

# Steuerberaterprüfung 2014

## Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten



<b>Prüfungstag:</b>	07. Oktober 2014
<b>Bearbeitungszeit:</b>	6 Stunden
<b>Hilfsmittel:</b>	Laut Ladungsschreiben zugelassene Hilfsmittel
<b>Seitenzahl:</b>	19 Seiten Aufgabentext inklusive 2 Kalenderblätter

### Vorbemerkungen

Es wird gebeten,

1. den Aufgabentext auf **Vollständigkeit** zu prüfen,
2. auf **jeder Seite** der Aufsichtsarbeit rechts oben Ihre **Teilnehmernummer** und die laufende **Seitenzahl** anzugeben,
3. **weder Ihren Namen noch Ihre Unterschrift** auf der Arbeit anzubringen,
4. die vorgegebenen **Randbegrenzungen** auf den Arbeitsblättern einzuhalten und die Blätter nur **einseitig** zu beschreiben,
5. deutlich zu schreiben und Farbstifte nicht zu verwenden,
6. etwaige **Entwürfe und Notizen**, die Sie im Text der Bearbeitung verwertet haben, sowie **Leerblätter** der Aufsichtsarbeit **nicht beizufügen**,
7. diesen **Aufgabentext** der Arbeit **nicht beizulegen**. Sie können ihn sowie die unter Ziff. 6. erwähnten Unterlagen nach Ende der Bearbeitungszeit mitnehmen.

## **Prüfungsaufgabe aus dem Verfahrensrecht und anderen Steuerrechtsgebieten**

### **Teil I: Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung**

#### **Sachverhalt**

Die Bayerische-Wind-Energy-GmbH (abgekürzt: GmbH) ist ein Unternehmen mit dem Geschäftsgegenstand Bau und Betrieb von Windenergieanlagen. Die Geschäftsgebäude befinden sich in Rosenheim-Schloßberg (Bundesland Bayern), Salzburger-Str. 13-16.

Einer der drei jeweils allein vertretungsberechtigten Geschäftsführer ist der Mehrheitsgesellschafter Ted Turbo.

Seit 20.06.2012 wird diese GmbH von der Steuerberaterkanzlei Peter Stainer in München, Kardinal-Faulhaber-Str. 124, in allen steuerlichen Angelegenheiten vertreten. Eine von Ted Turbo im Namen der GmbH unterzeichnete Vollmachtsurkunde enthielt eine allgemeine Verfahrensvollmacht für Peter Stainer für alle steuerlichen Verfahrenshandlungen und zusätzlich eine ausdrückliche Empfangsvollmacht für alle Mitteilungen in den steuerlichen Angelegenheiten der Bayerischen-Wind-Energy-GmbH. Die Vollmachtsurkunde ist in beglaubigter Abschrift am 25.06.2012 bei der zuständigen Veranlagungsstelle des Finanzamtes Rosenheim eingegangen und in die Steuerakten eingheftet worden.

Am 15. Oktober 2012 versendet das Finanzamt Rosenheim, Betriebsprüfungsstelle, postalisch eine Prüfungsanordnung:

„Finanzamt Rosenheim  
Betriebsprüfungsstelle  
Wittelsbacher –Str. 25  
83022 Rosenheim

Rosenheim, den 15. Oktober 2012

An  
Bayerische Wind-Energy-GmbH  
Salzburger-Str. 13-16  
83071 Rosenheim-Schloßberg  
Zu Händen der Geschäftsleitung

### Prüfungsanordnung

Sehr geehrte Damen und Herren,

bei der Bayerischen Wind-Energie-GmbH wird eine routinemäßige Außenprüfung nach § 193 Abs.1 AO für folgende Steuern angeordnet:

Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009.

Der Prüfungsbeginn wird auf den 3. Dezember 2012 festgelegt.

Die Prüfung wird in den Geschäftsräumen der GmbH von der Betriebsprüferin Gabriele Geiger durchgeführt.“

Die Prüfungsanordnung war vom Sachgebietsleiter der Frau Geiger unterschrieben und mit einer zutreffenden Rechtsbehelfsbelehrung versehen.

In der Anlage zu der Prüfungsanordnung befanden sich die in § 5 BpO geforderten Hinweise zu den Rechten und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung.

Am 3. Dezember 2012 hatte die Betriebsprüferin alle erforderlichen Unterlagen aus der Veranlagungsstelle des Finanzamts zusammengetragen:

Die GmbH ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, §§ 4 Abs.1, 5 EStG, das Wirtschaftsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch, die GmbH ist als Groß-Betrieb i.S.d. § 3 BpO eingestuft.

Gabriele Geiger notierte aus den Veranlagungsakten zur KSt:

<b>Steuerart</b>	<b>Eingang der Steuererklärung</b>	<b>Steuerbescheid</b>	<b>Änderungsbescheide</b>
KSt 2006	Juni 2010	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Schätzungsbescheid u.V.d.N., § 164 Abs.1 AO</li> <li>- Bekanntgabe 3. März 2008</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Änderungsbescheid nach § 164 Abs.2 AO</li> <li>- Bekanntgabe 2. August 2010</li> <li>- Um 30.000.- € verminderte Festsetzung der KSt 2006</li> <li>- keine Aussage zum Fortbestand des V.d.N.</li> </ul>

KSt 2007	November 2008	- Festsetzung endgültig - Bekanntgabe 12. Januar 2009	keiner
KSt 2008	September 2009	- Festsetzung u.V.d.N., - Bekanntgabe 30. November 2009	keiner
KSt 2009	März 2011	- Festsetzung u.V.d.N. - Bekanntgabe 09. Mai 2011	keiner

Letzte Außenprüfung im Jahr 2005.

Die Betriebsprüferin überspielte alle vorhandenen elektronischen Daten auf ihr Prüferlaptop und begann die Prüffelder zu bestimmen. Als besonders prüfungsrelevant erschienen ihr die in den Jahresabschlüssen explizit ausgewiesenen Pensionsrückstellungen, Gebäudeaufwand und technische Anlagen.

In den Veranlagungsunterlagen zum Veranlagungszeitraum 2006 befand sich eine Mitteilung der Staatsanwaltschaft Würzburg vom 12. November 2012. Darin wird mitgeteilt, dass ein Strafverfahren gegen den Stadtbaurat Alfred Gier (Beamter) aus Würzburg wegen Bestechlichkeit, § 332 StGB, eingeleitet worden ist.

Der Stadtbaurat hat bei der Ausschreibung der Errichtung des Windparks Würzburger-Au im Jahr 2006 eine als Gutachterhonorar i.H.v. 100.000,- € bezeichnete Leistung von der Bayerischen Wind-Energy-GmbH dafür erhalten, dass er Bieterinformationen weitergeben hat, die es besagter GmbH dann ermöglicht haben, ihr Angebot entsprechend anzupassen, und so den Bieterzuschlag zu erhalten. Die Bezeichnung der Geldleistung in dem von Ted Turbo für die Bay. Wind-Energy GmbH unterzeichneten „Gutachtervertrag“ als Gutachterhonorar hat dazu gedient, die Bestechung zu verschleiern.

Diese Mitteilung war in der Veranlagungsakte mit der Bemerkung abgeheftet worden: „Bei Bp überprüfen“

Am Dienstag, 15. Januar 2013, erschien die Betriebsprüferin nach vorheriger telefonischer Anmeldung in den Geschäftsräumen der GmbH und wird von Steuerberater Peter Stainer mit den Worten empfangen, „Da hatten Sie aber Glück, dass Herr Turbo mir gestern Ihre Prüfungsanordnung in die Hand gedrückt hat, sonst hätten Sie jetzt gleich wieder nach Hause fahren können.“

Nach 2 Wochen, am 30. Januar 2013, kurz vor Beendigung der Außenprüfung, traten bei

Frau Geiger vorzeitige Wehen ein, sie musste sofort ins Krankenhaus eingeliefert werden. Erst am 03. März 2014 nimmt sie die Prüfung nach Geburt und Elternzeit wieder auf und bereitet die Schlussbesprechung vor:

1. Sie hat die Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen eingehend geprüft und Folgendes festgestellt:

In den Schlussbilanzen der geprüften Veranlagungszeiträume ist in den Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen auch eine Rückstellung für die Pensionszusage an den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer enthalten. Der Altersversorgungsvertrag wurde mit Beginn zum 01. Januar 2006 abgeschlossen.

In dem Vertrag der GmbH mit Ted Turbo über eine betriebliche Altersversorgung ist eine betriebliche Altersrente bei Vollendung des 65. Lebensjahres und eine dienstzeitunabhängige Invaliditätsversorgung zugesagt worden.

Die Betriebsprüferin sieht die Zusage der dienstzeitunabhängigen Invaliditätsrente, die den anderen Geschäftsführern nicht gewährt wird, als nicht fremdüblich und damit unangemessen an und ermittelt den Teilwert der Pensionsverpflichtung unter Berücksichtigung einer dienstzeitabhängigen Invaliditätsrente.

