bewirtung, Musik, Beförderungsleistungen) im Rahmen der Betriebsveranstaltung sind dem Grunde nach als üblich anzusehen. Zu beachten ist jedoch, dass solche Zuwendungen auch der Höhe nach angemessen sein müssen und den Betrag von 110,00 € einschließlich Umsatzsteuer pro Teilnehmer nicht übersteigen dürfen (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG).

Lediglich ergänzend wird darauf hingewiesen, dass Leistungen an Ehepartner, die nicht Arbeitnehmer des Betriebs sind, den angestellten Arbeitnehmern zuzurechnen sind (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 5 EStG, Tz. 4 Buchst. a) BMF-Schreiben vom 14.10.2015, a.a.O.).

Die gesamten Aufwendungen belaufen sich auf folgenden Betrag (Brutto)

Bewirtung:	2.142,00 €
Musik	700,00 €
Beförderung	476,00 €
= Summe	3.318,00 €

Pro Teilnehmer (3.318,00 € : 32 Personen) 103,69 €

Da an der Veranstaltung lt. Sachverhalt nur Arbeitnehmer der GmbH und nicht auch Ehegatten bzw. Begleitpersonen teilgenommen haben, liegt daher kein geldwerter Vorteil und somit keine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, da die Freigrenze von 110,00 € nicht überschritten wurde.

Aus den Eingangsrechnungen kann die GmbH daher dem Grunde nach die gesetzliche Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 14 UStG), zumal weder die Regelung des § 15 Abs. 1a bis 2 UStG noch Versagungsgründe nach § 25f Abs. 1 Nr. 2 UStG dem entgegenstehen.

(Punkte 2/41)

I. Bewirtung durch den Ratskeller

a) Steuerbarkeit / Steuerbefreiung / Steuersatz / Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe

Mit der Bewirtung der Gäste erbringt der Inhaber des Ratskellers an die GmbH eine einheitliche sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, deren Leistungsort sich gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b) UStG danach richtet, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht wird (vgl. zur Abgrenzung Abschn. 3.6 UStAE und z.B. BFH – Urteil vom 26.08.2021, V R 42/20, BStBl. 2022 II S. 219 zur Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung bei der Abgabe von Speisen bei Nutzung eines Food-Courts in einem Einkaufszentrum). Die Bewirtung ist demnach gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (vgl. § 4 UStG) auch steuerpflichtig. Der Steuersatz für die einheitliche sonstige Leistung beläuft sich gem. § 12 Abs. 1 UStG auf 19 %, da die Übergangsregelung des § 12 Abs. 2 Nr. 15 Satz 1 UStG zum 01.01.2024 ausgelaufen ist.

Die Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG auf 1.800,00 € und die Umsatzsteuer auf 342,00 € (1.800,00 € x 19 %).

b) Vorsteuerabzugsrecht für die GmbH

Da die GmbH im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i. S. d. § 14 Abs. 4 UStG ist, kann sie gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 16 Abs. 2 und § 18 Abs. 2 UStG im VAZ Dezember 2022 auch der Höhe nach die ihr in Rechnung gestellte Vorsteuer abziehen.

II. Musik

Zwar erbringt die Kammermusikkapelle eine entgeltliche sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, die als B2B Umsatz gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG ebenfalls in Rosenheim ausgeführt wurde und demnach gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (vgl. § 4 UStG) mit 19 % (vgl. § 12 Abs. 1 UStG) und einer Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG von 588,24 € (= 700,00 € : 1,19) und einer Umsatzsteuer von 111,76 € steuerpflichtig ist. Da die GmbH jedoch nicht im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist, steht ihr bereits dem Grunde nach gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG kein Vorsteuerabzug zu.

(Punkte 1/42)

III. Busunternehmer, Kainz aus Kufstein (Österreich)

Der Busunternehmer Kainz aus Kufstein erbringt gegenüber der GmbH mit dem Transport der Mitarbeiter von Rosenheim nach Aschau und zurück eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG in Form einer Personenbeförderung, deren Leistungsort sich gem. § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG nach der Beförderungstrecke richtet. Da sich die Beförderung ausschließlich auf das Inland bezog, ist die Personenbeförderung mit Ausführung der Leistung am 11.12.2021 gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (vgl. § 4 UStG) mit 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG steuerpflichtig. Der ermäßigte Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b) UStG kommt vorliegend nicht in Betracht, da die Personenbeförderung nicht im genehmigten Linienverkehr durchgeführt wurde (vgl. Abschn. 12.13 UStAE).

(Punkte 1/43)

Der Busunternehmer Kainz aus Kufstein in Österreich ist zwar ein im Ausland ansässiger Unternehmer i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 1 UStG, zu einer Verlagerung der Steuerschuld nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 HS 1 UStG kommt es im Hinblick auf § 13b Abs. 6 Nr. 2 UStG gleichwohl nicht. Nach § 13b Abs. 6 Nr. 2 UStG finden die Absätze 1 bis 5 des § 13b UStG keine Anwendung, wenn wie hier die Personenbeförderung mit einem Fahrzeug

i. S. d. § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, also mit Fahrzeugen mit einem Hubraum von mehr als 48 ccm oder mit einer Leistung von mehr als 7,2 kW, ausgeführt wird.

Die Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG auf 400,00 € (476,00 €: 1,19) und die Umsatzsteuer somit auf 76,00 € (400,00 € x 19 %). Die Steuer ist mit Ablauf des VAZ Dezember entstanden und wird mangels Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf die GmbH von dem Busunternehmer gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldet.

Da die Rechnung bereits am 14.12.2021 ausgestellt wurde, hat die GmbH mit Ablauf des VAZ Dezember 2021 einen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. § 16 Abs. 2 und 18 Abs. 2 UStG entsprechenden Vorsteuerabzug, zumal es auf die Zahlung der Rechnung nicht ankommt.

(Punkte 1/44)

Tz. 3 geplante Vermietung / Errichtung des Gebäudes (Bruno Bartel)

I. Errichtung des Gebäudes Bruno Bartel

a) Steuerbarkeit, Steuerbefreiung, Steuersatz

Mit der Errichtung des schlüsselfertigen Gebäudes auf dem Grundstück des Paul Prager führt Bruno Bartel eine Werklieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 und 4 UStG aus, da er die verwendeten Baustoffe selbst besorgt (vgl. auch Abschn. 3.8 Abs. 1 UStAE). Da die Vertragsparteien lediglich Abschlagszahlungen entsprechend dem Baufortschritt und keine Teilabnahmen vereinbart haben, wurde die Werklieferung nicht in Teilleistungen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 2 und 3 UStG, sondern erst mit Fertigstellung bzw. mit Abnahme des Gebäudes, also spätestens am 18.06.2021 ausgeführt (Abschn. 13.2 Abs. 1 Nr. 1 UStAE).

Der Ort der Lieferung richtet sich gem. §§ 3 Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG danach, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, also nach der Belegenheit des Grundstücks (Hochries Str. 10 in Prien am Chiemsee, Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG).

Die Werklieferung ist demnach gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) mit 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG steuerpflichtig.

b) Steuerschuldner, Bemessungsgrundlage

Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG Bruno Bartel, da weder die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 7 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 HS 1 noch die des § 13b Abs. 2 Nr. 4 und Abs. 5 Satz 2 UStG vorliegen. Zwar führt Bruno Bartel eine Bauleistung i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG aus, zu einer Verlagerung der Steuerschuld auf Paul

Prager kommt es gleichwohl nicht, da Paul Prager weder im Ausland ansässig ist (vgl. § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 7 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 HS 1 UStG) noch seinerseits ebenfalls entsprechende Bauleistungen ausführt (vgl. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG).

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG nach dem Entgelt. Entgelt ist gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Die Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach auf 800.000,00 € (952.000,00 € : 1,19) und die Umsatzsteuer auf 152.000,00 € (800.000,00 € x 19 %).

(Punkte 1/45)

c) Steuerentstehung / Schuldner / § 14c Abs. 1 UStG-Steuer

Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 UStG i. V. m. § 18 Abs. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes der Leistungsausführung, also mit Ablauf des VAZ Juni 2021. Bezüglich der erhaltenen Anzahlungen in Höhe von gesamt 280.000,00 € netto entsteht die Steuer von gesamt 53.200,00 € (=280.000,00 € x 19 %) jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG bereits mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes (§ 18 Abs. 2 UStG) der Vereinnahmung. Im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 UStG ist demnach lediglich der Restbetrag in Höhe von netto 520.000,00 € mit einer Umsatzsteuer in Höhe von 98.800,00 € (520.000,00 € x 19 %) zu erfassen. Aus diesem Grund ergeben sich folgende Steuerentstehungszeitpunkte:

Anzahlungsrechnungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 4 UStG)

Rechnung vom	Bezahlt am	Netto	USt	Entstehung (VAZ)
10.10.2020	17.10.2021	70.000,00 €	13.300,00 €	Oktober 2020
04.02.2021	11.02.2021	120.000,00 €	22.800,00 €	Februar 2021
20.05.2021	27.05.2021	90.000,00 €	17.100,00 €	Mai 2021
Summe		280.000,00 €	53.200,00 €	

Schlussrechnung (Restbetrag, (Rest: (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 UStG)

30.06.2021	07.07.2021	520.000,00 €	98.800,00 €	Juni 2021
------------	------------	--------------	-------------	-----------

(Punkte 1/46)

Hinweis:

Den Punkt für die Steuerentstehung bitte ich auch dann zu vergeben, wenn die Regelungen des § 16 Abs. 2 UStG oder/und § 18 Abs. 2 UStG nicht genannt sind.

Da Bruno Bartel bezüglich der erhaltenen Anzahlungen jeweils eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt hat, hat er gem. § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG im Rahmen der Endrechnung die vor Leistungsausführung vereinnahmten Teilentgelte in Höhe von gesamt 280.000,00 € und die auf sie entfallenden Steuerbeträge in Höhe von gesamt 53.200,00 € abzusetzen. Da Bruno Bartel dieser Verpflichtung nicht nachgekommen ist, schuldet er den in der Endabrechnung ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag in Höhe von 152.000,00 € (Abschn. 14.8 Abs. 10 Satz 1 UStAE). Der Teil der in der Endrechnung ausgewiesenen Steuer, der auf die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte entfällt, vorliegend in Höhe von 53.200,00 € wird von Bartel zusätzlich nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet (Abschn. 14.8 Abs. 10 Satz 3 UStAE). Insofern entsteht die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG mit Ausgabe der Rechnung am 30.06.2021 und wird gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG von Bruno Bartel geschuldet. Sofern er die Endabrechnung berichtigt, ist gem. § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG die Regelung des § 17 Abs. 1 UStG anzuwenden.

(Punkte 1/47)

II. Vermietung durch Paul Prager

a) Steuerbarkeit

Paul Prager erbringt mit der entgeltlichen Überlassung der Räumlichkeiten gegenüber seinen Mietern jeweils eine sonstige Leistung im Leistungsaustausch gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 in Form einer Duldungsleistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG. Die jeweilige Vermietung wird als Teilleistung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 2 und 3 UStG ausgeführt, da bezüglich des Mietzinses monatlich abgerechnet wird (vgl. § 13 Abs. 1 Buchst. a) Satz 2 und 3 UStG). Insofern ist Paul Prager Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG und sein Unternehmen umfasst gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die gesamte Vermietung. Aus diesem Grund hat Paul Prager das Gebäude seinem Unternehmen zuzuordnen (Zugordnungsgebot, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG und Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE). Der Ort der Vermietungsumsätze ist auch im Inland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG, da sich der Ort des Leistungsaustausches gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und 2 Buchst. a) UStG nach der Belegenheit des Grundstücks (Prien am Chiemsee; Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) richtet. Die jeweiligen Vermietungen sind daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

(Punkte 1/48)

b) Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG) inkl. Option

(1) Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG

Die Vermietungen sind jedoch gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG steuerfrei.

Die vorgenannte Steuerbefreiung führt gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) UStG zu einem sog. Ausschlussumsatz, d. h. Paul Prager ist gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 UStG nicht berechtigt, Vorsteuerbeträge bezüglich der steuerfreien Vermietung in Abzug zu bringen.

(2) Option gem. § 9 Abs. 1 UStG

Der Unternehmer kann gem. § 9 Abs. 1 UStG unter anderem einen Umsatz, der – wie hier – gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird bzw. werden soll.

Eine Option gem. § 9 Abs. 1 UStG ist daher bereits für die Wohnraumvermietungen im 3. Obergeschoss ausgeschlossen. Da die Drogeriemarktkette (EG), der Orthopäde Dr. Schütz (1. OG), der Versicherungsmakler Gruber (2. OG; 100 m²) und der Steuerberater Fichtner (2. OG, 100 m²) ihrerseits jeweils Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG sind und die jeweiligen Flächen jeweils für ihr Unternehmen anmieten (Verkaufsfläche, Arztpraxis, Büro und Steuerberaterkanzlei) ist bei diesen Mietverträgen eine Option gem. § 9 Abs. 1 UStG möglich.

(3) Einschränkung des Optionsrechts gem. § 9 Abs. 2 i. V. m. § 27 Abs. 2 UStG

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG ist bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a) UStG) gem. § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger (also der jeweilige Mieter) das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Der Unternehmer – sprich der Vermieter – hat die Voraussetzungen gem. § 9 Abs. 2 Satz 2 UStG nachzuweisen. Da mit der Errichtung des Gebäudes nach dem 11.11.1993 begonnen wurde, ist gem. § 27 Abs. 2 Nr. 3 UStG die Regelung des § 9 Abs. 2 UStG auch anzuwenden, da auch im Übrigen keine der Ausnahmen des § 27 Abs. 2 UStG eingreift.