Nach ihrer steuerrechtlichen Würdigung ist die Pensionszusage dem Grunde nach gerechtfertigt, aber in der Höhe überhöht. Der Überhöhungsbetrag beträgt 25.000,- € für 2006, 21.000,- € für 2007, 19.000,- € für 2008 und 18.000,- € für 2009 und ist als verdeckte Gewinnausschüttung, § 8 Abs.3 S.2 KStG zu qualifizieren, da die Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis von Ted Turbo zur GmbH beruht. Eine Korrektur des Bilanzansatzes ist nach der einschlägigen Rechtsprechung des BFH auch in der Steuerbilanz nicht gerechtfertigt.

Die KSt-Bescheide 2006 – 2009 sind entsprechend zu korrigieren.

2. Die Schmiergeldzahlungen an den Stadtbaurat Gier sind als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu qualifizieren und müssen dem Gewinn 2006 i.H.v. 100.000,- € zugerechnet werden, der KSt- Bescheid 2006 ist zu ändern.

Aus den in der Veranlagungsakte mit der KSt- Erklärung 2006 abgehefteten Unterlagen zur Gewinnermittlung ist keine außerbilanzmäßige Hinzurechnung von nach § 4 Abs.5 Nr.10 EStG steuerlich nicht abziehbaren Betriebsausgaben ersichtlich. In der GuV-Rechnung befindet sich ein Posten „Aufwand für Gutachten und Zertifizierungen i.H.v. 3,5 Mio €“.

Im Rahmen der Außenprüfung erklärte Steuerberater Stainer, dass die GmbH solche Geschäfte eingehen müsse, um bei den europaweiten Ausschreibungen mit den ausländischen

Dumpingangeboten mithalten zu können. Die Deklaration als Gutachterhonorar sei in der Branche üblich, so werde schließlich für die Versteuerung beim „Gutachter“ gesorgt, deshalb habe man auch keine Skrupel gehabt, die Ausgaben bei der GmbH steuerlich abzuziehen.

Steuerberater Stainer bereitet sich auf die Schlussbesprechung vor und will folgende Probleme gutachtlich gelöst haben:

### **Zur Prüfungsanordnung:**

#### **Aufgabe 1**

Wie viele selbständig mit Einspruch nach § 347 Abs.1 S.1 Nr.1 AO anfechtbare Verwaltungsakte enthält das als „Prüfungsanordnung“ bezeichnete Schreiben des Finanzamtes Rosenheim?

#### **Aufgabe 2**

War die Prüfungsanordnung des Finanzamtes Rosenheim vom 15. Oktober 2012 wirksam bekannt gegeben worden?

Wann begann die Einspruchsfrist?

#### **Aufgabe 3**

Ist die Prüfungsanordnung inhaltlich rechtmäßig und ausreichend begründet?

### **Zu möglichen Änderungen der Körperschaftsteuerbescheide nach der Außenprüfung:**

#### **Aufgabe 1**

Sind Änderungen der KSt-Festsetzung 2006 wegen der aufgedeckten verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) und der Schmiergeldzahlungen als nichtabziehbare Betriebsausgaben (BA) zulässig?

#### **Aufgabe 2**

Ist eine Änderung der KSt-Festsetzung 2007 wegen der aufgedeckten vGA zulässig?

#### **Aufgabe 3**

Ist eine Änderung der KSt-Festsetzung 2008 wegen der aufgedeckten vGA zulässig?

**Kalender 2013**

Januar							Februar							März						
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
	1	2	3	4	5	6					1	2	3					1	2	3
7	8	9	10	11	12	13	4	5	6	7	8	9	10	4	5	6	7	8	9	10
14	15	16	17	18	19	20	11	12	13	14	15	16	17	11	12	13	14	15	16	17
21	22	23	24	25	26	27	18	19	20	21	22	23	24	18	19	20	21	22	23	24
28	29	30	31				25	26	27	28				25	26	27	28	29	30	31
April							Mai							Juni						
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
1	2	3	4	5	6	7			1	2	3	4	5						1	2
8	9	10	11	12	13	14	6	7	8	9	10	11	12	3	4	5	6	7	8	9
15	16	17	18	19	20	21	13	14	15	16	17	18	19	10	11	12	13	14	15	16
22	23	24	25	26	27	28	20	21	22	23	24	25	26	17	18	19	20	21	22	23
29	30						27	28	29	30	31			24	25	26	27	28	29	30
Juli							August							September						
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
1	2	3	4	5	6	7				1	2	3	4							1
8	9	10	11	12	13	14	5	6	7	8	9	10	11	2	3	4	5	6	7	8
15	16	17	18	19	20	21	12	13	14	15	16	17	18	9	10	11	12	13	14	15
22	23	24	25	26	27	28	19	20	21	22	23	24	25	16	17	18	19	20	21	22
29	30	31					26	27	28	29	30	31		23	24	25	26	27	28	29
														30						
Oktober							November							Dezember						
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So
	1	2	3	4	5	6					1	2	3							1
7	8	9	10	11	12	13	4	5	6	7	8	9	10	2	3	4	5	6	7	8
14	15	16	17	18	19	20	11	12	13	14	15	16	17	9	10	11	12	13	14	15
21	22	23	24	25	26	27	18	19	20	21	22	23	24	16	17	18	19	20	21	22
28	29	30	31				25	26	27	28	29	30		23	24	25	26	27	28	29
														30	31					

**Gesetzliche Feiertage 2013**

1. Januar	Neujahr
6. Januar	Heilige 3 Könige
29. März	Karfreitag
1. April	Ostermontag
1. Mai	Tag der Arbeit
9. Mai	Christi Himmelfahrt
20. Mai	Pfingstmontag
30. Mai	Fronleichnam
15. August	Mariä Himmelfahrt
3. Oktober	Tag d Dt. Einheit
1. November	Allerheiligen
25. Dezember	1. Weihnachtstag
26. Dezember	2. Weihnachtstag

**Kalender 2014**

Januar							Februar							März							
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
		1	2	3	4	5						1	2						1	2	
6	7	8	9	10	11	12	3	4	5	6	7	8	9	3	4	5	6	7	8	9	
13	14	15	16	17	18	19	10	11	12	13	14	15	16	10	11	12	13	14	15	16	
20	21	22	23	24	25	26	17	18	19	20	21	22	23	17	18	19	20	21	22	23	
27	28	29	30	31			24	25	26	27	28			24	25	26	27	28	29	30	
														31							
April							Mai							Juni							
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
	1	2	3	4	5	6				1	2	3	4							1	
7	8	9	10	11	12	13	5	6	7	8	9	10	11	2	3	4	5	6	7	8	
14	15	16	17	18	19	20	12	13	14	15	16	17	18	9	10	11	12	13	14	15	
21	22	23	24	25	26	27	19	20	21	22	23	24	25	16	17	18	19	20	21	22	
28	29	30					26	27	28	29	30	31		23	24	25	26	27	28	29	
														30							
Juli							August							September							
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
	1	2	3	4	5	6					1	2	3		1	2	3	4	5	6	7
7	8	9	10	11	12	13	4	5	6	7	8	9	10	8	9	10	11	12	13	14	
14	15	16	17	18	19	20	11	12	13	14	15	16	17	15	16	17	18	19	20	21	
21	22	23	24	25	26	27	18	19	20	21	22	23	24	22	23	24	25	26	27	28	
28	29	30	31				25	26	27	28	29	30	31	29	30						
Oktober							November							Dezember							
Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	Mo	Di	Mi	Do	Fr	Sa	So	
		1	2	3	4	5						1	2	1	2	3	4	5	6	7	
6	7	8	9	10	11	12	3	4	5	6	7	8	9	8	9	10	11	12	13	14	
13	14	15	16	17	18	19	10	11	12	13	14	15	16	15	16	17	18	19	20	21	
20	21	22	23	24	25	26	17	18	19	20	21	22	23	22	23	24	25	26	27	28	
27	28	29	30	31			24	25	26	27	28	29	30	29	30	31					

**Gesetzliche Feiertage 2014**

- 1. Januar            Neujahr
- 6. Januar           Heilige 3 Könige
- 18. April            Karfreitag
- 21. April            Ostermontag
- 1. Mai                Tag der Arbeit
- 29. Mai              Christi Himmelfahrt
- 9. Juni                Pfingstmontag
- 19. Juni              Fronleichnam
- 15. August          Mariä Himmelfahrt
- 3. Oktober          Tag d. Dt. Einheit
- 25. Dezember      1. Weihnachtstag
- 26. Dezember      2. Weihnachtstag



## Teil II: Umsatzsteuer

### Allgemeine Hinweise:

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Die formellen Voraussetzungen des § 25b UStG sind gegebenenfalls erfüllt. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat. Liefer- und Erwerbsschwellen gelten gegebenenfalls als überschritten.

### Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht . . .

- enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,
- besteht gegebenenfalls Einverständnis über die Abrechnung im Gutschriftenweg,
- versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Anträge nach § 19 Abs. 2 UStG wurden nicht gestellt,
- verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlandes,
- von der Möglichkeit eines Verzichts nach § 25a Abs. 8 UStG wurde kein Gebrauch gemacht.
- wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,
- liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Die Kalenderjahre bis einschließlich 2013 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Soweit möglich wurden auf die Steuerbefreiungen für Grundstücksvermietungen und Grundstücksveräußerungen in zutreffender Weise verzichtet. Angegebene Beträge sind insoweit Nettobeträge.

### Aufgabe:

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Anton Asam im Besteuerungszeitraum 2014. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Gehen Sie auch kurz auf die Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens von Anton Asam ein.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.  
Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die private Wohnungsnutzung wird erlassen.

**Sachverhalt:**

Anton Asam betreibt in München, Nymphenburger Str. 24, in gemieteten Räumen eine Kunstgalerie. Nach seinem Studium der Kunstgeschichte und einer anschließenden Ausbildung zum Restaurator war Anton für ein angesehenes Auktionshaus als Spezialist für Gemälde und Skulpturen tätig, bis er sich schließlich seinen lange gehegten Traum, eine eigene Kunstgalerie, erfüllen konnte. Während seiner Tätigkeit für das Auktionshaus hatte er viele Kontakte geknüpft und sich einen guten Ruf als Kunstsachverständiger erworben. So liefen seine Geschäfte recht passabel. Allerdings war Anton mit der Geschäftslage nicht völlig zufrieden. Da Anton gerade eine Erbschaft gemacht hatte, schaute er sich auf dem Markt nach einer geeigneten Immobilie um.

1. Als Anton erfuhr, dass das Gebäude München, Sendlinger Str. 10, zum Verkauf stand, setzte er sich sofort mit dem Eigentümer Berthold Brechtl in Verbindung.

Am 1. April 2014 wurde der notarielle Vertrag abgeschlossen, der den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten noch am selben Tage vorsah. Als Kaufpreis wurden 2 Mio. € vereinbart, die Anton noch im selben Monat auch beglich.

Das Gebäude Sendlinger Str. 10 hatte Berthold 1972 erworben und seither vermietet. In den Jahren 2008 und 2009 ließ er das alte Gebäude komplett abreißen und ein neues errichten. Die Herstellungskosten für das neue Gebäude beliefen sich auf insgesamt 1,5 Mio € zuzüglich 285.000,- € USt. Der Neubau bestand aus 4 Etagen mit jeweils 200 qm Nutzfläche. Nach Fertigstellung im Oktober 2009 wurde das Gebäude ab 1. November 2009 wie folgt genutzt:

Das Erdgeschoß war für 3.000,- € monatlich vermietet an einen Buchladen.

Das 1. Obergeschoß hatte die Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Freund & Partner für monatlich 3.500,- € gemietet.

Das 2. Obergeschoß war für ebenfalls 3.500,- € monatlich an den Immobilien- und Finanzmakler Müller vermietet worden. Der Anteil der Kreditvermittlungen am Gesamtumsatz des Müller belief sich konstant auf 20%.

Im 3. Obergeschoß hatte Berthold großzügige Wohnräume einrichten lassen, die er selbst be-

zog.

Die Mietverhältnisse mit Freund & Partner sowie Müller setzte Anton unverändert fort. Die Räume im Erdgeschoß kündigte er fristgerecht zum 30. Juni 2014, um dort künftig seine Galerie zu betreiben.

Die Wohnung, die Berthold pünktlich zum 31. März 2014 geräumt hatte, bezog er selbst sofort nach Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten.

Nachdem der Buchladen die Räume im Erdgeschoß pünktlich zum 30. Juni 2014 geräumt hatte, ließ Anton die Räume im Juli nach seinen Bedürfnissen renovieren.

Die damit beauftragte Firma Moser aus Innsbruck (Österreich) stellte dafür nach Abschluss der Arbeiten am 28. Juli 2014 noch am selben Tage insgesamt 5.000,- € in Rechnung, die Anton umgehend beglich. Das Parkett aus österreichischer Latschenkiefer, das dabei von Moser verlegt wurde, hatte Anton bei der Firma Pachhuber aus Salzburg (Österreich) bestellt. Pachhuber hatte das Parkett am 9. Juli 2014 von Salzburg nach München gebracht und am 11. Juli 2014 dafür 4.000,- € berechnet, die Anton eine Woche später beglich.

2. Aus Anlass der Eröffnung seiner Galerie in den neuen Räumen am 1. August 2014 veranstaltete Anton für das interessierte Publikum einen Tag der offenen Tür. Mit der Bewirtung seiner Gäste mit Speisen und Getränken hatte Anton den Partyservice Keller beauftragt, der auch das nötige Equipment und Personal für die Bewirtung stellte. Die Besucher brauchten für die Speisen und Getränke nichts zu bezahlen. Die Rechnung von Keller in Höhe von 5.000,- € zuzüglich 950,- € USt vom 4. August 2014 beglich Anton tags darauf.

Als besondere Attraktion verlost Anton unter allen Besuchern ein Bild aus dem Bestand seiner Galerie. Das Bild hatte er im Januar 2014 von einem bekannten Nachwuchskünstler in München, der für seine Produktivität in der Kunstszene bekannt ist für 1.000,- € zuzüglich 70,- € USt für seine Galerie erworben. Der glückliche Gewinner, der Privatier Pirmin Uri aus St. Moritz (Schweiz), nahm das Bild noch am selben Tag mit nach Hause in die Schweiz.

3. Im Rahmen eines Besuchs in Wien (Österreich) wurde Anton auf den Nachlass eines privaten Kunstsammlers aufmerksam. Es gelang ihm schließlich, ein Ölgemälde eines Meisters der Deutschen Romantik zum Preis von 2.000,- € von den Erben zu erwerben. Noch am Tag des Kaufs, den 25. Januar 2014, kehrte Anton zusammen mit dem neu erstandenen Bild nach

München zurück, wo er es sogleich in seine Galerie aufnahm.

Am 31. März 2014 kam der niederländische Tourist Viktor van Veen in Antons Galerie. Ihm gefiel auf Anhieb das Bild, das Anton in Wien erstanden hatte. Den Kaufpreis in Höhe von 4.000,- € beglich van Veen sofort in bar. Beide vereinbarten, dass Anton für den Transport nach Amsterdam (Niederlande) sorgen sollte. Anton beauftragte mit dem Transport die auf Kunsttransporte spezialisierte Spedition Haarms aus Den Haag (Niederlande). Haarms holte das Gemälde am 2. April 2014 bei Anton ab und lieferte es noch am selben Tag bei van Veen in Amsterdam aus, der es sogleich in seinem Wohnzimmer aufhing. Haarms stellte am 4. April 2014 dem Anton 200,- € für den Transport in Rechnung.

4. Am 9. Mai 2014 kam der private Kunstsammler Karl Kraus aus Starnberg in Antons Galerie. Er erklärte ihm, dass er aufgrund einer Fehlspekulation in eine finanzielle Schieflage geraten sei und er deshalb gezwungen sei, drei Bilder seiner Sammlung Moderner Kunst zu veräußern. Er wolle allerdings nicht, dass seine finanziellen Probleme an die Öffentlichkeit gelangen, deshalb solle Anton die Bilder im eigenen Namen auf Provisionsbasis veräußern. Anton erklärte sich damit einverstanden und handelte mit Kraus eine Provision von 15% des Verkaufspreises zuzüglich Verkaufsspesen aus.

Da Kraus die Bilder bis zur Veräußerung nicht aus der Hand geben wollte, kamen beide überein, dass Anton Expertisen anfertigen sollte. Am 26. Mai 2014 kam Anton nach Starnberg, um die Bilder zu begutachten. Die Expertisen erstellte er noch am selben Tage. Beide vereinbarten, dass das fällige Honorar im Rahmen der Abrechnung der Veräußerungen verrechnet werden sollte.

Da es sich um Bilder bekannter Künstler handelte und Anton einen sehr guten Ruf in der Kunstszene hatte, fand Anton sehr schnell einen Käufer für die Bilder.

Er verkaufte alle drei Bilder an die Kunstgalerie Schwarzenberg aus Wien (Österreich) zum Preis von 30.000,- € pro Bild.

Am 20. Juni 2014 holte Anton die Bilder persönlich bei Kraus ab und brachte sie direkt zum Käufer nach Wien. Die Rechnungen in Höhe von insgesamt 90.000,- € vom selben Tage, beglich Schwarzenberg umgehend.

Am 23. Juni 2014 rechnete Anton mit Kraus wie folgt ab:

Vereinnahmter Verkaufspreis für drei Bildern insgesamt	90.000,- €
Abzüglich: 15% vereinbarte Provision	13.500,- €
<u>Verkaufsspesen</u>	<u>4.000,- €</u>
Zwischensumme	72.500,- €
Expertise für drei Bilder vom Mai 2014 wie vereinbart jeweils 2.000 € insgesamt	6.000,- €
<u>19% USt darauf</u>	<u>1.140,- €</u>
Insgesamt	7.140,- €
Zahlungsbetrag	65.360,- €

Da Kraus mit der Abrechnung einverstanden war, überwies Anton den Betrag am 25. Juni 2014.