Eine Option ist demnach lediglich bei der Vermietung an die Drogeriemarktkette und an Steuerberater Fichtner zulässig, da diese ihrerseits gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbare und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) steuerpflichtige Abzugsumsätze tätigen (vgl. auch im Umkehrschluss zu § 15 Abs. 2 und 3 UStG).

Da der Orthopäde Dr. Schütz seinerseits nach § 4 Nr. 14 Buchst. a) Satz 1 UStG i. V. m. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG und im Umkehrschluss zu § 15 Abs. 3 UStG steuerfreie Ausschlussumsätze tätigt, ist eine Option gem. § 9 Abs. 2 UStG für diese Räumlichkeiten nicht möglich.

Auch bei dem Versicherungsmakler Gruber, der gem. § 4 Nr. 11 UStG ebenfalls steuerfreie Ausschlussumsätze ausführt (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG und im Umkehrschluss zu § 15 Abs. 3 UStG) ist eine Option ebenfalls nicht zulässig.

c) Steuersatz, Bemessungsgrundlage, Steuerhöhe, Steuerentstehung (bzw. Deklaration)

Sofern eine Option nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG i. V. m. § 27 Abs. 2 UStG zulässig ist, beläuft sich der Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG auf 19 %. Die Bemessungsgrundlagen richten sich gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG nach dem Entgelt, also nach der Gegenleistung ohne gesetzliche Umsatzsteuer.

Als Teilleistung entsteht die Steuer für die steuerpflichtige Vermietungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 bis 3 UStG jeweils monatlich. Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der Unternehmer Paul Prager.

(Punkte 1/49)

d) Vorsteuerabzug für Paul Prager

(1) Vorsteuerabzug dem Grunde nach

Paul Prager hat als leistungsempfänger Unternehmer für die Anzahlungen dem Grunde nach einen auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG gestützten Vorsteuerabzug in Höhe von 53.200,00 €, da über die Anzahlungen ordnungsgemäße Rechnungen i. S. d. § 14 UStG erteilt wurden und die Zahlungen tatsächlich vor Leistungsausführung geleistet wurden. Bezüglich der Schlussrechnung hat Paul Prager einen Vorsteuerabzug dem Grunde nach gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG in Höhe von 98.800,00 €.

Obwohl bezüglich der Schlussrechnung Bruno Bartel entgegen der Regelung des § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG, die in den Zahlungsrechnungen enthaltenen Umsatzsteuerbeträge nicht offen abgesetzt hat und demnach den zu hoch ausgewiesenen Betrag in Höhe von 53.200,00 € gem. § 14c Abs. 1 UStG schuldet, kann Paul Prager dem Grunde nach nur den Teil des in der Endrechnung ausgewiesenen Steuerbetrags als Vorsteuer abziehen, der auf das nach der Ausführung der Leistung zu entrichtende restliche Entgelt entfällt (Abschn. 14.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE, Abschn. 15.2a Abs. 8 UStAE und Abschn. 15.2a Abs. 6 Satz 12 UStAE).

(Punkte 1/50)

(2) Vorsteuerabzug der Höhe nach

Im Hinblick auf den Grundsatz des Sofortabzuges muss der Unternehmer bei jedem Leistungsbezug anhand seiner Verwendungsabsicht entscheiden, inwieweit er die bezogene Leistung für Abzugsumsätze oder für Ausschlussumsätze verwenden möchte (vgl. hierzu Abschn. 15.12 Abs. 1 Satz 5 und Abschn. 15.2c Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 UStAE). Bei Anzahlungen ist dabei auf den Zeitpunkt der jeweiligen Anzahlung abzustellen (Abschn. 15.12 Abs. 1 Satz 14 und 15.2c Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 UStAE).

Da Paul Prager von Anfang an die Absicht hatte, die bezogene Bauleistung sowohl für steuerpflichtige als auch für steuerfreie Vermietungsumsätze, die den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG und im Umkehrschluss zu § 15 Abs. 3 UStG ausschließen, zu verwenden, hat er die abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuer gem. § 15 Abs. 4 Satz 1 und 3 UStG sachgerecht aufzuteilen. Dabei ist auf das Verhältnis der Wohn- bzw. Nutzflächen abzustellen (Abschn. 15.17 Abs. 7 Satz 4 UStAE). Bezüglich der jeweiligen Anzahlungen und der Schlussrechnung ergibt sich demnach Folgendes:

aa) Anzahlungsrechnung vom 10.10.2020 (Zahlung am 17.10.2020)

Bezüglich der Anzahlungsrechnung vom 10.10.2020 mit einer offen ausgewiesenen Umsatzsteuer in Höhe von 13.300,00 € hatte Paul Prager die Absicht das Gebäude zu 75 % steuerpflichtig (EG, 1. und 2. OG) und zu 25 % (3. OG) steuerfrei zu vermieten, zumal er bereits am 14.09.2020 einen entsprechenden Vorvertrag über die Anmietung des Erdgeschosses mit der Drogeriemarktkette abgeschlossen hatte. Aus diesem Grund beläuft sich sein Vorsteuerabzugsrecht der Höhe nach für den VAZ Oktober (Zahlung am 17.10.2020 vgl. auch § 16 Abs. 2 UStG) im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3, Abs. 2 bis 4 UStG auf 9.975,00 € ($13.300,00 \text{ €} \times 75 \%$), zumal das Vorsteuerabzugsrecht auch nicht nach § 25f Abs. 1 Nr. 2 UStG zu versagen ist.

bb) Anzahlungsrechnung vom 04.02.2021 (Zahlung am 11.02.2021)

Da Paul Prager am 13.01.2021 einen Vorvertrag bezüglich der Vermietung des 1. Obergeschosses mit dem Orthopäden Dr. Schütz abgeschlossen hatte, beläuft sich seine zum Vorsteuerabzug berechnete Verwendungsabsicht für die Anzahlungsrechnung vom 04.02.2021, die am 11.02.2021 überwiesen wurde, demnach auf 50 % (Erdgeschoss und 2. Obergeschoss = $400 \text{ m}^2/800,00 \text{ €}$ - Gesamtfläche) bzw. auf 11.400,00 € ($22.800,00 \text{ €} \times 50 \%$).

cc) Anzahlungsrechnung vom 20.05.2021

Da Paul Prager am 20.05.2021 bezüglich der Vermietung des 2. Obergeschosses, mit dem

Versicherungsmakler Gruber bzw. dem Steuerberater Fichtner jeweils einen Mietvertrag bezüglich der beiden Büroeinheiten von 100 m² abgeschlossen hatte, änderte er seine Verwendungsabsicht für die Vermietung erneut.

Seine Verwendungsabsicht bezüglich der steuerpflichtigen Vermietung beläuft sich ab diesem Zeitpunkt demnach auf 37,5 % (Erdgeschoss: 200 m², 2. OG 100 m² (an StB Fichte) = 300 m²/800 m² = 37,5 %). Da Paul Prager die Rechnung am 27.05.2021 überwiesen hat, hat er im VAZ Mai 2021 hierfür einen Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3, Abs. 15 Abs. 2 bis 4 UStG und § 16 Abs. 2 und 18 Abs. 2 UStG in Höhe von 6.412,50 € (=17.100,00 € x 37,5 %), zumal auch hierfür das Vorsteuerabzugsrecht nicht gem. § 25f Abs. 1 Nr. 2 UStG zu versagen ist.

(Punkte 1/51)

dd) Schlussrechnung vom 30.06.2021

Da die beiden Wohnungen im 3. Obergeschoss, wie geplant mit Mietvertrag vom 14.06.2021 vermietet werden konnten, beläuft sich das Vorsteuerabzugsrecht des Paul Prager im VAZ Juni 2021 bezüglich der Schlussrechnung vom 30.06.2021 gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2 bis 4 und §§ 16 Abs. 2, 18 Abs. 2 UStG und § 25f Abs. 1 Nr. 2 UStG ebenfalls auf 37,5 % bzw. auf 37.050,00 € (37,5 % x 98.800,00 €).

(Punkte 1/52)

e) Änderung der Verhältnisse gem. § 15a Abs. 1 UStG

(1) Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG, § 44 Abs. 1 UStDV

Ändern sich bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG vorzunehmen, zumal dem Sachverhalt keine kürzere Verwendungsdauer (vgl. § 15 Abs. 5 Satz 2 UStG) entnommen werden kann. Die Regelung des § 15a Abs. 1 UStG ist im Hinblick auf § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV auch anzuwenden, da das gesamte Vorsteuervolumen mit 152.000,00 € den Betrag von 1.000,00 € übersteigt.

(2) Beginn, Dauer und Ende des Berichtigungszeitraumes (BRZ)

Der Berichtigungszeitraum beginnt gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG mit der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsgutes. Eine erstmalige Verwendung i. S. d. § 15a UStG ist die

erstmalige tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes (Abschn. 15a.3 Abs. 1 UStAE), also der Mietbeginn am 01.07.2021. Der BRZ beginnt (auch unter Berücksichtigung von § 45 UStDV analog, vgl. hierzu Abschn. 15a.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE) demnach am 01.07.2021.

Dauer, § 15a Abs. 1 Satz 2 und Beachtung von § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG 10 Jahre

Ende des BRZ gem. § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 45 UStDV 30.06.2031.

Der Berichtigungszeitraum ist demnach im Jahr 2021 noch nicht (vollständig) abgelaufen.

(3) ursprüngliche Verhältnisse („Investitionsphase“)

Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes entfallen (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzuges zum Vorsteuervolumen insgesamt). Aufgrund der vorhandenen Verwendungsabsicht ergibt sich folgendes:

Anzahlungsrechnung vom 10.10.2020	13.300,00 €	75,0 %	9.975,00 €
Anzahlungsrechnung vom 04.02.2021	22.800,00 €	50,0 %	11.400,00 €
Anzahlungsrechnung vom 20.05.2021	17.100,00 €	37,5 %	6.412,50 €
Schlussrechnung vom 30.06.2021	<u>98.800,00 €</u>	37,5 %	<u>37.050,00 €</u>
Gesamt	152.000,00 €		64.837,50 €

In % somit ($64.837,50 \text{ €} \times 100 : 152.000,00 \text{ €} = 42,65625 \text{ \%}$ bzw.) 42,66 %

(Punkte 1/53)

(4) tatsächliche Verhältnisse

Da sich im Jahr 2021 ab der Vermietung keine weiteren Änderungen ergeben haben, beläuft sich die tatsächliche Verwendung im Jahr 2021 auf 37,5 % (= $300 \text{ m}^2 / 800 \text{ m}^2$).

(5) Änderung in % bzw. in Euro

Demnach beläuft sich die Änderung im Jahr 2021 auf ($42,66 \text{ \%} \cdot 37,5 \text{ \%} =$) 5,16 %.

Da bei der Berichtigung gem. § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Zehntel der auf das Gebäude entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen ist, beläuft der Berichtigungsbetrag für das Jahr 2021 demnach auf ($152.000,00 \text{ €} \times 1/10 \times 6/12 \times 5,16 \text{ \%} =$)

392,16 €.

(6) Prüfung von § 44 UStDV

Wie bereits ausgeführt, ist gem. § 15a Abs. 11 UStDV i. V. m. § 44 Abs. 1 UStG vorliegend die Regelung des § 15a UStG zu beachten, da sich das gesamte Vorsteuervolumen mit

152.000,00 € auf über 1.000,00 € beläuft.

Nach § 44 Abs. 2 Satz 1 UStG entfällt für dieses Kalenderjahr die Berichtigung des Vorsteuerabzugs, wenn sich die maßgebenden Verhältnisse in diesem Kalenderjahr um weniger als 10 Prozentpunkte geändert haben (betragsunabhängige 10%-Grenze). Diese Einschränkung gilt gem. § 44 Abs. 2 Satz 2 UStG dann nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1.000,00 € übersteigt. Da vorliegend weder die betragsunabhängige 10%-Grenze des § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV noch die 1.000,00 €-Grenze des § 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV überschritten ist, unterbleibt eine Änderung nach § 15a Abs. 1 UStG.

(Punkte 1/54)

Tz. 4 Grundstück in Rosenheim Wendelstein Str. 20

I. Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 UStG (Grundstück)

(1) Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG, § 44 Abs. 1 UStDV

Ändern sich bei Grundstücken einschließlich ihrer wesentlichen Bestandteile innerhalb von zehn Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG vorzunehmen, zumal dem Sachverhalt keine kürzere Verwendungsdauer für das Grundstück (vgl. § 15 Abs. 5 Satz 2 UStG) entnommen werden kann. Die Regelung des § 15a Abs. 1 UStG ist im Hinblick auf § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV auch anzuwenden, da das gesamte Vorsteuervolumen mit 380.000,00 € (2.000.000,00 € x 19 %) den Betrag von 1.000,00 € übersteigt. Mit dem Kauf des Grundstücks im Jahr 2011 führte der damalige Verkäufer an Bartel eine steuerbare Grundstückslieferung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1 UStG aus, deren Lieferort sich gem. § 3 Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG nach der Belegenheit des Grundstücks im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht richtet. Da Bartel das Grundstück von Anfang an als Lagerplatz für sein Unternehmen verwendet bzw. verwenden beabsichtigte, lag im Jahr 2011 auch keine Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG vor. Zwar war der damalige Verkauf gem. § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GrStG steuerfrei, jedoch hatte der damalige Verkäufer im Hinblick auf § 9 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 2 UStG formwirksam auf die Steuerbefreiung verzichtet (vgl. Allgemeine Sachverhaltshinweise). Steuerschuldner für die damalige Grundstückslieferung war gem. § 13b Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 HS 1 UStG nicht der damalige Verkäufer, sondern Bartel als Leistungsempfänger Unternehmer. Vor dem Hintergrund des § 14a Abs. 5 Satz 2 UStG wurde in der damaligen Rechnung von 2 Mio. € keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen, da

die Regelung des offenen Steuerausweises des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG keine Anwendung findet, was zur Folge hatte, dass sich die damalige Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG auf 2 Mio. € und die Umsatzsteuer auf 380.000,00 € (= 19 % x 2 Mio. €) belief (vgl. auch Abschn. 13b.13 Abs. 1 UStAE).

Da Bartel das Grundstück als Lagerplatz nutzen wollte (und auch hat) hatte er das Grundstück zwingend seinem Unternehmen zuzuordnen und hat die von ihm geschuldete Umsatzsteuer vor dem Hintergrund des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG i. V. m. § 16 Abs. 2 und 18 Abs. 2 UStG im selben Voranmeldungszeitraum der Steuerschuld als Vorsteuer abgezogen, da das Vorsteuerabzugsrecht gem. § 15 Abs. 1a bis 3 UStG weder eingeschränkt noch ausgeschlossen noch nach § 25f Abs. 1 Nr. 4 UStG zu versagen war.

(2) Beginn, Dauer und Ende des Berichtigungszeitraumes (BRZ)

Der Berichtigungszeitraum beginnt gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG mit dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsgutes. Eine erstmalige Verwendung i. S. d. § 15a UStG ist die erstmalige tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes (Abschn. 15a.3 Abs. 1 UStAE), also vorliegend der 01.04.2011. Der BRZ beginnt (auch unter Berücksichtigung von § 45 UStDV analog, vgl. hierzu Abschn. 15a.1 Abs. 1 Satz 6 UStAE) demnach am 01.04.2011, dauert gem. § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG 10 Jahre, zumal kein Fall einer Verkürzung nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG vorliegt und endet unter Berücksichtigung von § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 45 UStDV mit Ablauf des 31.03.2021. Beginn, Dauer und Ende des BRZ lassen sich demnach wie folgt darstellen:

Beginn, § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG, inkl. § 45 UStDV analog)	01.04.2011
Dauer, § 15a Abs. 1 Satz 2 und Beachtung von § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG	10 Jahre
Ende des BRZ gem. § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 45 UStDV	31.03.2021

Der Berichtigungszeitraum ist demnach weder im Jahr 2020 noch im Jahr 2021 (vollständig) abgelaufen.

(3) ursprüngliche Verhältnisse (Erwerb)

Wie bereits ausgeführt, belief sich das Vorsteuerabzugsrecht für den Erwerb des Grundstücks im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG i. V. m. § 13b Abs. 5 Satz 1 HS 1 UStG auf 100 %.

(4) tatsächliche Verhältnisse (beabsichtigte Verwendung)

Mit Beginn der Baumaßnahme am 01.09.2020 haben sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse für das Grundstück geändert, da Bartel mit der Bebauung mit Einfamilienhäuser und dem anschließenden Verkauf an Privatkunden eine steuerfreie Grundstückslieferung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1, Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG und § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GrEStG, ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG beabsichtigt hat. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG scheidet bei Bartel bereits daran, dass er die Einfamilienhäuser nicht an andere Unternehmer für deren Unternehmen verkauft bzw. verkaufen wollte.

(Punkte (1/55))

a) im Jahr 2020

Im Jahr 2020 ermitteln sich die tatsächlichen Verhältnisse demnach wie folgt:

Zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung für die Zeit vom 01.01.2020 bis zum 31.08.2020 als Lagerplatz (8 Monate x 100 %) =	800
Gesamte Verwendung (12 Monate x 100 % =)	1.200
bzw. auf 800/1.200 bzw. 8/12 bzw. 2/3 =	66,67 %

(Punkte 1/56)

b) im Jahr 2021

Eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung liegt im Jahr 2021 nicht mehr vor. Insofern beläuft sich die Änderung zu Ungunsten von Bartel auf 100 %.

(Punkte 1/57)

(5) Änderung in % bzw. in Euro

a) im Jahr 2020

Demnach beläuft sich die Änderung im Jahr 2020 auf (4/12 bzw. 1/3 bzw.)	33,33 %
---	---------

Da bei der Berichtigung gem. § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Zehntel der auf das Grundstück entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen ist, beläuft der Berichtigungsbetrag für das Jahr 2020 demnach auf (380.000,00 € x 1/10 x 12/12 x 33,33 % =)

	12.665,40 €
--	-------------

bzw. bei Berechnung mit 1/3 auf	12.666,67 €
---------------------------------	-------------

Hinweis:

Cent-Beträge werden nicht erwartet. Rundungsdifferenzen sind bei der Korrektur bitte zu berücksichtigen.

b) im Jahr 2021

Demnach beläuft sich die Änderung im Jahr 2021 auf	100 %
bzw. auf $(380.000,00 \text{ €} \times 1/10 \times 3/12 \times 100 \% =)$	9.500,00 €

(6) Prüfung von § 44 UStDV

Wie bereits ausgeführt ist gem. § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV vorliegend die Regelung des § 15a UStG zu beachten, da sich das gesamte Vorsteuervolumen mit 380.000,00 € auf über 1.000,00 € beläuft.

Nach § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV ist die Berichtigung auch für beide Kalenderjahre vorzunehmen, da sich die jeweilige Änderung mit 33,33 % im Jahr 2020 bzw. mit 100 % im Jahr 2021 um mindestens 10 Prozentpunkte geändert haben (betragsunabhängige 10 %-Grenze). Auf die 1.000,00 €-Grenze des § 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV kommt es demnach nicht mehr an.

Da in beiden Jahren die 6.000,00 €-Grenze des § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV überschritten ist, ist die Änderung in beiden Kalenderjahren im Hinblick auf § 16 Abs. 2 Satz 2 UStG i. V. m. § 18 Abs. 2 UStG bereits im Rahmen der monatlichen Voranmeldungen vorzunehmen.

Im Jahr 2020 ist demnach in den Voranmeldungen September bis Dezember jeweils ein Betrag in Höhe von 3.166,35 € ($12.665,40 \text{ €} : 4 \text{ Monate}$) bzw. in Höhe von 3.166,66 € ($=12.666,67 \text{ €} : 4 \text{ Monate}$) und im Jahr 2021 in den Monaten Januar bis März jeweils ein Betrag in Höhe von 3.166,66 € ($= 9.500 \text{ €} : 3 \text{ Monate}$) zu Ungunsten von Bartel zu berichtigen.

(Punkte 1/58)

II. Änderung der Verhältnisse nach § 15a Abs. 1 UStG (Turmdrehkran)

(1) Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG, § 44 Abs. 1 UStDV

Auch bezüglich des Turmdrehkrans haben sich aufgrund des Einsatzes des Turmdrehkrans auf der Baustelle für die Errichtung der Einfamilienhäuser die Verhältnisse i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG geändert.

Der Turmdrehkran ist aufgrund der 100 %-igen unternehmerischen Verwendung und dem damit verbundenen Zuordnungsgebot (Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE) Unternehmensvermögen des Bartel. Da Bartel seit dem 01.04.2018 den Kran ausschließlich im Rahmen seines Bauunternehmens zur Errichtung von Bauwerken auf fremden Grundstücken

verwendet hat und dies bei Erwerb aufgrund seiner damaligen Verwendungsabsicht (vgl. Allgemeine Sachverhaltshinweise) auch beabsichtigte, hat Bartel im Jahr 2018 gestützt auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und Abs. 2 bis 4 UStG einen Vorsteuerabzug von 100 % bzw. von 5.700,00 € geltend gemacht.

Die Errichtung eines Gebäudes auf fremden Grund und Boden stellt entweder eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerpflichtige Werklieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 und 4 UStG (i. V. m. Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG) oder sofern Bartel – im eher unwahrscheinlichen Fall – keine Baustoffe zu besorgen hat im Umkehrschluss zu § 3 Abs. 4 UStG eine steuerpflichtige Werkleistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG (i. V. m. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. c) UStG) dar.

Die Regelung des § 15a Abs. 1 UStG ist gem. § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV auch anzuwenden, da sich das gesamte Vorsteuervolumen mit 5.700,00 € auf über 1.000,00 € bezieht.

(2) Beginn, Dauer und Ende des Berichtigungszeitraumes (BRZ)

Der Berichtigungszeitraum bezüglich des Turmdrehkrans begann gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG (auch unter Berücksichtigung von § 45 UStDV analog) mit der erstmaligen Verwendung, also am 01.04.2018.

Die Dauer des Berichtigungszeitraumes war ursprünglich mit 5 Jahre gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG anzunehmen. Die Zerstörung des Baukrans aufgrund des Unfalls stellt jedoch eine Verkürzung des Berichtigungszeitraumes i. S. d. § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG dar. Da die Veranlagung für das Jahr 2020 lt. Sachverhalt noch nicht erfolgt ist, kann die Verkürzung des BRZ im Jahr 2021 bereits bei der Veranlagung des Jahres 2020 berücksichtigt werden, andernfalls wäre die Änderung des Steuerbescheides im Hinblick auf § 18 Abs. 3 Satz 1 UStG i. V. m. § 168 Satz 1 AO auf § 164 Abs. 2 AO zu stützen. Sofern auch eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO nicht mehr möglich sein sollte, stellt der Unfall und die damit verbundene Verkürzung des BRZ ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar, sodass der Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2020 ebenfalls geändert werden könnte.

Das Ende des BRZ ist demnach gem. § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG i. V. m. § 45 UStDV der 30.04.2021. Der Berichtigungszeitraum umfasst demnach einen Zeitraum von 3 Jahren und 1 Monat bzw. von 37 Monaten.

(Punkte 1/59)

(3) ursprüngliche Verhältnisse (Erwerb)

Wie bereits ausgeführt belief sich das Vorsteuerabzugsrecht für den Erwerb des Turmdrehkrans im Hinblick auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auf 100 %.

(4) tatsächliche Verhältnisse

Mit dem Einsatz des Krans auf der Baustelle für die Errichtung der Einfamilienhäuser ab dem 01.09.2020 haben sich jedoch die tatsächlichen Verhältnisse für den Kran geändert, da Bartel mit der Bebauung mit Einfamilienhäuser und dem anschließenden Verkauf an Privatkunden eine steuerfreie Grundstückslieferung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1, Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG und § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GrEStG, ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG beabsichtigt hat. Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9a UStG scheitert bei Bartel bereits daran, dass er die Einfamilienhäuser nicht an andere Unternehmer für deren Unternehmen verkauft bzw. verkaufen möchte (vgl. bereits oben bezüglich des Grundstücks).

a) im Jahr 2020

Sofern im Jahr 2020 die tatsächlichen Verhältnisse anhand der tatsächlichen Einsatztage ermittelt wird, quasi analog Abschn. 10.6 Abs. 5 Satz 3 UStAE und dem dort aufgeführten Beispiel im Zusammenhang eines Freizeitgegenstandes, beläuft sich die tatsächliche Verwendung auf 66,67 % und ermittelt sich wie folgt:

Zum Vorsteuerabzug berechnete Verwendung für die Zeit vom 01.01.2020 bis zum 31.08.2020 (120 Tage) =	120 Tage
Tatsächliche Einsatztage im Jahr 2020	180 Tage
bzw. auf $120/180$ bzw. $2/3$ =	66,67 %

Sofern auf die jeweiligen Monate abgestellt wird, ändert sich das Ergebnis vorliegend nicht ($8 \text{ Monate}/12 \text{ Monate}$) = 66,67 %.

b) im Jahr 2021

Eine zum Vorsteuerabzug berechnete Verwendung liegt im Jahr 2021 nicht mehr vor. Insofern beläuft sich die Änderung zu Ungunsten von Bartel auf 100 %

(5) Änderung in % bzw. in Euro

a) im Jahr 2020

Demnach beläuft sich die Änderung im Jahr 2020 auf ($4/12$ bzw. $1/3$ bzw.) 33,33 %

Aufgrund der Zerstörung und der damit verbundenen verkürzten Verwendungsdauer nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG ermittelt sich der Berichtigungsbetrag für das Jahr demnach auf $(5.700,00 \text{ €} \times 12/37 \times 33,33 \% =)$ 610,05 €
bzw. bei Berechnung mit $1/3$ $(5.700,00 \text{ €} \times 12/37 \times 1/3 =)$ auf 616,22 €

(Punkte 1/60)

b) im Jahr 2021

Demnach beläuft sich die Änderung im Jahr 2021 auf 100 %
bzw. auf $(5.700,00 \text{ €} \times 4/37 \times 100 \% =)$ 616,22 €

(Punkte 1/61)

(6) Prüfung von § 44 UStDV

Wie bereits ausgeführt ist gem. § 15a Abs. 11 UStG i. V. m. § 44 Abs. 1 UStDV die Regelung des § 15a UStG zu beachten, da sich das gesamte Vorsteuervolumen mit 5.700,00 € auf über 1.000,00 € beläuft.

Nach § 44 Abs. 2 Satz 1 UStDV ist die Berichtigung auch für beide Kalenderjahre vorzunehmen, da sich die jeweilige Änderung mit 33,33 % im Jahr 2020 bzw. mit 100 % im Jahr 2021 um mindestens 10 Prozentpunkte geändert haben (betragsunabhängige 10 %-Grenze). Auf die 1.000,00 €-Grenze des § 44 Abs. 2 Satz 2 UStDV kommt es demnach jeweils nicht mehr an.