5. Anton hatte auch als Restaurator in Kunstsammlerkreisen einen hervorragenden Ruf. Deshalb beauftragte ihn der private Kunstsammler Urs Urtaler aus St. Moritz (Schweiz) mit der Restaurierung eines seiner Gemälde aus dem 18. Jahrhundert. Urtaler brachte zu diesem Zweck das Gemälde am 18. Juli 2014 von St. Moritz nach München. Nach kurzer Inaugenscheinnahme übernahm Anton den Auftrag. Nach Abschluss der Arbeiten holte Urtaler am 25. September 2014 das restaurierte Gemälde in München ab und nahm es mit nach Hause nach St. Moritz. Das vereinbarte Honorar in Höhe von 2.000,- € beglich Urtaler sofort in bar.

## **Teil III: Erbschaft- und Schenkungsteuer**

### **Sachverhalt:**

Der rüstige - in München wohnhafte - Unternehmer Robert Rundlich verstarb am 31. Dezember 2012 um 23:00 Uhr durch einen fehlgeleiteten China-Böller.

Robert hatte im Oktober 2010 gleichzeitig mit seiner Ehefrau Carola – die Ehegatten lebten im Güterstand der Gütertrennung – ein handschriftliches Testament verfasst. Sowohl Carola als auch Robert hatten jeweils ein Testament ge- und unterschrieben. Carola und Robert setzten sich jeweils in ihrem Testament gegenseitig als Erben ein; Carola wäre ansonsten unversorgt. Heidi und Hans Rundlich, die gemeinsamen Kinder des Paares, beide geboren am 29. März 1968 sollten nach diesen Testamenten gleichberechtigte gemeinsame Erben des jeweils überlebenden Ehegatten sein.

### **1. Die Immobilien in Oberbayern**

Eine Erbschaft ermöglichte Robert Rundlich im Jahr 2010 eine Tankstelle (aus einer Insolvenzmasse) in Starnberg, Am Seeweg 15, zu erwerben; der Kaufpreis ist vollständig entrichtet worden. Im Jahr 2009 war die Tankstelle auf den notwendigen Stand der Technik gebracht worden; der Veräußerer verlangte deshalb für die ganze Tankstelle 800.000 Euro, weil die Bodenversiegelung und die Tankanlage zum Verkaufszeitpunkt allein – laut Gutachten – je 62.000,- € wert waren. Carola kannte in Nürnberg den Notar Heinrich Hurlig und setzte durch, dass bei diesem der Kaufvertrag beurkundet wurde. Hurlig setzte in seiner Kanzlei eine ältere EDV-Anlage ein; wegen einer EDV-Panne hat Hurlig seine mit dem Grundstückserwerb verbundenen Anzeigepflichten erst am 8. Januar 2013 nachgeholt; die Eintragung im Grundbuch erfolgte jedoch erst am 6. Februar 2013.

Robert – welcher bereits das Nachbargrundstück zu der Tankstelle besaß – hatte vor die Tankstelle – welche ab 2011 nicht mehr betrieben wurde – demnächst abzureißen und die Fläche zu begrünen, um einen schönen Ausblick zu haben. Der gemeine Wert der Tankstelle zum Todeszeitpunkt betrug 960.000,- €.

Im Jahr 2011 ließ Robert auf dem bereits in seinem Eigentum befindlichen Nachbargrundstück zu der Tankstelle (Seeweg 17) ein neues Gebäude errichten. Carola hatte sich – nachdem die Baubehörde einen geplanten großen Wintergarten baurechtlich als nicht genehmigungsfähig abgelehnt hatte – von Robert einen Pool im Außenbereich gewünscht, welcher auch in den späteren Planungen berücksichtigt wurde. Hans Rundlich, der nach Baubeginn den Grundbuchauszug in die Hand bekam, wies seinen Vater Robert darauf hin, dass der Pool mit einem ding-

lich gesicherten Rohrleitungsrecht des Nachbarn Ginsel (Seeweg 19) im Widerspruch stand. Nachbar Ginsel hatte dabei das Recht, auf einem bestimmten Bereich des Grundstücks von Robert Rohre zur Entwässerung und Versorgung seines Grundstücks zu legen. Robert wollte das Recht des Nachbarn mit einem einmaligen Geldbetrag ablösen. Darauf wollte dieser sich nicht einlassen und forderte regelmäßige Geldflüsse.

Beim Notar wurde letztlich im Juli 2012 folgendes vereinbart.

Robert durfte den Pool so bauen wie geplant, hatte sich jedoch zu folgenden Leistungen verpflichtet:

*„Der jeweilige Grundstückseigentümer des Anwesens Starnberg, Am Seeweg 17, zahlt zum Einen an den jeweiligen Eigentümer des Anwesens Seeweg 19 ab 1. August 2012 eine monatliche Ausgleichszahlung von 100,- €. Des Weiteren zahlt der jeweilige Grundstückseigentümer des Anwesens Starnberg, Am Seeweg 17, an den Nachbarn Ginsel (geb. 19. März 1922) eine lebenslängliche Leibrente von 80,- € pro Monat. Soweit Ginsel vor dem 1. Januar 2020 sterben sollte hatte der jeweilige Eigentümer des Anwesens Seeweg 17 eine Abstandszahlung von 10.000,- € an die Erben von Ginsel zu leisten.“*

Das Grundstück Seeweg 17 hat laut der notariellen Urkunde aus dem Jahr 2010 eine Fläche von 810 qm. Im Rahmen der Baugenehmigung kam Robert nicht umhin, 10 qm notariell beurkundet an die Gemeinde zwecks Errichtung eines Radweges abzutreten. Nachdem die Gemeinde den geplanten Wintergarten baugenehmigungsrechtlich abgelehnt hatte, focht Robert die Abtretung der 10 qm für den Radweg an wegen arglistiger Täuschung. Nach Auskunft beteiligter Juristen ist es sicher, dass Robert einen entsprechenden Prozess gewinnt.

Das im Jahr 2011 neu errichtete Gebäude hat zwei Vollgeschosse mit je 120 qm sowie eine große Doppelgarage mit einer Fläche von 48 qm.

Carola betreibt einen Wollhandel im Erdgeschoss des Hauses, welches zu diesem Zweck mit einer großen Glasfassade zur Straße hin ausgestattet wurde.

Carola hat im Jahr 2011 eine Kaltmiete von 1.500,- € pro Monat, (fällig jeweils am 1. eines Monats im Voraus) gezahlt; daneben musste sie noch monatlich Nebenkosten von 180,- € für Heizung, 300,- € für Strom und 21,- € für Wasser bezahlen.

Wegen eines erheblichen finanziellen Engpasses hat Carola ab dem 1. Januar 2012 die für das Jahr 2012 vereinbarte Kaltmiete in Höhe von 13,50 €/qm nicht entrichtet.

Im Obergeschoss des Hauses hatte nur Robert seine Wohnung.

Für die dieser Wohnung zugeordnete Doppelgarage beträgt die übliche Miete 100,- € pro Monat.

Die ortsübliche Kaltmiete für einen qm Wohnfläche im Anwesen Seeweg 17 betrug im Jahr 2011 11,50 €/qm und im Jahr 2012 12,00 €/qm. Für gewerbliche/ freiberuflich genutzte Flächen war in den Jahren 2011 bis 2012 lediglich eine um 1,50 € höhere Miete pro qm zu erzielen.

Der Gutachterausschuss für Starnberg hat den Wert von einem qm Grund und Boden zum 31.12.2012 auf 1.100,- € festgestellt.

Nach dem Tod von Robert ist Carola unverzüglich in die Wohnung im ersten Stock eingezogen.

Ein von Carola beauftragter Gutachter hat zum Todestag von Robert einen reinen Wert (Grund und Boden nebst Gebäude und Außenanlagen) für die Immobilie i.H.v. 1.125.000,- € festgestellt. Wegen einer unstrittigen atypischen Instabilität des Hauses – bedingt durch hohe Bodenfeuchtigkeit – hat er von oben genanntem Wert einen Wertabschlag von 15% vorgenommen.

## **2. Die Bodenaufbereitungsfirma Rundlich e. K. (gegr. 25. September 2009)**

Robert Rundlich vermietete im Rahmen seines auf fremdem Grund und Boden betriebenen Gewerbebetriebes Bodenaufbereitungsgeräte (Geo Injektor) an Gärtnereien. Der Betrieb ist voll vorsteuerabzugsberechtigt. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Auf dem gemieteten Grundstück befand sich auch eine Bürobaracke.

Carola stellte zum 31. Dezember 2012 ein ertragsteuerliches Betriebsvermögen von 1.710.000,- € fest, hierin sind folgende Positionen enthalten.