Da der jeweilige Änderungsbetrag in beiden Jahren die 6.000,00 €-Grenze des § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV nicht überschritten hat, ist die Änderung in beiden Kalenderjahren erst im Rahmen der jeweiligen Jahreserklärung zu berücksichtigen.

(Punkte 1/62)

(7) Hinweis auf Vereinfachung in Abschn. 15a.11 Abs. 5 UStAE

Die Unterschiede, die sich im Fall einer Verkürzung des Berichtigungszeitraumes aufgrund des Unfalls ergeben, können nach Abschn. 15a.11 Abs. 5 Satz 2 UStAE aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des verkürzten Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden. Kandidaten, die diesen Weg gewählt haben, sind im Jahr 2020 noch von einem 5-jährigen Berichtigungszeitraum im Hinblick auf § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ausgegangen und haben für dieses Jahr folgenden Berichtigungsbetrag in der Jahreserklärung vorzunehmenden (vgl. § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV) Änderungsbetrag ermittelt:

(5.700,00 € x 1/5 x 12/12 x 33,33 % =) 379,96 €

bzw. bei Berechnung mit 1/3 (5.700,00 € x 1/5 x 12/12 x 1/3 =) auf 380,00 €

Sofern dieser Weg eingeschlagen wurde, ist der Differenzbetrag in Höhe von 230,09 € (= 610,05 € ./. 379,96 €) bzw. in Höhe von 236,22 € (616,22 € ./. 380,00 €) ebenfalls in der Jahreserklärung 2021 zusätzlich zu berücksichtigen.

Hinweis:

Hierbei handelt es sich um eine vollwertige und gleichwertige Lösung.

Hinweis:

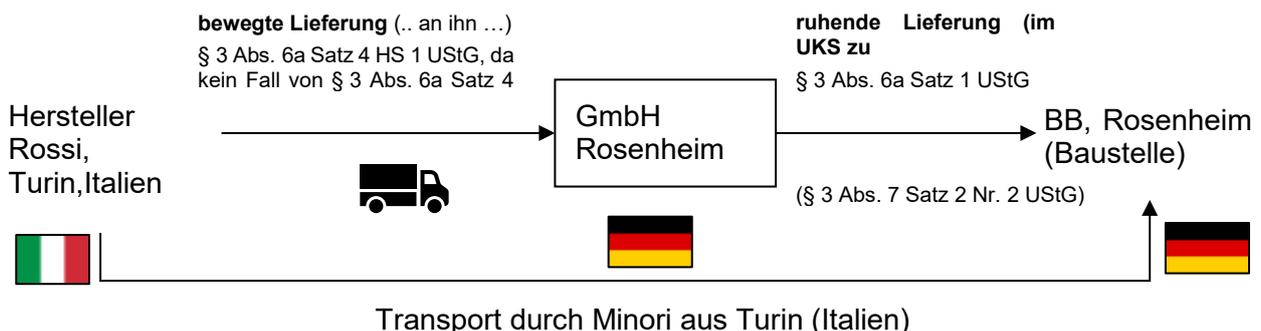
Sofern in Aufgabenstellungen derart konzipiert sind, dass Vereinfachungen seitens der Finanzverwaltung in Anspruch zu nehmen sind, wäre dieser Lösungsansatz der einzig korrekte. Hierfür spricht, dass auch in der Praxis eine Korrektur eines Steuerbescheides für den Mandanten mit zusätzlichen Kosten und für alle Beteiligten mit einem zusätzlichen Mehraufwand verbunden ist.

Hinweis:

An dieser Stelle darf auch angemerkt werden, dass Ausführungen und Hinweise auf den UStAE in der Klausur i. d. R. nicht bepunktet werden, wenn sich die Rechtslage eindeutig aus den gesetzlichen Regelungen ergeben. Insofern dient der UStAE primär als „Hilfestellung“ um einen „Klausurhänger“ zu überwinden. Sofern aber ausdrücklich auf Vereinfachungen der Finanzverwaltung einzugehen ist, kommen Sie an dem UStAE nicht „vorbei“.

III. Dachdeckerarbeiten

1. Verkauf der Dachschildel von der BB-Baustoff-GmbH an BB (für GmbH)



a) Steuerbarkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG)

Mit der Aushändigung der Dachziegel an Bruno Bartel führt die GmbH an Bartel eine Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG im Leistungsaustausch, also gegen Entgelt aus, da sie ihm Verfügungsmacht an den Dachziegel verschafft (vgl. auch Abschn. 3.1 Abs. 2 UStAE).

(1) ... im Rahmen eines Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG) ...

Die Lieferung wird im Rahmen eines Reihengeschäftes i. S. d. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG ausgeführt, da mehrere Unternehmer (Hersteller Rossi und die GmbH) über denselben Gegenstand (Dachziegel) Liefergeschäfte abgeschlossen haben und die Dachziegel unmittelbar vom Hersteller Rossi als ersten Unternehmer an Bruno Bartel als letzten Abnehmer versandt wurden. Im Hinblick auf § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG kann es nur eine sog. bewegte Lieferung, als Beförderungs- bzw. Versandungslieferung (i. S. d. § 3 Abs. 6 Satz 2 und 3 UStG) geben.

(2) ... nur einer ... Zuordnung der bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6a Satz 4 HS 1 UStG)

Da die GmbH das Transportunternehmen Minori aus Turin mit dem Transport der Dachziegel beauftragt hat, ist die bewegte Lieferung im Hinblick auf § 3 Abs. 6a Satz 4 HS 1 UStG zwischen der Lieferung des Rossi und der GmbH zuzuordnen, zumal die GmbH nicht mit einer italienischen USt-IdNr. (vgl. § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG) aufgetreten ist, die gem. § 3 Abs. 6a Satz 4 HS 2 UStG eine Zuordnung der bewegten Lieferung zwischen der Lieferung der GmbH und Bartel rechtfertigen könnte. Der allgemeine Sachverhaltshinweis, dass erforderliche Nachweise als erbracht gelten, reicht hierfür nicht aus, zumal auch die Finanzverwaltung die nicht kodifizierte Nachweismöglichkeit des § 3 Abs. 6a Satz 4 HS 2 UStG nur in den Fällen ansieht, wenn keiner der Fälle von § 3 Abs. 6a Satz 5 bis 7 UStG eingreift (vgl. hierzu weiterführend Abschn. 3.14 Abs. 9 ff. UStAE).

(3) Folgen für den zu beurteilenden Umsatz (ins. Ort)

Bei der Lieferung an Bruno Bartel handelt es sich demnach um eine warenruhende Lieferung, die der bewegten Lieferung folgt.

Der Lieferort richtet sich gem. § 3 Abs. 5a und Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG danach, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung (i. S. d. § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG) befindet (Rosenheim, Wendelstein Str. 20, Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Lieferung ist demnach gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

(Punkte 1/63)

b) Steuerbefreiung / Steuersatz

Darüber hinaus ist die Lieferung mangels Steuerbefreiung (vgl. § 4 UStG) auch mit 19 % (vgl. § 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

Mangels Warenbewegung ist der Verkauf durch die GmbH an Bartel insbesondere auch nicht nach § 4 Nr. 1b UStG i. V. m. § 6a UStG analog (vgl. Art. 2, Abs. 1 Buchst. a; Art. 14 Abs. 1, Art. 32 Abs. 1 und Art. 138 der MwStSystRL) als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (vgl. Wortlaut von § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und Abschn. 3.14 Abs. 2, Abs. 13 Satz 1, Abschn. 6a.1 Abs. 2 UStAE).

Hinweis:

Selbstverständlich werden Ausführungen zur MwStSystRL nicht erwartet und demnach nicht bepunktet.

c) Steuerschuldner / Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe / Steuerentstehung

Da der Verkauf von Baustoffen nicht von dem Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG erfasst wird (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 1 UStAE) und demnach die GmbH für die ruhende Lieferung Steuerschuldner gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, beläuft sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG auf 90.000,00 € (= 107.100,00 € : 1,19) und die Umsatzsteuer auf 17.100,00 € (= 90.000,00 € x 19 %). Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 UStG i. V. m. § 18 Abs. 2 UStG mit Ablauf des VAZ März 2021, da die Dachziegel am 30.03.2021 angeliefert wurden. Auf die Rechnungserteilung im April kommt es nicht an.

d) Vorsteuerabzug für Bruno Bartel

Mit Erhalt der Rechnung am 12.04.2021 ist zwar Bruno Bartel dem Grunde nach gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 14 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt, wegen der geplanten/durchgeführten steuerfreien Verkäufe der Einfamilienhäuser im Hinblick auf § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 GrEStG jedoch nicht der Höhe nach.

(Punkte 1/64)

2. Einkauf der Dachziegel für die GmbH

a) Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 / Steuerbefreiung (§ 4b UStG) / Steuersatz

Mit dem Erwerb der Dachziegel hat die GmbH in der Vertragsbeziehung zu Rossi schließlich

einen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a Abs. 1 und § 3d Satz 1 UStG innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

Die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG liegen vor. Die Dachziegel gelangen bei einer Lieferung (i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Italien, § 1 Abs. 2a Satz 1 UStG, Abschn. 1.10 Abs. 1 UStAE) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Deutschland), sodass die Voraussetzung des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben ist. Demnach kann im Rahmen eines Reihengeschäftes nur derjenige Erwerber sein, an den die bewegte Lieferung ausgeführt wird (Abschn. 3.14 Abs. 13 Satz 3 UStAE). Wie oben dargelegt, ist die bewegte Lieferung im Hinblick auf § 3 Abs. 6a Satz 4 HS 1 UStG der Lieferung von Rossi und die GmbH zuzuordnen.

Da die GmbH ihrerseits Unternehmerin ist, die die Ziegel für ihr Unternehmen erwirbt, liegen auch die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a) UStG vor.

Da der Hersteller Rossi in Italien ebenfalls Unternehmer ist, der die Dachziegel im Rahmen seines Unternehmens veräußert (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a) UStG) und in Italien kein Kleinunternehmer analog § 19 UStG ist (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b) UStG) ist, sind die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 UStG erfüllt.

Der Erwerb wurde im Hinblick auf § 3d Satz 1 UStG mit Ende der Beförderung in Rosenheim auch im Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeführt. Der Erwerb ist daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a und § 3d Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (§ 4b UStG) mit 19 % (vgl. § 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

b) Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe / Entstehung und Vorsteuerabzug

Da der Hersteller nach der Spiegelbildtheorie in Italien analog § 4 Nr. 1b und § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2a, Nr. 3 und Nr. 4 UStG-Italien (vgl. Art. 2, Abs. 1 Buchst. a); Art. 14 Abs. 1, Art. 32 Abs. 1 und Art. 138 der MwStSystRL) mit dem Verkauf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt hat, beläuft sich die Bemessungsgrundlage i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG für die Dachziegel auf 80.000,00 € und die Umsatzsteuer somit auf 12.800,00 € (= 80.000,00 € x 19 %).

Die Steuer entsteht mit gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ausstellung der Rechnung am 09.04.2021 und wird gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG von der GmbH als Erwerberin geschuldet.

Im selben VAZ (April 2021) hat die GmbH dem Grunde und der Höhe nach einen auf § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG gestützten Vorsteuerabzug, da weder eine Vorsteuerbeschränkung, ein Vorsteuerausschluss (vgl. § 15 Abs. 1a bis 3 UStG) noch eine Versagung der Vorsteuer nach § 25f Abs. 1 Nr. 3 UStG eingreift.

(Punkte 1/65)

3. Transportleistung der Spedition Minori aus Turin

Aufgrund der Transportleistung durch Minori wird die GmbH als leistungsempfangene Unternehmerin gem. § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 HS 1 und Abs. 7 Satz 2 UStG Steuerschuldnerin für die Transportleistung. Die Steuer in Höhe von 133,00 € (=700,00 € x 19 %) entsteht mit Ablauf des VAZ in dem die Leistung ausgeführt wurde (vgl. § 13b Abs. 1 UStG i. V. m. § 18 Abs. 2 UStG; VAZ März). Darüber hinaus hat sie im selben Voranmeldungszeitraum gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG einen korrespondierenden Vorsteuerabzug (vgl. auch Abschn. 15.10 Abs. 1 UStAE), da die Vorsteuer weder eingeschränkt, ausgeschlossen noch zu versagen ist (vgl. § 15 Abs. 1a bis 3 UStG und § 25f Abs. 1 Nr. 4 UStG). Letztlich ergibt sich dies aus folgender Überlegung:

a) Steuerbarkeit aus der Sicht des Spediteurs

Minori aus Turin erbringt mit dem Transport der Dachziegel gegenüber seinem Auftraggeber, der GmbH eine Transportleistung i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG im Leistungsaustausch, deren Leistungsort sich als B2B-Umsatz gem. § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG danach richtet, von wo aus die GmbH ihr Unternehmen betreibt (Rosenheim, Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Leistung des Minori aus Turin ist daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (Vgl. § 4 UStG) auch mit 19 % (vgl. § 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig. Insbesondere kommt auch die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3 Buchst. a) Doppelbuchst. bb) UStG nicht in Betracht, da die Dachziegel nicht eingeführt wurden i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG.