### **- Patent**

Rundlich hatte ein Patent auf eine Maschine zum Einbringen von Bodendüngungsgranulat im Januar 2010 erworben. Er hat hierfür 50.000,- € aufgewendet. Unmittelbar nach der Patentierung hat ihm der Hersteller des Bodengranulats hierfür 80.000,- € geboten.

Carola hat in der Bilanz das Patent mit 25.000,- € angesetzt, dieses rührte daher, dass das Patent auf 10 Jahre linear abgeschrieben wurde und in 2012 noch eine zutreffende außergewöhnliche Wertminderung von 20% der ursprünglichen Patentkosten hinzukam.



#### - Bodentestfläche

Zum Testen des Bodengranulats hat Rundlich bei einem Bauern eine an sein gepachtetes Betriebsgrundstück angrenzende Fläche seit 2009 langfristig für 1.000 Euro pro Jahr gemietet. Um Standardbedingungen zu schaffen, hat er die Testfläche im Mai 2010 mit großen Lastwagen befahren lassen um den Boden typisch zu verdichten.

Rundlich geht davon aus, dass dieser – im Jahr 2010 erstmals durchgeführte Vorgang alle 5 Jahre wiederholt werden muss.

Rundlich hat den Aufwand für die Verdichtung der Bodentestfläche (30.000,- €) im Jahr 2010 voll erfasst.

Die Bodentestfläche hat zum 31. Dezember 2008 einen Grundbesitzwert von 180.000,- €. Der GBW wurde anlässlich einer Erbschaft des verpachtenden Bauern zutreffend festgestellt. Auch in der Bilanz zum 31. Dezember 2009 des Rundlich ist die Bodentestfläche mit diesem Wert aktiviert.

#### - Rohrleitung

Zur Wasser- und Düngemittelversorgung der Bodentestfläche hat Rundlich am 1. September 2011 eine spezielle chemikalienfeste Rohrleitung von dem gepachteten Grundstück, auf welchem sich sein Betrieb befindet, zur gemieteten Testfläche legen lassen. Die Rohrleitung kostete 80.000,- € wobei eine Hälfte der Aufwendungen auf das gepachtete Grundstück und die andere Hälfte auf das gemietete Grundstück entfallen. Die Rohrleitung auf dem gemieteten Testgrundstück hält – wegen der Erschütterungen – voraussichtlich 5 Jahre, während der Teil, welcher auf das gepachtete Grundstück entfällt voraussichtlich 30 Jahre hält. Da Rundlich die Rohrleitung heimlich – ohne Zustimmung der Gemeinde und des Bauern hat verlegen lassen – wurde der Aufwand und die Leitung zu keinem Zeitpunkt buchungstechnisch erfasst

#### - Anteile an der Granu KG

Rundlich hat im Jahr 2010 Anteile an der Granu KG in Bernried für 50.000,- € gekauft. Der Anteilskauf garantiert wesentlich günstigere Einkaufsbedingungen. Der Verwaltungsvermögensanteil der Granu KG betrug 51%. Der Wert der Anteile sank zum 1. September 2011 auf 40.000,- € ab. Zur Finanzierung seiner Rohrleitung musste Rundlich die Anteile am 1. September 2011 verkaufen.

#### - Waldskulptur

Rundlich hat im April 2011 eine antike Skulptur mit einem Waldmotiv für 300.000,- € erworben, um sich zu erfreuen, aber auch, um ein wenig den Kunden zu zeigen, wie schön der Wald frü-

her war und damit auch als Werbung für sein neues Bodenveredlungsmittel „Waldfit – für den gesunden Wald“ zu machen. Die Skulptur steht im Büro des Rundlich.

Durch die Erschütterungen bei den Bodenverdichtungsmaßnahmen im Jahr 2012 fiel die Skulptur herunter und musste für 12.000,- € restauriert werden.

Rundlich hat stets voll in seinem Betrieb mitgearbeitet, ein an seiner Stelle arbeitender angestellter Geschäftsführer hätte das Betriebsergebnis jährlich um ca. 60.000,- € reduziert.

Die steuerbilanziellen Gewinne der Bodenaufbereitungsfirma betragen im Jahr 2009 140.000,- €, im Jahr 2010 360.000,- €, im Jahr 2011 380.000,-€ und im Jahr 2012 340.000,- €.

Der Substanzwert des Betriebes kann mit 2.100.000,- € angenommen werden.

### **3. Der Flachbildfernseher**

Rundlich hatte von einem privaten Verkäufer via Internet einen Flachbildfernseher „Sony Bravia“ für 500,- € erworben. Um Versandkosten zu sparen, vereinbarten Rundlich und der Käufer, dass ein Freund von Rundlich das Gerät abholen sollte. Bei einer kurzen Rast wurde das Lieferfahrzeug des Freundes einschließlich Fernseher gestohlen. Der Verkäufer des Fernsehers verlangt (zu Recht) gleichwohl die Bezahlung des Fernsehers.

### **4. Die Lebensversicherung**

Zur weiteren Absicherung von Heidi und Hans hatte Robert eine Lebensversicherung zugunsten der beiden Kinder abgeschlossen. Die Versicherungssumme betrug je 300.000,- €; die Jahresprämie von 8.000,- € war jeweils zum 1. Juli eines Jahres fällig; Die Prämie des Jahres 2012 war von Robert bereits bezahlt worden.

#### **Aufgabe:**

Ermitteln Sie die zutreffende festzusetzende Erbschaftsteuer für Carola, falls Heidi ihren Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht hat, aber sich auch weigert, eine entsprechende Verzichtserklärung abzugeben, und Hans gar nichts erklärt hat.

Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein.

Selbst ermittelte Beträge sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Es sind keine vom Bundesgesetz abweichenden Steuersätze zu verwenden.

Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt. Soweit sich nichts anderes aus dem Sachverhalt

ergibt, entspricht der gemeine Wert den Anschaffungskosten.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

Aus Vereinfachungsgründen ist auf eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung gem. § 202 Abs. 1 Nr. 1e BewG nicht einzugehen.

# Steuerberaterprüfung 2014

## Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Ertragsteuern

□□

<b>Prüfungstag:</b>	08. Oktober 2014
<b>Bearbeitungszeit:</b>	6 Stunden
<b>Hilfsmittel:</b>	Laut Ladungsschreiben zugelassene Hilfsmittel
<b>Seitenzahl:</b>	12 Seiten Aufgabentext 1 Anlage zum Aufgabentext (37 Seiten) 1 Hinweisblatt

### Vorbemerkungen

Es wird gebeten,

1. den Aufgabentext auf **Vollständigkeit** zu prüfen,
2. auf **jeder Seite** der Aufsichtsarbeit rechts oben Ihre **Teilnehmernummer** und die laufende **Seitenzahl** anzugeben,
3. **weder Ihren Namen noch Ihre Unterschrift** auf der Arbeit anzubringen,
4. die vorgegebenen **Randbegrenzungen** auf den Arbeitsblättern einzuhalten und die Blätter nur **einseitig** zu beschreiben,
5. deutlich zu schreiben und Farbstifte nicht zu verwenden,
6. etwaige **Entwürfe und Notizen**, die Sie im Text der Bearbeitung verwertet haben, sowie **Leerblätter** der Aufsichtsarbeit **nicht beizufügen**,
7. diesen **Aufgabentext** der Arbeit **nicht beizulegen**. Sie können ihn sowie die unter 6. erwähnten Unterlagen nach Ende der Bearbeitungszeit mitnehmen.

# **H i n w e i s e**

Der für die Lösung der Prüfungsaufgaben maßgebliche Rechtsstand ergibt sich aus dem jeweiligen Aufgabentext.

Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand als der aktuelle oder der des Vorjahres maßgeblich ist, sind die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigefügt.

Vor der Bearbeitung sind Sachverhalt und Aufgaben vollständig zu lesen.

## **Prüfungsaufgabe aus dem Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht**

### **Teil I: Einkommensteuer**

#### **Sachverhalt 1**

José S. (JS), ledig, ist brasilianischer Staatsbürger und lebt seit 1994 in Deutschland. Am 10. März 2013 erwirbt JS in Brasilien eine Rinderfarm. Aus diesem Grund gibt JS am 15. Juli 2013 seinen Wohnsitz in Deutschland auf und zieht nach Brasilien, wo er von nun als Farmer tätig ist. JS erzielt mit seiner Farm keinerlei Einkünfte (Liebhaberei). JS, der sich mit dem Erwerb der Farm einen Kindheitstraum erfüllt hat, plant keine Rückkehr nach Deutschland.

Im Jahre 2005 hat JS eine 15 %ige Beteiligung an der B-GmbH (Sitz in Düsseldorf) für 150.000 € erworben, die er im Privatvermögen hält. Er hat der B-GmbH noch im selben Jahr ein Darlehen über 500.000 € zu fremdüblichen Konditionen ohne besondere Sicherheiten eingeräumt. Die jährlich anfallenden Zinsen i. H. v. 24.000 € werden vereinbarungsgemäß in vier Teilbeträgen zu je 6.000 € zum jeweiligen Quartalsende (31. März/ 30. Juni/ 30. September/ 31. Dezember) ausgezahlt. Der gemeine Wert der Beteiligung ist bis zum 15. Juli 2013 auf 250.000 € angestiegen.

Die B-GmbH beschließt zum 1. Mai 2013 eine Gewinnausschüttung für das Jahr 2012 i. H. v. 50.000 €. Aufgrund ihres wirtschaftlichen Erfolges beschließt die B-GmbH zum 30. November 2013 eine Vorabgewinnausschüttung für das laufende Geschäftsjahr 2013 i. H. v. 40.000 €. Die Auszahlung erfolgt jeweils am Tag nach der Beschlussfassung. Das steuerliche Einlagekonto wurde hierdurch nicht gemindert. Im Zusammenhang mit der Beteiligung an der B-GmbH sind dem JS in 2013 Aufwendungen i. H. v. 5.000 € entstanden.

Seit 2006 ist JS arbeitslos und lebt seitdem von seinem umfangreichen Geldvermögen, das er in den Vorjahren erwirtschaftet hat und bei der inländischen C-Bank auf einem Tagesgeldkonto zinsbringend angelegt hat. Von der C-Bank erhält JS für den Zeitraum 1. Januar 2013 bis 30. Juni 2013 monatliche Gutschriften i. H. v. 3.000 € und im Zeitraum 1. Juli 2013 bis 31. Dezember 2013 monatliche Gutschriften i. H. v. 4.000 €, die jeweils am letzten Werktag des Monats ausgezahlt werden. Von der Möglichkeit, einen Freistellungsauftrag zu erteilen, hat JS im Jahr 2013 keinen Gebrauch gemacht. Das Tagesgeldkonto bei der C-Bank behält JS auch nach seinem Wegzug nach Brasilien unter Benennung seiner dortigen neuen Adresse bei.

**Aufgabe:**

Ermitteln Sie die steuerpflichtigen Einkünfte des JS für den Veranlagungszeitraum 2013. Gehen Sie dabei auch auf mögliche tarifliche Besonderheiten ein. Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen. Gehen Sie in Ihrer Lösung auch auf die persönliche Steuerpflicht und die Veranlagungsart ein.

**Hinweise:**

- Aus Vereinfachungsgründen sind Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag nicht zu berücksichtigen.
- Sofern verschiedene Lösungsmöglichkeiten bestehen, ist das günstigste steuerliche Ergebnis für JS zu wählen.
- Alle Beteiligten sind ihren steuerlichen Pflichten nachgekommen.
- Erforderliche Anträge gelten als gestellt.
- Eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG ist nicht durchzuführen.
- Zwischen Deutschland und Brasilien besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen.

## Sachverhalt 2

Die Eheleute Frida und Gerhard M. (Eheleute M), beide inzwischen 80 Jahre alt und wohnhaft in Münster, haben Anfang der 50er Jahre auf einem 1.000 m<sup>2</sup> großen Grundstück (Webergasse 10 in Münster), das sie für umgerechnet 10.000 € (inkl. Nebenkosten) erworben haben, ein Dreifamilienhaus errichtet. Das Erdgeschoss (EG) hat eine Nutzfläche von 160 m<sup>2</sup> und wurde seit Fertigstellung als Betriebsfläche fremdvermietet. Das Obergeschoss (OG) mit einer Wohnfläche von 80 m<sup>2</sup> wurde an fremde Dritte zu Wohnzwecken vermietet. Im Dach- und Spitzgeschoss (DSG) befindet sich eine Maisonette-Wohnung mit einer Wohnfläche von 160 m<sup>2</sup>, die zunächst ebenfalls fremdvermietet, ab dem Jahr 1995 aber unentgeltlich der ältesten Tochter Carmen M. (CM) zu deren eigenen Wohnzwecken überlassen wurde.

Die Herstellungskosten, die sich gleichmäßig auf die einzelnen Gebäudeteile entsprechend der Nutz- bzw. Wohnflächen verteilen, betragen insgesamt umgerechnet 100.000 €. Im Laufe der Jahre hat die Immobilie erheblich an Wert gewonnen. So betrug der Verkehrswert des Gebäudes am 1. Juli 2011 400.000 € (bei gleichmäßiger Verteilung entsprechend der Nutz- bzw. Wohnflächen). Steuerlich war das Haus zu diesem Zeitpunkt hingegen bereits vollständig abgeschrieben. Der Bodenrichtwert (= Verkehrswert) für das Grundstück betrug zum 1. Juli 2011 200 €/m<sup>2</sup>.

In 2011 beschlossen die Eheleute M, das Dreifamilienhaus auf CM (geb. 10. Januar 1956) im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu übertragen. In dem notariell beurkundeten Vertrag vom 10. Juni 2011 ist als Übergang von Nutzen und Lasten der 01. Juli 2011 vereinbart. Zu diesem Zeitpunkt bewohnte sie bereits das DSG. Um Streitereien mit ihrem jüngeren Bruder Hugo M (HM) zu vermeiden, verpflichtete sich CM gegenüber ihren Eltern, an HM eine Ausgleichszahlung i. H. v. 300.000 € zu leisten. Hierfür musste CM jedoch ein endfälliges Darlehen i. H. v. 200.000 € aufnehmen, für das sie bis zum Laufzeitende (2021) monatlich Zinsen i. H. v. 600 € gegenüber ihrer Bank zu leisten hat. Die Zinsen sind jeweils zum Monatsersten fällig und wurden von CM stets pünktlich gezahlt. Die im Zusammenhang mit der Eigentumsumschreibung angefallenen Nebenkosten i. H. v. 12.000 € (Notar, Gerichtskosten, etc.) wurden von CM noch in 2011 gezahlt.

Die Betriebsräume im EG werden seit 2005 durchgängig an die B-GmbH verpachtet, die hierfür einen monatlichen Pachtzins i. H. v. 1.800 € zzgl. ortsübliche umlagefähige Nebenkosten i. H. v. 400 € zahlt. Die ortsübliche Kaltmiete beträgt jedoch lediglich 1.500 €. Die Wohnung im OG wurde bis Mitte 2012 zu einer fremdüblichen Miete i. H. v. monatlich 800 € (zzgl. ortsübliche umlagefähige Nebenkosten i. H. v. 200 €) an Ursula B. (UB) vermietet. Die von CM bis 2012 in Anspruch genommene AfA für die fremdvermietete Wohnung betrug zutreffend 1.065 €.

Nach dem Auszug von UB hat CM zunächst das Bad im OG erneuern lassen. Eine wesentliche Zustandsverbesserung, die eine höhere Miete rechtfertigen würde, wurde dabei nicht erreicht. Der Aufwand für die Baderneuerung betrug insgesamt 15.000 € (inkl. 19 % USt). Da



die beauftragten Firmen mit einigen Nachbesserungsarbeiten erst Ende 2012 fertig wurden, hat CM die gesamte Rechnung erst im Februar 2013 überwiesen. Seit dem 1. Januar 2013 wird die Wohnung im OG an die Tante von CM für monatlich 450 € (zzgl. Nebenkosten i. H. v. 150 €) vermietet. Die Tante hat die Miete jeweils pünktlich zum Monatsersten an CM überwiesen.

Anfang 2012 ließ CM die Fassade des Gebäudes mit einem modernen Wärmedämmverbundsystem erneuern. Die Kosten hierfür betragen 50.000 € (inkl. 19 % USt) und wurden bereits in 2012 bezahlt. Eine Mieterhöhung ließ sich durch diese Maßnahme wirtschaftlich jedoch nicht rechtfertigen.

CM zahlte in 2013 für den Unterhalt des Gebäudes (Strom, Wasser, Heizung, etc.) monatlich 850 €, davon entfallen 400 € auf das EG, 150 € auf das OG und 300 € auf das DSG. Eine Nebenkostenabrechnung hat CM gegenüber ihren Mietern in 2013 nicht erstellt, sodass insoweit keine weiteren Zahlungen geflossen sind.

CM hat im Jahr 2005 als Alleingesellschafterin die B-GmbH mit Sitz in Münster (Webergasse 10 in Münster) gegründet. Das Stammkapital der B-GmbH beträgt 50.000 € und wurde von CM in voller Höhe in die GmbH eingebracht. Die B-GmbH betreibt einen Onlinehandel und hat ihre Geschäftsräume im EG des Dreifamilienhauses untergebracht. Aufgrund der positiven wirtschaftlichen Entwicklung betrug der Teilwert der GmbH zum 1. Juli 2011 250.000 €. Am 15. Februar 2013 beschließt die Gesellschafterversammlung der B-GmbH eine Gewinnausschüttung in Höhe von 10.000 €. Am Tag darauf überweist die B-GmbH der Alleingesellschafterin 7.362,50 €. Das steuerliche Einlagekonto der B-GmbH wurde hierdurch nicht gemindert.