(Punkte 1/66)

b) Steuerschuldner / Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe, / -entstehung / Vorsteuerabzug

Da sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG richtet und der Spediteur ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG ist, wird die Steuer gem. § 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 HS 1 UStG von der GmbH geschuldet. Aus diesem Grund hat Minori im Hinblick auf § 14 Abs. 7 UStG i. V. m. § 14a Abs. 1 UStG analog bzw. gem. § 14 Abs. 7 UStG i. V. m. Art. 44, 196 und 203 der MwStSystRL der GmbH eine Nettorechnung ausgestellt. Folglich handelt es sich bei dem Rechnungsbetrag über 700,00 € um einen Nettobetrag. Die Bemessungsgrundlage beläuft sich gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG demnach auf 700,00 € und die Umsatzsteuer auf 133,00 € (= 700,00 € x 19 %). Die Steuer entsteht gem. § 13b Abs. 1 UStG i. V. m. § 18 Abs. 2 UStG mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung, also Ablauf des VAZ März 2021. Die GmbH hat daher im VAZ März 2021 einen auf § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG gestützten Vorsteuerabzug (vgl. auch Abschn. 15.10 Abs. 1, Abs. 4 und Abschn. 13b.15 Abs. 5 UStAE), zumal das

Vorsteuerabzugsrecht weder eingeschränkt (§ 15 Abs. 1a und Abs. 1b UStG), ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 UStG) noch zu versagen (§ 25f Abs. 1 Nr. 4 UStG) ist.

(Punkte 1/67)

4. Dachdeckerarbeiten durch Ludwig Lanz an Bruno Bartel

Aufgrund der von Ludwig Lanz bezogenen Werkleistung wurde Bruno Bartel gem. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG und Abs. 5 Satz 2 UStG Steuerschuldner, wobei aufgrund des steuerfreien Verkaufes der Einfamilienhäuser ihm kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG zusteht (vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 4 Nr. 9a UStG). Dies ergibt sich aus Folgendem:

a) Steuerbarkeit für Ludwig Lanz / Steuerbefreiung / Steuersatz

Mit der Eindeckung der Dächer führt Ludwig Lanz an Bruno Bartel eine Werkleistung im Umkehrschluss zu § 3 Abs. 4 UStG i. V. m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG aus, da er die Dachziegel von Bartel gestellt bekommt. Die gegen Entgelt, also im Leistungsaustausch ausgeführte Werkleistung wurde gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und Satz 2 Buchst. c) UStG im Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeführt, da sich die Gebäude in Rosenheim befinden. Die Werkleistung ist demnach gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung (vgl. § 4 UStG) mit 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

b) Steuerschuldner / Bemessungsgrundlage / Steuerhöhe

Ludwig Lanz führt seinerseits eine Bauleistung i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG aus. Da Bruno Bartel mit seinem Bauunternehmen ebenfalls entsprechende Bauleistungen ausführt, wird die Steuer gem. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG von Bruno Bartel geschuldet. Aus diesem Grund wurde in der Rechnung vom 29.04.2021 im Hinblick auf § 14a Abs. 5 Satz 2 UStG keine Umsatzsteuer offen ausgewiesen, da die Regelung des offenen Steuerausweises in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) keine Anwendung findet. Bei dem Betrag in Höhe von 20.000,00 € handelt es sich demnach um einen Nettobetrag (vgl. auch Abschn. 13b.13 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Die Umsatzsteuer beläuft sich demnach auf 3.800,00 €, ist gem. § 13b Abs. 2 UStG mit Ausstellung der Rechnung am 29.04.2021 entstanden und wird – wie ausgeführt – von Bruno Bartel als leistungsempfangenden Unternehmer gem. § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG geschuldet.

(Punkte 1/68)

c) Vorsteuerabzug für Bruno Bartel

Da der Leistungsbezug im unmittelbaren Zusammenhang mit den geplanten steuerfreien Grundstückslieferungen steht, hat Bruno Bartel zwar dem Grunde nach einen Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG, aber im Hinblick auf § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 4 Nr. 9a UStG nicht der Höhe nach.

(Punkte 1/69)

IV. Verkauf der Einfamilienhäuser / Hochzeitsgeschenk an die Tochter

1. Verkauf für jeweils 750.000,00 €

a) Steuerbarkeit

Mit dem Verkauf der fertigen Einfamilienhäuser führt Bruno Bartel an den jeweiligen Käufer eine Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG aus, da er mit Übergang von Nutzen und Lasten dem jeweiligen Käufer die Verfügungsmacht an den bebauten Grundstücken verschafft, zumal es sich nicht um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG handelt. Der Ort des Leistungsaustausches richtet sich dabei gem. § 3 Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG nach der Belegenheit des Grundstücks. Die jeweiligen entgeltlichen Grundstückslieferungen sind daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar.

b) Steuerbefreiung / Bemessungsgrundlage / Deklaration

Die vier Grundstückslieferungen sind jedoch gem. § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GrEStG, ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG steuerfrei. Eine Option nach § 9 Abs. 1 UStG ist nicht möglich, da die jeweiligen Käufer entweder bereits keine Unternehmer sind oder der Erwerb nicht für ihr jeweiliges Unternehmen erfolgt (Käufer sind Privatpersonen).

Die jeweilige Bemessungsgrundlage beläuft sich demnach gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG auf 750.000,00 € und ist analog § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a) Satz 1 UStG im VAZ (§ 18 Abs. 2 UStG) Juni 2021 zu deklarieren.

Hinweis:

Da laut Aufgabenstellung lediglich nach der Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze gefragt wurde, sind Ausführungen zur Bemessungsgrundlage und zur Deklaration für die Punktevergabe nicht erforderlich. Sie rechtfertigen m. E. auch nicht zur Vergabe eines Sonderpunktes, da die Aufgabenstellung insofern eindeutig ist.

2. Hochzeitsgeschenk an die Tochter am 01.09.2021

a) unentgeltliche Wertabgabe an die Tochter

Mit Übergang von Nutzen und Lasten (01.09.2021) führt Bruno Bartel an seine Tochter eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG aus, da er zumindest bezogen auf den Grund und Boden im Zeitpunkt des damaligen Leistungsbezuges ein Vorsteuerabzugsrecht gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG hatte (vgl. § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Der Ort der fiktiven Lieferung ist im Hinblick auf § 3 Abs. 5a und Abs. 7 Satz 1 UStG der Belegenheitsort des Grundstücks (Rosenheim, Inland i. S. d. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Grundstückslieferung ist daher gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, aber gem. § 4 Nr. 9a UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GrESTG, ohne Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG steuerfrei (vgl. Abschn. 4.9.1 Abs. 2 UStAE).

b) Hinweis auf § 15a Abs. 8 und 9 UStG

Da das Grundstück erst nach dem 31.03.2021 auf die Tochter übertragen wurde, ist die Entnahme des Grundstücks nicht im Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 UStG, da der Berichtigungszeitraum gem. § 15a Abs. 1, Abs. 5 UStG und § 45 UStDV bereits abgelaufen ist. Die unentgeltliche Wertabgabe fällt demnach nicht in den Anwendungsbereich des § 15a Abs. 1 und Abs. 5 UStG i. V. m. Abs. 8 und 9 UStG.

(Punkte 1/70)

Teil III: Erbschaftsteuer

1. Sachliche Steuerpflicht

Mit dem Tod des Max Murr (MM) am 01.07.2020 wurde seine Ehefrau Mathilde Murr aufgrund des Testaments gem. §§ 1922 Abs. 1, 1937, 2064 ff., 2087 Abs. 1 und §§ 2229 ff. und §§ 2269 ff. BGB im Rahmen des Berliner Testaments Alleinerbin und somit dessen Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 1922 Abs. 1 BGB) durch Erbanfall. Der Sohn wurde mit dem Tod seines Vaters nicht Erbe (vgl. § 2269 Abs. 1 BGB).

Der vorgenannte Erwerb unterliegt daher als Erwerb von Todes wegen der sachlichen Steuerpflicht des § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 1 1. Alt. ErbStG.

Die Ansprüche aus der gesetzlichen Rentenversicherung unterliegen nicht der Erbschaftsteuer (vgl. R E 3.5 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ErbStR). Insofern handelt es sich nicht um einen Vertrag zugunsten Dritter i. S. d. §§ 328, 330, 331 BGB, der nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG i. V. m. § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG zu berücksichtigen wäre.

Hinweis:

Die Regelungen zu §§ 1937, 2064 ff. BGB, 2087 Abs. 1, §§ 2229 ff. BGB werden i. d. R. nicht erwartet. Gleichwohl wird die Empfehlung ausgesprochen, diese kurz aufzuführen, wenn diese nicht mit einem zu hohen Zeitaufwand verbunden ist.

2. Persönliche Steuerpflicht

Da der Erblasser im Zeitpunkt seines Todes in Augsburg seinen Wohnsitz hatte (vgl. § 8 AO), also Inländer i. S. d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a) ErbStG war, unterliegt gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 ErbStG der gesamte in- und ausländische Vermögensanfall der unbeschränkten ErbSt-Pflicht.

3. Steuerentstehung, Bewertungszeitpunkt, Steuerklasse, Steuerschuldner

Die Steuer entsteht gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG mit dem Tod des Max Murr, also am 01.07.2020. Dieser Zeitpunkt ist für die Erwerbe von Todes wegen gem. § 11 ErbStG grundsätzlich auch der Bewertungsstichtag.

Der Erwerb unterliegt bei der Ehefrau gem. § 15 Abs. 1 Steuerklasse I Nr. 1 ErbStG der Stkl. I. Die Erwerberin ist gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 ErbStG Steuerschuldnerin.

(Punkte 1/71)

4. Wertermittlung

Als steuerpflichtiger Erwerb gilt gem. § 10 Abs. 1 Satz 1 ErbStG die Bereicherung des Erwerbers, soweit er nicht steuerfrei ist. In den Fällen des § 3 ErbStG ist die Bereicherung unter Maßgabe des § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG zu ermitteln. Vermögen, das zu dem Erbvorgang gehört, ist im Einzelnen:

A) Vermögensanfall (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG i. V. m. § 12 ErbStG)

1. Invest-Projekt-Vermögens GmbH (IPV-GmbH)

1.1. Wertermittlung

Die IPV-GmbH ist als Gewerbebetrieb (§§ 95 Abs. 1, 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) eine wirtschaftliche Einheit.

Der Geschäftsanteilsschein einer GmbH ist kein Wertpapier, sondern eine Beweisurkunde, die die Legitimation erleichtert. Einen Kurswert gibt es für derartige Anteilsscheine nicht. Eine Bewertung nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG scheidet aus.

Beteiligungen an einer GmbH sind vielmehr gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 BewG mit dem gemeinen Wert (vgl. hierzu § 9 Abs. 1 BewG) zu bewerten. Die Bewertung hat dabei gem. § 2 BewG einzeln zu erfolgen, wobei der Wert gem. § 3 BewG zunächst im Ganzen erfolgt und nach Maßgabe des § 97 Abs. 1b BewG anschließend aufgeteilt wird.

Der nach § 11 Abs. 2 BewG ermittelte Wert ist gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert (vgl. § 179 Abs. 1 AO) festzustellen und gem. § 12 Abs. 2 ErbStG für erbschaftsteuerliche Zwecke zu übernehmen. Die eigentliche Bewertung erfolgt gem. § 152 Nr. 3 BewG durch das Finanzamt in dessen Zuständigkeitsbezirk sich die Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO bzw. der Sitz i. S. d. § 11 AO der GmbH befindet (Finanzamt Augsburg). Erklärspflichtig ist gem. § 153 Abs. 3 BewG ausschließlich die GmbH und nicht die Erbin.

Da der Erbin die Anteile gem. § 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG i. V. m. § 39 Abs. 1 AO und § 1922 Abs. 1 BGB zuzurechnen sind, ist sowohl die Erbin gem. § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG, als auch die GmbH gem. § 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG Feststellungsbeteiligte. Aus diesem Grund erfolgt gem. § 154 Abs. 1 Satz 2 BewG i. V. m. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO eine gesonderte und einheitliche Feststellung.

Die Bewertung hat dabei gem. § 157 Abs. 4 Satz 1 BewG nach den tatsächlichen Verhältnissen und den Wertverhältnissen am Bewertungsstichtag (§§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und 11 ErbStG, 01.07.2020) zu erfolgen. Die eigentliche Bewertung richtet sich gem. § 109 Abs. 2 Satz 2 BewG i. V. m. § 11 Abs. 2 BewG bzw. gem. § 157 Abs. 4 Satz 2 BewG nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG.

Da eine Ableitung aufgrund von Verkäufen unter fremden Dritten, die innerhalb eines Jahres vor dem Besteuerungszeitpunkt stattgefunden haben, nicht vorliegen, ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG der gemeine Wert der Beteiligung unter Berücksichtigung der Ertragsaussicht oder einer oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln; dabei ist die Methode anzuwenden, die ein Erwerber der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde. Im Hinblick auf § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG darf dieser Wert, der sich aufgrund der §§ 95 Abs. 1, 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 1b, 99, 103, 109 Abs. 2 BewG ergibt, den Substanzwert – als Wertuntergrenze – der Gesellschaft nicht unterschreiten.

Im Hinblick auf § 11 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 199 Abs. 1 BewG kann das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 200 BewG) angewendet werden, da dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann, dass dieses zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde.

(Punkte 1/72)

(1) Ermittlung Substanzwert gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG:

Dem Grunde nach sind in die Ermittlung des Substanzwerts alle Wirtschaftsgüter einzubeziehen, die nach § 95 Abs. 1 und § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG zum Betriebsvermögen der GmbH gehören (vgl. auch R B 11.5 Abs. 2 ErbStR). Die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie die zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge sind gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG bei der Ermittlung des Substanzwerts mit dem gemeinen Wert anzusetzen (vgl. auch R B 11.5 Abs. 5 ErbStR). Insofern erfolgt eine Einzelbewertung.

Stimmt der Bewertungsstichtag nicht mit dem Schluss des Wirtschaftsjahrs überein, auf den die Kapitalgesellschaft einen regelmäßigen jährlichen Abschluss macht, und erstellt die Kapitalgesellschaft – wie hier – keinen Zwischenabschluss, der den Grundsätzen der Bilanzkontinuität entspricht, kann gem. R B 11.6 Abs. 2 ErbStR aus Vereinfachungsgründen der Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft zum Bewertungsstichtag aus der auf den Schluss des letzten vor dem Bewertungsstichtag endenden Wirtschaftsjahrs erstellten Vermögensaufstellung nach Maßgabe des R B 11.6 Abs. 3 ErbStR abgeleitet werden, sofern dies im Einzelfall nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt und deshalb eine besondere Ermittlung des Substanzwerts auf den Bewertungsstichtag vorzunehmen ist. Dabei ist zunächst der Saldo der gemeinen Werte für die Wirtschaftsgüter, sonstigen aktiven Ansätze, Schulden und sonstigen Abzüge zum Abschlusszeitpunkt (31.12.2019) zu bilden, die bei der Ermittlung des Substanzwerts der Kapitalgesellschaft anzusetzen sind (Ausgangswert). Aus dem Ausgangswert i. S. d. R B 11.6 Abs. 2 ErbStR ist der Wert des Vermögens der

Kapitalgesellschaft auf den Bewertungsstichtag unter vereinfachter Berücksichtigung der im Vermögen der Kapitalgesellschaft bis zum Bewertungsstichtag eingetretenen Veränderungen abzuleiten.

Erklärtes Betriebsvermögen lt. Vermögensaufstellung 417.800,00 €

(Punkte 1/73)

Die Beteiligung an der Abbruch-GmbH in Potsdam ist mit dem gesondert und einheitlich festgestellten Anteilswert gem. § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. §§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, 152 Nr. 3, 153 Abs. 3, 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 BewG i. V. m. § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO und § 157 Abs. 4 BewG vorzunehmen (vgl. auch R B 11.5 Abs. 5 Satz 2 ErbStR).

Da bisher lediglich der Buchwert in Höhe von 50.000,00 € in die Vermögensaufstellung eingeflossen ist, erfolgt eine Erhöhung von (1.000.000,00 € ./ 50.000,00 € =) + 950.000,00 €

(Punkte 1/74)

Da es sich bei den Pfandbriefen um ein börsennotiertes Wertpapier handelt ist gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG i. V. m. § 11 Abs. 1 Satz 1 BewG der Kurswert maßgeblich. Ansatz somit: 100 Stück x Nennwert von 1.000,00 € x Kurswert von 110 %. + 110.000,00 €

(Punkte 1/75)

Ausgangswert gem. R B 11.6 Abs. 2 Satz 2 ErbStR 1.477.800,00 €

Dieser Ausgangswert wird gem. R B 11.6 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 Nr. 1 BewG der Gewinn, der auf den Zeitraum vom letzten Bilanzstichtag vor dem Bewertungsstichtag bis zum Bewertungsstichtag entfällt hinzugerechnet. Auszugehen ist dabei vom Gewinn laut Steuerbilanz. Der Gewinn ist zu korrigieren, soweit darin Abschreibungen (Normal-AfA, erhöhte AfA, Sonderabschreibungen, Teilwertabschreibungen) oder Aufwendungen auf betrieblichen Grundbesitz (Grund und Boden, Betriebsgebäude, Außenanlagen, sonstige wesentliche Bestandteile und Zubehör) enthalten sind, die das Ergebnis gemindert haben, mit dem Wertansatz der Betriebsgrundstücke aber abgegolten sind.

Dazu gehören auch Erhaltungsaufwendungen für betrieblichen Grundbesitz, die den Grundbesitzwert zwar wegen der für den Grundbesitz geltenden Bewertungsmethoden nicht erhöhen, aber mit dem Ansatz des Grundbesitzwerts abgegolten sind. Da derartige grundstücksbezogene Aufwendungen dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann, erfolgt lediglich eine zeitanteilige Gewinnkorrektur gem. R B 11.6 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 5 ErbStR des Gewinns von 44.400,00 €.

Anteilige Erhöhung des Substanzwertes somit:

(01.01. bis 30.06.2020; $6/12 \times 44.400,00 \text{ €}$)	<u>22.200,00 €</u>
= Substanzwert i. S. d. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG somit	1.500.000,00 €

(Punkte 1/76)

(2) vereinfachtes Ertragswertverfahren

Im Hinblick auf § 11 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 199 Abs. 1 BewG kann das vereinfachte Ertragswertverfahren (§ 200 BewG) angewendet werden, da dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann, dass dieses zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen würde.

Zur Ermittlung des Ertragswerts ist zunächst gem. § 200 Abs. 1 BewG der nachhaltig erzielbare Jahresertrag (§§ 201 und 202 BewG) mit dem Kapitalisierungsfaktor (§ 203 BewG) zu multiplizieren. Anschließend ist diese Ausgangsgröße um die Wirtschaftsgüter der § 200 Abs. 2 bis 4 BewG zu korrigieren.

Bei den Pfandbriefen handelt es sich um nicht betriebsnotwendiges Vermögen i. S. d. § 200 Abs. 2 BewG. Aus diesem Grund sind diese mit dem gemeinen Wert nach § 200 Abs. 2 BewG dem Ertragswert hinzuzurechnen. Des Weiteren sind die Zinserträge für die Jahre 2017 bis 2019 mit jeweils 5 % v. 100.000,00 € = 5.000,00 € nach § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. f) BewG abzuziehen.

(Punkte 1/77)

Die Beteiligung an der Abbruch-GmbH Potsdam ist betriebsnotwendiges Vermögen der IPV-GmbH, da das Herauslösen der GmbH-Anteile nicht ohne Auswirkung auf die Unternehmenstätigkeit der IPV-GmbH bliebe. Ein gesonderter Ansatz nach § 200 Abs. 2 BewG erfolgt demnach nicht. Als betriebsnotwendige Beteiligung ist diese jedoch gem. § 200 Abs. 3 BewG mit dem gemeinen Wert, also mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG gesondert festgestellten Wert dem Ertragswert ebenfalls hinzuzurechnen.

Die Erträge aus der Gewinnausschüttung 2016 sind nicht zu korrigieren, da diese bereits 2016 zugeflossen sind und demnach außerhalb des maßgeblichen drei Jahreszeitraumes

i. S. d. § 201 Abs. 1 und 2 Satz 1 BewG liegt. Insofern geht die Regelung des § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 f) BewG ins Leere.

(Punkte 1/78)

Ermittlung Jahresertrag und Kapitalisierungsfaktor nach §§ 202 und 203 BewG

Die Ableitung des künftig nachhaltig erzielbaren Jahresertrags erfolgt gem. § 201 Abs. 1 Satz 2 BewG aus dem in der Vergangenheit tatsächlich erzielten Durchschnittsertrag. Hierzu sind die Betriebsergebnisse der letzten drei vor dem Bewertungsstichtag abgelaufenen Wirtschaftsjahre heranzuziehen und nach Maßgabe des § 202 Abs. 1 BewG entsprechend zu korrigieren.

(Punkte 1/79)

Der Kapitalisierungsfaktor beläuft sich gem. § 203 Abs. 1 BewG auf 13,75. Letztlich ergibt sich Folgendes:

	2017	2018	2019
Ausgangswert gem. § 202 Abs. 1 Satz 1 BewG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EstG (Gewinn)	30.000,00 €	20.000,00 €	3.000,00 €
Hinzurechnung, § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. e) BewG Ertragssteueraufwand	+ 10.000,00 €	+ 7.000,00 €	+ 1.100,00 €
Kürzung, § 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Buchst. f) BewG, Zinsen Pfandbriefe	./.. 5.000,00 €	./.. 5.000,00 €	./.. 5.000,00 €
Zwischensumme	35.000,00 €	22.000,00 €	./.. 900,00 €
./.. 30 % pauschaler Ertragsteueraufwand; bei positiven Zwischenwerten, vgl. § 202 Abs. 3 BewG	./.. 10.500,00 €	./.. 6.600,00 €	€
Betriebsergebnisse der letzten drei Jahre, § 201 Abs. 2 Satz 1 BewG	24.500,00 €	15.400,00 €	./.. 900,00 €
Summe (24.500,00 € + 15.400,00 € ./.. 900,00 €=)			39.000,00 €

Durchschnittlicher Jahresertrag gem. § 201 Abs. 2 Satz 3 und 4 BewG (24.500,00 € + 15.400,00 € ./.. 900,00 €) : 3 13.000,00 €

x Kapitalisierungsfaktor gem. § 200 Abs. 1 i. V. m. § 203 Abs. 1 BewG 13,75

=	Ertragswert gem. § 200 Abs. 1 BewG	178.750,00 €
+	nicht betriebsnotwendiges Betriebsvermögen gem. § 200 Abs. 2 BewG (Pfandbriefe, mit Nettowert)	110.000,00 €
+	betriebsnotwendige Beteiligung gem. § 200 Abs. 3 BewG (Bruttowert)	1.000.000,00 €
=	Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 und 4 i. V. m. §§ 199 bis 203 BewG	1.288.750,00 €

(Punkte 3/82)

(3) Ansatz / Feststellung gem. § 151 Abs. 1 Nr. 3 BewG

Da der Wert nach dem vereinfachten Ertragswertverfahren (§ 11 Abs. 2 Satz 2 und 4 BewG i. V. m. §§ 199 bis 203 BewG) niedriger ist, als der Substanzwert als Mindestwert (= Wertuntergrenze) ist dieser gem. § 11 Abs. 2 Satz 3 BewG als maßgeblicher gemeiner Wert heranzuziehen.

Der Wert i. S. d. § 3 BewG beläuft sich demnach auf 1.500.000,00 €. Vor dem Hintergrund des § 97 Abs. 1b Satz 1 BewG erfolgt die Aufteilung nach dem Anteil am Stammkapital, zumal keine der in § 97 Abs. 1b Satz 2 bis 4 BewG aufgeführten Ausnahmen vorliegend eingreift (vgl. vertiefend ggf. R B 97.6 ErbStR).

Der vererbte Anteilswert beläuft sich demnach auf 450.000,00 € (30 % x 1.500.000,00 €).

Demnach ergeben sich folgende Feststellungen:

Wert (§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG)	
Gesamt (§ 3 BewG)	1.500.000,00 €
Anteil (§ 97 Abs. 1b BewG)	450.000,00 €
Zurechnung (§ 151 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 BewG i. V. m. § 39 Abs. 1 AO und § 1922 Abs. 1 BGB)	Mathilde Murr

(Punkte 1/83)

1.2. Prüfung von §§ 13a, 13b ErbStG

(1) begünstigungsfähiges Vermögen (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 BewG)

Bei dem 30 %-ige GmbH-Anteil handelt es sich um begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG, da die Mindestbeteiligung von mehr als 25 % überschritten ist und die GmbH ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat.

(2) Begrifflichkeiten (Verwaltungsvermögen, Finanzmittel usw.)

Nach § 13b Abs. 10 ErbStG hat das für die Bewertung zuständige Finanzamt

- das Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG,
- das junge Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG,
- die Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG,
- die jungen Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG und
- die zu berücksichtigenden Schulden i. S. d. § 13b Abs. 8 Satz 2 ErbStG

gesondert festzustellen.

Darüber hinaus ist in dem Feststellungsbescheid auch eine Feststellung zu treffen, ob die Voraussetzungen für den Sockelbetrag von 15 % des § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 4 und 5 ErbStG vorliegt oder nicht. Da die GmbH eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG ausführt, ist demnach auch eine Feststellung über das Vorliegen der Voraussetzungen des Sockelbetrages in dem Feststellungsbescheid aufzunehmen.

Zu berücksichtigen ist zudem, dass die Feststellung nach erfolgter Verrechnung i. S. d. § 13b Abs. 3 ErbStG, also nach Verrechnung mit Verwaltungsvermögen mit möglichen Altersvorsorgeverpflichtungen stattfindet. Demnach sind zunächst die vorgenannten Begrifflichkeiten zu klären.

(2.1) Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG / junges Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG

Bei der 15 %-igen GmbH – Beteiligung bei der Abbruch GmbH in Potsdam handelt es sich um Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG, da die GmbH an der Abbruch-GmbH zu weniger als 25 % beteiligt ist und dem Sachverhalt keine Poolvereinbarung i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 3 ErbStG entnommen werden kann. Der Anteil ist dabei anhand des Teils von § 97 Abs. 1b BewG und dem gemeinen Wert zu ermitteln (R E 13b.12 Abs. 4 Satz 4 ErbStR). Da der Anteil gem. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG seitens des Finanzamtes Potsdam mit 1.000.000,00 € gesondert und einheitlich festgestellt wurde, beläuft sich das anteilige Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 2 Satz 1 ErbStG auf 300.000,00 € (30 % x 1.000.000,00 €).

Bei der Beteiligung handelt es sich nicht um junges Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG, da die Beteiligung schon länger als zwei Jahre vor dem Besteuerungszeitpunkt der IPV-GmbH zuzurechnen ist und da die bisher letzte Gewinnausschüttung im Jahr 2016, also vor mehr als zwei Jahren vor dem Besteuerungszeitpunkt erfolgte.