Weil CM in die USA auswandern möchte, veräußert sie sowohl das Dreifamilienhaus als auch die GmbH-Beteiligung zum 31. Dezember 2013 an einen Investor aus München für 1 Mio. €. Von dem Veräußerungserlös entfallen 300.000 € auf die GmbH-Beteiligung. Die Veräußerungskosten werden vom Erwerber getragen. Der gesamte Veräußerungserlös ist CM am 31. Dezember 2013 zugeflossen.

**Aufgabe:**

Ermitteln Sie die steuerpflichtigen Einkünfte von CM für den Veranlagungszeitraum 2013. Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen. Auf allgemeine Fragen (persönliche Steuerpflicht, Tarif etc.) ist nicht einzugehen. Etwaige umsatzsteuerliche Fragen sind nicht zu klären.

**Hinweise:**

- Sofern verschiedene Lösungsmöglichkeiten bestehen, ist das für 2013 günstigste steuerliche Ergebnis zu wählen.
- Erforderliche Anträge gelten als gestellt.
- Gehen Sie in Ihrer Lösung davon aus, dass CM nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- Auf Cent lautende Beträge sind abzurunden.

### Sachverhalt 3

Anton K. (AK), geb. am 10. Juli 1948, hat seinen Wohnsitz und seinen Lebensmittelpunkt in Essen und arbeitet seit 20 Jahren als Ingenieur für die X-Metall GmbH mit Sitz in Essen. Seit 2005 ist AK auch dauerhaft in Madrid tätig, wo die X-Metall GmbH eine Betriebsstätte unterhält und Maschinen für die Edelstahlbearbeitung herstellt. AK hält sich aus diesem Grund in den Monaten Januar bis Juni 2013 für jeweils 3 Wochen in Madrid auf und übernachtet während dieser Zeit in einem Hotel. Zwecks Koordinierung der Aufgaben in den Werken in Essen und Madrid kehrt AK am Ende des jeweiligen Dreiwochenzeitraums für eine Woche nach Essen zurück und ist in dieser Zeit im Stammwerk in Essen tätig. Seinen gesamten Bruttoarbeitslohn i. H. v. 6.000 € bekommt AK unmittelbar von der X-Metall GmbH überwiesen. Der auf die Tätigkeit in Spanien entfallende Lohnkostenanteil (75 %) wird durch die spanische Betriebsstätte getragen. Während im Jahr 2013 in Bezug auf die Tätigkeit im Ausland Werbungskosten i. H. v. 8.000 € angefallen sind, betragen die steuerlich nicht zu beanstandenden Werbungskosten für die Inlandstätigkeit 1.500 €. Für seine Tätigkeit im Ausland hat AK für 2013 spanische Einkommensteuer i. H. v. 4.500 € gezahlt.

Zum 1. Juli 2013 wird AK in den Ruhestand versetzt. AK bezieht seitdem eine monatliche Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung i. H. v. 1.800 €, die jeweils pünktlich am letzten Werktag des Monats überwiesen wird.

Zur Aufstockung seiner Altersvorsorge hat AK in 2000 ein Ferienhaus im Süden Spaniens erworben und seitdem ausschließlich zur kurzfristigen Vermietung an fremde Dritte genutzt. Die nach deutschem Recht ermittelten Einkünfte betragen im Jahr 2013 10.000 €. Die spanischen Finanzbehörden haben für die Vermietung der Immobilie spanische Einkommensteuer i. H. v. 2.400 € festgesetzt, die AK auch fristgerecht gezahlt hat.

Seit dem Ausscheiden aus dem Unternehmen der X-Metall GmbH wurde AK aufgrund seiner Spanien-Kenntnisse, die er im Laufe seiner Auslandstätigkeit erworben hat, in den Aufsichtsrat der metal S. L. mit Sitz und Geschäftsleitung in Madrid (Die Rechtsform ist vergleichbar mit der einer deutschen GmbH.), einer Tochtergesellschaft der X-Metall GmbH, bestellt. Als Aufsichtsratsvergütung hat AK hierfür 2.000 € erhalten. Die metal S. L. hat hiervon einen Steuerabzug i. H. v. 480 € einbehalten und als spanische Einkommensteuer an die dortigen Steuerbehörden abgeführt. AK sind für die Aufsichtsratsstätigkeit in 2013 steuerlich nicht zu beanstandende Reisekosten i. H. v. 1.000 € entstanden.

AK sind im Veranlagungszeitraum 2013 abzugsfähige Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen i. H. v. 4.000 € entstanden.

**Aufgabe:**

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen von Anton K. für den Veranlagungszeitraum 2013. Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen. Auf allgemeine Fragen (persönliche Steuerpflicht, Tarif etc.) ist nicht einzugehen.

Geben Sie in Ihrer Lösung an, ob etwaige ausländische Steuern dem Grunde nach auf die Einkommensteuer anzurechnen sind und inwieweit ausländische Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

**Hinweise:**

- Erforderliche Anträge gelten als gestellt.
- Erforderliche Nachweise gelten als erbracht.

## **Teil II – Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer**

### **Sachverhalt 1**

#### **Ausgangssachverhalt**

Alleinige Gesellschafterin der A-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Wuppertal ist die B-GmbH. Die A-GmbH ist an der B-GmbH nicht beteiligt. Sitz und Geschäftsleitung der B-GmbH befinden sich in Hagen. Das Wirtschaftsjahr der Gesellschaften entspricht dem Kalenderjahr.

Die A-GmbH hat der B-GmbH am 31. Dezember 2010 ein unverzinsliches Darlehen i. H. v. 500.000 € gewährt. Sicherheiten wurden nicht gegeben. Das Darlehen ist vertraglich am 31. Dezember 2020 zurückzuzahlen. Der fremdübliche Zins beträgt bei einer jährlich nachschüssigen Zinszahlung zum 31. Dezember 7%. Weiterhin hätte ein fremder Dritter eine Gestellung von Sicherheiten verlangt. Dies gilt sowohl für die Darlehensforderung i. H. v. 500.000 € als auch für die bei einer fremdüblichen Darlehensgewährung jeweils am Ende des Jahres entstehende Zinsforderung i. H. v. 35.000 € (= 7 % v. 500.000 €).

In der Zeit vom 31. Dezember 2010 bis zum 31. Dezember 2012 konnte die A-GmbH aufgrund der seinerzeit guten Auftrags- und Liquiditätslage der B-GmbH von einer vollständigen Rückzahlung des Darlehens ausgehen. Der Teilwert des Darlehens betrug am 31. Dezember 2012 wegen der vereinbarten Unverzinslichkeit allerdings nur 292.000 €.

Im Jahr 2013 haben sich die Geschäfte der B-GmbH nach der Insolvenz eines Großkunden unvorhersehbar schlecht entwickelt, so dass am 31. Dezember 2013 ein vollständiger Ausfall der Darlehensforderung der A-GmbH wahrscheinlich ist. Von einer zukünftigen Verbesserung der wirtschaftlichen Lage der B-GmbH ist nach den Verhältnissen am 31. Dezember 2013 nicht auszugehen.

#### **Abwandlung**

Wie der Ausgangssachverhalt, allerdings ist die A-GmbH alleinige Gesellschafterin der B-GmbH. Die B-GmbH ist an der A-GmbH nicht beteiligt. Der Teilwert des von der A-GmbH gewährten Darlehens beträgt am 31. Dezember 2013 auch unter Berücksichtigung ihrer Gesellschafterstellung bei der B-GmbH 0 €.

**Aufgabe:**

Erläutern Sie, welche Auswirkungen sich im Ausgangssachverhalt und in der Abwandlung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der A-GmbH und der B-GmbH für den Veranlagungszeitraum 2013 ergeben.

Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen. Auf allgemeine Fragen (persönliche Steuerpflicht, Tarif etc.) ist nicht einzugehen.

**Hinweise:**

- Erforderliche Anträge gelten als gestellt; erforderliche Nachweise gelten als erbracht.
- Die Gesellschaften möchten in den zum 31. Dezember 2013 aufzustellenden Steuerbilanzen ein möglichst geringes Eigenkapital ausweisen. Entsprechend sind die Gesellschaften bei der Bilanzaufstellung zum 31. Dezember 2012 verfahren.
- Auf Cent lautende Beträge sind abzurunden.

## Sachverhalt 2

Die C-GmbH ist seit Jahren alleinige Gesellschafterin der D-GmbH sowie zu 90 % an der E-GmbH beteiligt. Sitz und Geschäftsleitung der Gesellschaften befinden sich in Duisburg; das Wirtschaftsjahr entspricht jeweils dem Kalenderjahr. Sowohl zwischen der C-GmbH und der D-GmbH als auch zwischen der C-GmbH und der E-GmbH liegen seit dem 1. Januar 2011 (= rechtswirksamer Abschluss der Gewinnabführungsverträge) die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vor.

### a) D-GmbH

Geschäftsgegenstand der am 1. April 2008 gegründeten D-GmbH ist die Verwaltung eigenen Grundbesitzes. Noch im Jahr 2010 erwarb die D-GmbH das mit einem Bürokomplex bebaute Grundstück X-Str. in Duisburg und vermietet es seitdem an die P-Bank. Der Einheitswert des Grundstücks beträgt 600.000 €.