Bei den Pfandbriefen, als Wertpapier i. S. d. § 2 Abs. 1 WpHG handelt es sich um Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 4 Satz 1 ErbStG (vgl. auch R E 13.22 Abs. 1 und

H E 13b.22 ErbStH). Da die GmbH seit dem 01.12.2008 diese Wertpapiere im Depot hält, handelt es sich auch hierbei nicht um junges Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG. Der zu berücksichtigende Anteil beläuft sich auf 33.000,00 €, da sich der Anteil am Kurswert (§ 11 Abs. 1 BewG) und der Regelung des § 97 Abs. 1b BewG ermittelt (= 30 % x 100 Stück x 1.000,00 € x 110 %, vgl. auch R E 13b.12 Abs. 4 Satz 4 ErbStR).

Das Verwaltungsvermögen i.S.d. § 13 Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG setzt sich demnach wie folgt zusammen:

Beteiligung an Abbruch GmbH, § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG	300.000,00 €
Pfandbriefe, § 13b Abs. 4 Nr. 4 Satz 1 ErbStG	<u>33.000,00 €</u>
Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG somit	333.000,00 €

(Punkte 1/84)

(2.2) Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG / junge Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG

Laut Sachverhalt belaufen sich die Finanzmittel i. S. v. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG der GmbH auf 300.000,00 €. Demnach belaufen sich die anteiligen Finanzmittel auf 90.000,00 € (300.000,00 € x 30 %). Junge Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG sind lt. Sachverhalt keine vorhanden.

(Punkte 1/85)

(2.3) Schulden (§ 13b Abs. 8 Satz 2 ErbStG).

Die nach § 13b Abs. 8 Satz 2 ErbStG zu berücksichtigenden Schulden der GmbH belaufen sich auf insgesamt 80.000,00 €, wobei anzumerken ist, dass ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten nicht zu den abzugsfähigen Schulden gehört (vgl. hierzu auch R E 13b.23 Abs. 4 Satz 2 Spiegelstrich 1 ErbStR). Die anteiligen Schulden belaufen sich demnach auf 24.000,00 €.

Punkte 1/86)

(3) Verrechnung gem. § 13b Abs. 2 Satz 2 und 3 BewG

Da nach dem Sachverhalt keine Altersvorsorgeverpflichtungen enthalten sind, die teilweise mit Hilfe von Verwaltungsvermögen abgesichert wurden, findet keine Verrechnung i. S. d. § 13b Abs. 3 ErbStG statt.

(4) Feststellung gem. § 13b Abs. 10 ErbStG

Die nach § 13b Abs. 10 ErbStG zu erfolgenden Feststellungen ergeben sich zusammenfassend demnach wie folgt:

Verwaltungsvermögen (i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG)	333.000,00 €
Davon junges Verwaltungsvermögen (i. S. d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG)	0,00 €
Finanzmittel (i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG)	90.000,00 €
Davon junge Finanzmittel i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG	0,00 €
Schulden i. S. d. § 13b Abs. 8 Satz 2 ErbStG	24.000,00 €
Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Sockelbetrages von 15 % für § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG liegen vor.	

Hinweis:

Im Examen notieren Sie sich die Feststellungen auf einem separaten Notizblatt und nehmen die Hilfe in R E 13b.9 ErbStR für Ihren weiteren Aufbau an.

(5) 90 %-Prüfung

Nach § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG handelt es sich bei der Beteiligung um vollständig nicht begünstigungsfähiges Vermögen, wenn sich das gesamte festgestellte Verwaltungsvermögen auf 90 % oder mehr beläuft.

Festgestelltes Verwaltungsvermögen, § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG	333.000,00 €
Festgestellte Finanzmittel, i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG	90.000,00 €
= Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG	423.000,00 €
Verhältnis i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG (423.000,00 € : 450.000,00 € =)	94 %

Da sich das Verhältnis i. S. d. § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG auf über 90 % beläuft, liegt übermäßiges Verwaltungsvermögen mit der Folge vor, dass die GmbH-Anteile vollständig nicht begünstigt sind. Der Verschonungsabschlag (§ 13a Abs. 1 ErbStG) und der Abzugsbetrag (§ 13a Abs. 2 ErbStG) sind demnach nicht zu gewähren.

(Punkte 2/88)

Hinweis:

Laut Aufgabenstellung war die Rechtsprechung des BFH vom 13.09.2023, II R 49/21, DStR 2023, 2788 nicht anzuwenden. Der BFH hat in der obigen Entscheidung folgenden Leitsatz aufgestellt:

§ 13b Abs. 2 Satz 2 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) ist dahingehend auszulegen, dass bei Handelsunternehmen, deren begünstigungsfähiges Vermögen aus Finanzmitteln im Sinne des § 13b Abs. 4 Nr. 5 ErbStG besteht und nach seinem Hauptzweck einer Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes dient, für den dort verankerten sogenannten 90 %-Einstiegstest die betrieblich veranlassten Schulden von den Finanzmitteln in Abzug zu bringen sind.

Sofern sämtliche Schulden eine betriebliche Veranlassung haben sollten, würde sich im Rahmen des § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG Folgendes ergeben:

Festgestelltes Verwaltungsvermögen i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG	333.000,00 €
Festgestellte Finanzmittel, i. S. d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG	90.000,00 €
./.. betrieblich veranlasste Schulden	<u>./.. 24.000,00 €</u>
Finanzmittel für den Finanzmitteltest	66.000,00 €
= Verwaltungsvermögen für § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG	399.000,00 €
Quote für § 13b Abs. 2 Satz 2 ErbStG ($399.000,00 \text{ €} \times 100 : 450.000,00 \text{ €} =$)	88,6 %

Hinweis:

Da eine detaillierte Zusammensetzung der Finanzmittel und der Schulden dem Sachverhalt nicht entnommen werden kann, konnte demnach die obige BFH-Entscheidung nicht umgesetzt werden. Soweit ersichtlich hat sich die Finanzverwaltung zu dieser Entscheidung noch nicht positioniert.

Der Verfasser des vorliegenden Lösungsvorschlages könnte sich vorstellen, dass künftig für die Prüfung des 90 %-Einstiegstestes eine teleologische Reduktion in Anlehnung an Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen i. S. d. § 266 Abs. 2 B II Nr. 1 HGB und aus Verbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Leistungen i. S. d. § 266 Abs. 3 C Nr. 4 HGB vorgenommen wird. Dies auch dann, wenn es sich um Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen bzw. gegenüber Unternehmen handelt, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. Verfahrenstechnisch könnte dies durch einen entsprechenden Hinweis im Feststellungsbescheid vorgenommen werden, damit das Erbschaftsteuerfinanzamt in die Lage versetzt wird, die obige Rechtsprechung bei der Erbschaftsteuerfestsetzung umzusetzen. Da aber innerhalb der Finanzverwaltung über den entschiedenen Fall hinaus Abgrenzungsfragen zu klären sind, bleibt m. E. nichts anderes übrig, als den – sicher kommenden – gleichlautenden Ländererlass abzuwarten.

Da sich die Finanzverwaltung bezüglich dieser Rechtsprechung noch nicht positioniert hat, war es m. E. erforderlich diese Rechtsprechung aus dem Jahr 2023 durch einen entsprechenden Sachverhaltshinweis „auszuschalten“. Sind Sie sich bitte darüber im Klaren, dass es bisher nicht üblich war, derartige Rechtsfragen in der schriftlichen Prüfung aufzunehmen, zumal die Klausur zu einer Zeit

konzipiert wurde, wo der damalige Kläger am Anfang seines Klageweges vor dem FG Münster stand. Sofern Sie für sich für Übungszwecke die Klausur gelöst haben und sich zu der obigen Rechtsprechung positioniert haben und hier – zumindest einen Sonderpunkt erwartet haben, muss ich Sie leider enttäuschen. Sie hätten sich für mich in nicht entschuldbarer Weise über die Aufgabenstellung hinweggesetzt.

2. Immo-Aktiengesellschaft

Die Aktien an der nicht börsennotierten Aktiengesellschaft sind ebenfalls gem. § 12 Abs. 2 ErbStG mit dem zum Bewertungsstichtag (§ 154 Abs. 4 Satz 1 BewG i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 und § 11 ErbStG; 01.07.2020) nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG seitens des zuständigen Finanzamtes Charlottenburg (§ 152 Nr. 3 BewG) einheitlich und gesondert festgestellten Werts (vgl. § 179 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 AO i. V. m. §§ 153 Abs. 3, 154 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 und Abs. 1 Satz 2 BewG) in Ansatz zu bringen.

800.000,00 €

Bei der 15 %-igen Beteiligung handelte es sich ursprünglich um begünstigungsfähiges Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG, da zwar der Erblasser nicht selbst unmittelbar zu mehr als 25 % an der AG beteiligt war, aber aufgrund der geschlossenen Poolvereinbarung mit dem Mitaktionär Kurt Weiß begünstigungsfähiges Vermögen übertragen hat. Ob vorliegend der Erblasser die Mindestbeteiligung erfüllt, richtet sich gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG nach der Summe der dem Erblasser unmittelbar zuzurechnenden Anteile in Höhe von 15 % und der Anteile des Aktionärs Kurt Weiß in Höhe von weiteren 15 %, da der Erblasser und Kurt Weiß sich gegenseitig verpflichtet haben, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nichtgebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben (zur Poolvereinbarung vgl. auch R E 13b.6 Abs. 3 ErbStR).

Der Verschonungsabschlag und der Abzugsbetrag kann vorliegend nicht (auch nicht anteilig) vor dem Hintergrund des § 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG gewährt werden, da die Erbin die Beteiligung innerhalb eines Jahres veräußert hat. Nach § 13a Abs. 6 Nr. 4 ErbStG fällt nämlich der Verschonungsabschlag des § 13a Abs. 1 ErbStG und der Abzugsbetrag des § 13a Abs. 2 ErbStG mit Wirkung für die Vergangenheit weg, wenn die Anteile innerhalb der Behaltensfrist von 5 Jahren veräußert wird. Die Gründe für

Verstoß gegen die Behaltensregelungen sind dabei unbeachtlich (vgl. auch R E 13a.12, BFH vom 16.2.2005 II R 39/03, BStBl II S. 571, und vom 26.2.2014 II R 36/12, BStBl II S. 581). Da der Verkauf innerhalb eines Jahres erfolgte, ist auch keine anteilige Begünstigung zu gewähren.

(Punkte 1/89)

3. Augsburg, Lechfeldstr. 12

Bei dem fünfstöckigen Gebäude in Augsburg handelt es sich um inländischen Grundbesitz i. S. d. § 19 Abs. 1 BewG. Aus diesem Grund ist es gem. § 12 Abs. 3 ErbStG mit dem nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG i. V. m. § 179 Abs. 1 AO gesondert festgestellten Grundbesitzwert in Höhe von 2.000.000,00 € in Ansatz zu bringen. Die Feststellung ist vor dem Hintergrund des § 152 Nr. 1 BewG zu Recht durch das zuständige Lagefinanzamt Augsburg-Stadt unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und den Wertverhältnissen zum Bewertungsstichtag (§ 157 Abs. 1 BewG i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 und § 11 ErbStG; 01.07. 2020) vorgenommen worden.

Zwar wurde die Wohnung im 4. Obergeschoss durch die Eheleute selbst genutzt, sodass grundsätzlich insoweit die Steuerbefreiung für Familienheim gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 1 ErbStG in Frage käme. Die Steuerbefreiung fällt jedoch gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG mit Wirkung in voller Höhe weg, wenn der überlebende Ehegatte das Familienheim nicht selbst nutzt, es sei denn, er wäre aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert. Der Wegzug nach Nizza und somit der Auszug aus dem geerbten Familienheim war nicht aus zwingenden Gründen i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 4c Satz 5 ErbStG, sondern lediglich aufgrund des besseren Klimas (vgl. hierzu auch R E 13.4 Abs. 6 Satz 9 ErbStR oder auch BFH-Urteil vom 01.12.2021, II R 18/20).

(Punkte 2/91)

Für die drei für Wohnzwecke vermieteten Wohnungen kommt jedoch der verminderte Wertansatz von 90 % gem. § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG zum Tragen, da sich die Immobilie im Inland befindet, es sich nicht um begünstigtes Vermögen i. S. d. § 13b Abs. 2 ErbStG handelt und für Wohnzwecke vermietet ist.

Ansatz somit: $\frac{3}{5} = 60 \% \times 90 \% (= 54 \%) + \frac{2}{5} \times 100 \% (= 40 \%) = 94 \%$ 1.880.000,00 €

bzw. $94 \% \times 2.000.000,00 \text{ €}$

Alternativ kann dies auch wie folgt berechnet werden:

Grundbesitzwert	2.000.000,00 €
Davon 60 % für Wohnzwecke vermietet	1.200.000,00 €
Steuerbefreiung somit ($10 \% \times 1.200.000,00 \text{ €}$)	120.000,00 €
Ansatz demnach ($2.000.000,00 \text{ €} \text{ ./. } 120.000,00 \text{ €} =$)	1.880.000,00 €

(Punkte 1/92)

4. Girokonto/Bargeld:

Das Girokonto bei der Sparkasse ist gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG mit dem Nennwert in Höhe von 5.000,00 € zum Bewertungsstichtag anzusetzen.

Das Bargeld ist gem. § 12 Abs. 1 ErbStG ebenfalls mit dem gemeinen Wert i. S. d. § 9 Abs. 1 und 2 BewG in Höhe von 100,00 € zu berücksichtigen (alternativ: es muss bei Bargeld nichts bewertet, sondern „nur“ gezählt werden; Ansatz daher mit dem „Zählwert“).

Ansatz Bargeld/Girokonto 5.100,00 €

(Punkte 1/93)

B) Nachlassverbindlichkeiten / persönlicher Freibetrag

Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 ErbStG sind die Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 ErbStG unter Beachtung der Absätze 3 bis 9 mit ihrem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert abzuziehen.

1. Darlehensschuld Gebäude Augsburg, Lechfeldstr. 12:

Die Darlehensschuld, die der Erblasser gegenüber seiner Ehefrau und Erbin hatte, ist zivilrechtlich erloschen (sogenannte Konfusion), da keine Ausnahmen z. B. nach § 1976 (Nachlassverwaltung oder Nachlassinsolvenz), § 2143 BGB (Eintritt der Nacherbfolge), § 2175 BGB (Vermächtnis einer gegenüber dem Erben bestehenden Forderung), § 2377 BGB (Wiederaufleben beim Erbschaftskauf) eingreift.

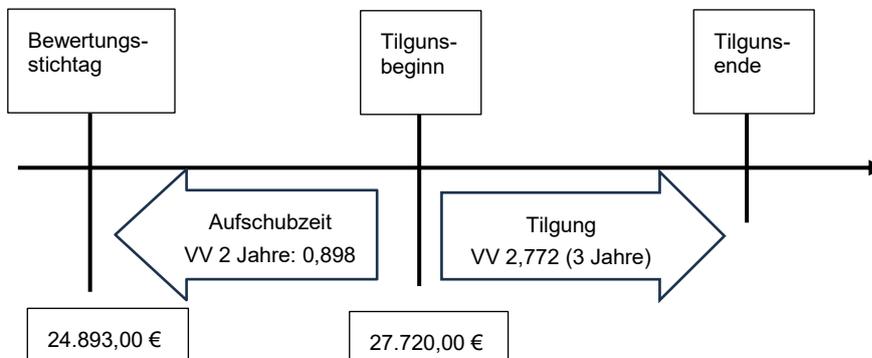
Hinweis:

Die zivilrechtlichen Ausnahmetatbestände werden selbstverständlich nicht erwartet.

Erbschaftsteuerlich gilt diese Nachlassverbindlichkeit gem. § 10 Abs. 3 ErbStG als nicht erloschen. Aus diesem Grund ist diese gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. Abs. 5 Nr. 1 ErbStG mit dem nach § 12 ErbStG ermittelten Wert dem Grunde nach in Abzug zu bringen. Die Kapitalschuld ist dabei grundsätzlich gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 Satz 1 HS 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen, wenn nicht besondere Umstände einen höheren oder geringeren Wert begründen (sog. Gegenwartswert).

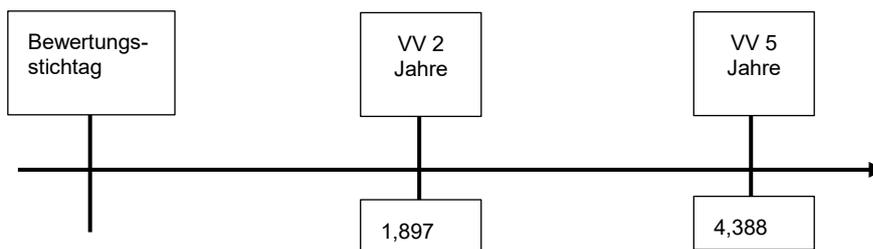
Liegen die besonderen Umstände in einer hohen, niedrigen oder fehlenden Verzinsung, ist gem. § 12 Abs. 1 Satz 2 BewG bei der Bewertung vom Mittelwert einer jährlich vorschüssigen und jährlich nachschüssigen Zahlungsweise auszugehen. Besondere Umstände, die eine vom Nennwert abweichende Bewertung rechtfertigen, liegen gem. R B 12.1 Abs. 1 Nr. 1 ErbStR u. a. vor, wenn die Schulden unverzinslich sind und ihre Laufzeit im Besteuerungszeitpunkt mehr als ein Jahr beträgt (vgl. auch H B 12.1 ErbStH „Bewertung von Kapitalforderungen und Schulden“, gl. Ländererlass vom 09.09.2022, BStBl. I S. 1361 = gl. LE). Der Gegenwartswert ermittelt sich bei einer Gesamtlaufzeit von 5 Jahren (01.07.2020 bis 30.06.2025) und einer tilgungsfreien Zeit, die zwei Zahlungsperioden umfasst, also einer Aufschubzeit von 2 Jahren und einer dann anschließenden Tilgungszeit von 3 Jahren demnach wie folgt:

VV gem. Tabelle 2 für 3 Jahren	2,772
x Jahreswert	10.000,00 €
= Gegenwartswert zum 01.07.2022	27.720,00 €
x VV gem. Tabelle 1 für 2 Jahre (Abzinsung für die Aufschubzeit)	0,898
= Gegenwartswert zum Bewertungsstichtag	24.893,00 €



Alternativ kann der Gegenwartswert und die damit verbundene Aufschubzeit wie folgt ermittelt werden:

VV gem. Tabelle 2 gl. LE für 5 Jahre	4,388
./.. VV gem. Tabelle 2 gl. LE für 2 Jahre	1,897
= maßgeblicher VV	2,491
X Jahreswert	10.000,00 €
= Gegenwartswert zum Bewertungsstichtag	24.910,00 €



In der weiteren Berechnung wird mit dem für die Steuerpflichtige günstigeren Gegenwartswert von 24.910,00 € ausgegangen.

Hinweis:

Beide Lösungsansätze sind gleichwertig und führen zur vollen Punktzahl

Da die Erblässerschuld jedoch in unmittelbarem Zusammenhang mit der Steuerbefreiung des § 13d Abs. 1 und 3 ErbStG steht, erfolgt vor dem Hintergrund des § 10 Abs. 6 Satz 1 und 3 ErbStG der Höhe nach lediglich ein Ansatz von 94 % (s. o.).

Abzug somit: $24.910,00 \text{ €} \times 94 \%$ bzw. $24.910,00 \times \frac{1.880.000 \text{ €}}{2.000.000 \text{ €}}$ unter Berücksichtigung der Rundung in H E 10.1 „Aufrundung/Abrundung ErbStH zugunsten der Erbin.

23.416,00 €

(Punkte 2/95)

Hinweis:

Es wird darum gebeten, die volle Punktzahl auch dann zu vergeben, wenn die Rundungsregelung des H E 10.1 „Aufrundung/Abrundung“ ErbStH nicht beachtet wurde.

Hinweis:

An künftige Kandidaten/innen darf aber die Empfehlung ausgesprochen werden, dass Rundungen wie vorliegend in H E 10.1 „Aufrundung/Abrundung“ oder H B 177 „Abrundung/Aufrundung“ ErbStH, R B 179.2 Abs. 7 Satz 6, R B 179.3 Abs. 1 ErbStR, Anmerkung zur Anlage 23 zum BewG oder des gl. Ländererlasses vom 20.03.2023, BStBl. I 2023, 738 (Beck'sche Steuerrichtlinien Nr. 251) u.a. in Rz. 34, Rz. 53 Satz 2, Rz. 64 Satz 3, Rz. 73 Satz 2, Rz. 74 Satz 9, Rz. 82 Satz 2 und 5, Rz. 83 Satz 6 und 9, Rz. 95 Satz 1 und 3, Rz. 96 Satz 13, Rz. 100 Satz 2 und 5, Rz. 101 Satz 6 und 9 beachtet werden.

Wobei angemerkt wird, dass die vorliegende Auflistung nicht den Anspruch auf Vollständigkeit hat. Als Klausurverfasser macht es m. E. aber Sinn, dass ggf. Rundungsanweisungen für die Fälle gemacht werden, in denen entweder keine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht oder sich die Finanzverwaltung nicht eindeutig positioniert hat (z. B. bei dem Verhältnis i. S. d. § 19a Abs. 3 ErbStG oder im Zusammenhang mit § 27 ErbStG). Einem Klausurverfasser geht es nicht darum, ob Sie runden können, sondern ob Sie die Rechtsmaterie beherrschen.

2. Vermächtnis Peter Murr:

Grundsätzlich wäre das Geldvermächtnis gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 Nr. 2 ErbStG i. V. m. §§ 1939, 2064, 2087 Abs. 2, 2147, 2174, 2176 BGB mit dem Gegenwartswert des § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 13, 14 BewG unter Beachtung von 10 Abs. 6 Satz 5 bis 10 ErbStG in Abzug zu bringen.

Da die Vermächtnisverpflichtung gegenüber dem Sohn bis maximal bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres erfolgt, ist die Vermächtnislast auflösend bedingt i. S. d. § 7 Abs. 1 und 2 BewG.

Da die Bedingung jedoch bereits zum Besteuerungszeitpunkt eingetreten ist, erfolgt kein Abzug der Vermächtnislast.

(Punkte 1/96)

Hinweis:

Es wird darum gebeten, den Punkt auch dann zu vergeben, wenn im Rahmen der zivilrechtlichen Regelungen lediglich §§ 2147 ff. BGB zitiert wurde.

3. Beerdigungskosten

Nach § 1968 BGB hat der Erbe die Kosten der Beerdigung des Erblassers zu tragen. Aus diesem Grund kann die Alleinerbin gem. § 10 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 5 Nr. 3 ErbStG die tatsächlichen Kosten für eine standesgemäße Beerdigung in Höhe von 8.000,00 € als Nachlassregelungskosten in Ansatz bringen. Ansatz somit 8.000,00 €

Darüber hinaus statuiert § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, dass auch die Kosten für die übliche Grabpflege mit ihrem Kapitalwert für eine unbestimmte Dauer als Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen sind. Der Kapitalwert für eine Leistung von unbestimmter Dauer ist gem. § 13 Abs. 1 2. Alt. ErbStG mit dem 9,3-fachen des Jahreswerts zu bewerten (vgl. auch H E 10.7 ErbStH „Kosten der üblichen Grabpflege“). Ansatz somit: 9,3 x 450,00 € 4.185,00 €

Da die tatsächlichen nachgewiesenen Kosten höher als die Beerdigungskostenpauschale des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG von 10.300,00 € sind, sind die höheren nachgewiesenen Kosten in Ansatz zu bringen. Abzug gesamt somit: ./ 12.185,00 €

(Punkte 2/98)

4. Freibeträge gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 und § 17 ErbStG

Als Ehefrau erhält die Erbin gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG noch einen persönlichen Freibetrag in Höhe von 500.000,00 €. Abzug somit ./ 500.000,00 €

Zusätzlich ist gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG ein Versorgungsfreibetrag in Höhe von 256.000,00 € zu berücksichtigen, der jedoch gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG mit dem nach § 14 BewG zu ermittelndem Kapitalwert der nicht steuerbaren Versorgungsbezüge zu kürzen ist. Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei der Witwenrente aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht um einen Vertrag zugunsten Dritter i. S. d. §§ 328, 331 BGB, sondern um einen nicht der Erbschaftsteuer unterliegenden Versorgungsbezug (vgl. R E 3.5 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 ErbStG und R E 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 ErbStR).

Die am 01.05.1970 geborene Ehefrau war am Bewertungsstichtag (vgl. §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 und 11 ErbStG, 01.07.2020) 50 Jahre alt. Der sich nach § 14 Abs. 1 BewG i. V. m. der Sterbetafel 2016/2018 ergebende Vervielfältiger beläuft sich demnach auf 15,723 (vgl. auch BMF-Schreiben vom 02.12.2019, BStBl. I 2019, 1288).

Der verbleibende Versorgungsfreibetrag ermittelt sich demnach wie folgt:

Versorgungsfreibetrag gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 ErbStG	256.000,00 €	
./. nicht steuerbare Versorgungsbezüge gem.		
§ 17 Abs. 1 Satz 2 ErbStG		
(900,00 € x 12 Monate x 15,723 ./.)	169.808,00 €	
= verbleibender Versorgungsfreibetrag	86.192,00 €	./. 86.192,00 €

(Punkte 1/99)

C) Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs (R E 10.1 Abs. 1 ErbStR)

Der steuerpflichtige Erwerb i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG ermittelt sich demnach wie folgt (vgl. auch R E 10.1 Abs. 1 und 2 ErbStR):

Invest-Projekt-Vermögens GmbH (IPV-GmbH)	450.000,00 €	
Immo – Aktiengesellschaft	800.000,00 €	
Anwesen in Augsburg, Lechfeldstr. 12	1.880.000,00 €	
Bargeld/Girokonto	5.100,00 €	
Vermögensanfall (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG)	3.135.100,00 €	
./. Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG		
Darlehensschuld im Zusammenhang mit dem Anwesen in Augsburg	23.416,00 €	./. 23.416,00 €
./. Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG		
Vermächtnis Peter Murr	0,00 €	./. 0,00 €
Pflichtteil, nicht geltend gemacht	0,00 €	./. 0,00 €
./. Kosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG	12.185,00 €	./. <u>12.185,00 €</u>
= Bereicherung (vgl. auch R E 10.1 Abs. 1 Nr. 4 ErbStR)	3.099.499,00 €	
./. steuerfreie Ausgleichsforderung (da Gütertrennung, kein Zugewinn)	0,00 €	./. 0,00 €
./. persönlicher Freibetrag gem. § 16 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	500.000,00 €	./. 500.000,00 €

./.	Versorgungsfreibetrag gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 ErbStG	./.	86.192,00 €
=	steuerpflichtiger Erwerb (mit Rundung, § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)		2.513.300,00 €

(Punkte 1/100)

BSStBK