Die D-GmbH hat zum 31. Dezember 2013 folgende – verkürzt dargestellte – Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt:

Ergebnis der Vermietungstätigkeit:	700.000 €
Zinserträge:	30.000 €
Gewinnabführung C-GmbH:	<u>./ 730.000 €</u>
Gewinn:	0 €

Bei den Zinserträgen handelt es sich um Zinsen aus einer im Jahr 2012 abgeschlossenen Festgeldanlage.

### b) E-GmbH

Geschäftsgegenstand der E-GmbH ist der Betrieb einer LKW-Werkstatt. Weiterer Gesellschafter der E-GmbH mit einem Anteil von 10 % ist die Y-AG. Die Y-AG hat Anspruch auf eine am 30. Dezember eines Jahres zu zahlende Ausgleichzahlung i. H. v. 34.000 € für entgangene Dividendeneinnahmen.

Die E-GmbH hat zum 31. Dezember 2013 folgende – verkürzt dargestellte – Gewinn- und Verlustrechnung aufgestellt:

Beteiligungserträge:	100.000 €
Sonstige Betriebseinnahmen:	2.700.000 €
Mietaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter:	./. 300.000 €
Zinsaufwendungen Darlehen C-GmbH:	./. 100.000 €
Sonstige Zinsaufwendungen:	./. 100.000 €
Ausgleichszahlung Y-AG (wegen Gewinnabführungsvertrag):	./. 34.000 €
Gewinnabführung C-GmbH:	./. 300.000 €
Sonstige Betriebsausgaben:	<u>./. 1.966.000 €</u>
Gewinn:	0 €

Bei den Beteiligungserträgen handelt es sich um eine Gewinnausschüttung der Q-GmbH (Bruttoausschüttung), an der die E-GmbH seit dem 1. April 2012 zu 20 % beteiligt ist.

Die „Zinsaufwendungen Darlehen C-GmbH“ resultieren aus einem Darlehen, das die C-GmbH der E-GmbH zu fremdüblichen Konditionen gewährt hat.

In den sonstigen Betriebsausgaben sind nach § 10 KStG bzw. § 4 EStG nicht abziehbare Aufwendungen i. H. v. 30.000 € enthalten.

Für die E-GmbH ist zum 31. Dezember 2012 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust i. H. v. 200.000 € festgestellt worden. Der Fehlbetrag beruht auf Verlusten, die die E-GmbH in den Erhebungszeiträumen 2009 und 2010 erwirtschaftet hat.

#### c) C-GmbH

Geschäftsgegenstand der C-GmbH ist das Halten von Beteiligungen sowie der Betrieb eines Bioladens. Zum 31. Dezember 2013 stellt die C-GmbH folgende – verkürzt dargestellte – Gewinn- und Verlustrechnung auf:

Gewinnabführung D-GmbH:	730.000 €
Gewinnabführung E-GmbH:	300.000 €
Zinserträge Darlehen E-GmbH:	100.000 €
Sonstige Betriebseinnahmen:	3.100.000 €
Mietaufwendungen für unbewegliche Wirtschaftsgüter:	./. 500.000 €
Zinsaufwendungen:	./. 200.000 €
Sonstige Betriebsausgaben:	<u>./. 1.900.000 €</u>
Gewinn:	1.630.000 €

In den sonstigen Betriebsausgaben sind nach § 10 KStG bzw. § 4 EStG nicht abziehbare Aufwendungen i. H. v. 400.000 € enthalten.



Für die C-GmbH ist zum 31. Dezember 2012 ein vortragsfähiger Gewerbeverlust i. H. v. 3.000.000 € festgestellt worden. Der vortragsfähige Gewerbeverlust entwickelte sich in den Vorjahren wie folgt:

31. Dezember 2010:	2.600.000 €
31. Dezember 2011:	2.900.000 €
31. Dezember 2012:	3.000.000 €

Die in den Erhebungszeiträumen 2011 und 2012 erwirtschafteten Fehlbeträge beruhen ausschließlich auf Verlusten, die die C-GmbH mit dem Betrieb ihres Bioladens erlitten hat.

### **Aufgabe:**

Ermitteln Sie den für die C-GmbH für den Erhebungszeitraum 2013 festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag.

Begründen Sie Ihre Ergebnisse jeweils ausführlich unter Hinweis auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen.

### **Hinweise:**

- Erforderliche Anträge gelten als gestellt; erforderliche Nachweise gelten als erbracht.
- Sofern verschiedene Lösungsmöglichkeiten bestehen, ist das für den Erhebungszeitraum 2013 günstigste Ergebnis zu wählen.
- Auf Cent lautende Beträge sind abzurunden.

Die Bundesrepublik Deutschland

und

das Königreich Spanien –

Abkommen

zwischen

der Bundesrepublik Deutschland

und

dem Königreich Spanien

zur

Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung

auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

von dem Wunsch geleitet, ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen zu schließen –

sind wie folgt übereingekommen:

Artikel 1

Unter das Abkommen fallende Personen

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten ansässig sind.

Artikel 2

Unter das Abkommen fallende Steuern

(1) Dieses Abkommen gilt, ohne Rücksicht auf die Art der Erhebung, für Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, die für Rechnung eines Vertragsstaats, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden.

(2) Als Steuern vom Einkommen und vom Vermögen gelten alle Steuern, die vom Gesamteinkommen, vom Gesamtvermögen oder von Teilen des Einkommens oder des Vermögens erhoben werden, einschließlich der Steuern vom Gewinn aus der Veräußerung beweglichen oder unbeweglichen Vermögens, der Lohnsummensteuern sowie der Steuern vom Vermögenszuwachs.

(3) Zu den zurzeit bestehenden Steuern, für die das Abkommen gilt, gehören insbesondere

a) im Königreich Spanien:

- i) die Einkommensteuer der natürlichen Personen,
- ii) die Körperschaftsteuer,
- iii) die Einkommensteuer der Auslandsansässigen,
- iv) die Vermögensteuer und
- v) örtliche Einkommen- und Vermögensteuern  
(im Folgenden als „spanische Steuer“ bezeichnet);

b) in der Bundesrepublik Deutschland:

- i) die Einkommensteuer,
  - ii) die Körperschaftsteuer,
  - iii) die Gewerbesteuer und
  - iv) die Vermögensteuer
- einschließlich der hierauf erhobenen Zuschläge  
(im Folgenden als „deutsche Steuer“ bezeichnet).

(4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den bestehenden Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander die in ihren Steuergesetzen eingetretenen bedeutsamen Änderungen mit, soweit dies für die Anwendung des Abkommens erforderlich ist.

#### Artikel 3

#### Allgemeine Begriffsbestimmungen

(1) Im Sinne dieses Abkommens, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert,

- a) bedeuten die Ausdrücke „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“ je nach dem Zusammenhang die Bundesrepublik Deutschland, nachfolgend „Deutschland“, oder das Königreich Spanien, nachfolgend „Spanien“, und umfassen, im geografischen Sinne verwendet, das Hoheitsgebiet dieser Staaten sowie das an das Küstenmeer angrenzende Gebiet des Meeresbodens, des Meeresuntergrunds und der darüber befindlichen Wassersäule, soweit der jeweilige Staat dort in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften souveräne Rechte und Hoheitsbefugnisse zum Zwecke der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen ausübt;
- b) umfasst der Ausdruck „Person“ natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen;
- c) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;
- d) bezieht sich der Ausdruck „Unternehmen“ auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit;
- e) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;
- f) bedeutet der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Beförderungsmittel jeder Art, das von einem Unternehmen mit tatsächlicher Geschäftsleistung in einem Vertragsstaat betrieben wird, es sei denn, die Beförderungsmittel werden ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben;
- g) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“

- i) in Spanien der Minister für Wirtschaft und Finanzen oder sein Bevollmächtigter;
- ii) in Deutschland das Bundesministerium der Finanzen oder die Behörde, an die es seine Befugnisse delegiert hat;
- h) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“
  - i) in Bezug auf Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland sowie alle juristischen Personen, Personengesellschaften oder anderen Personenvereinigungen, die nach dem in Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;
  - ii) in Bezug auf Spanien
    - alle natürlichen Personen, die die spanische Staatsangehörigkeit besitzen sowie
    - alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in Königreich Spanien geltenden Recht errichtet worden sind;
- i) schließt der Ausdruck „Geschäftstätigkeit“ auch die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit ein.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt, für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

Artikel 4  
Ansässige Person

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „eine in einem Vertragsstaat ansässige Person“ eine Person, die nach dem Recht dieses Staates, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist, und umfasst auch diesen Staat, seine Länder und ihre Gebietskörperschaften. Der Ausdruck umfasst jedoch nicht eine Person, die in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist.

(2) Ist nach Absatz 1 eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt Folgendes:

- a) Die Person gilt als nur in dem Staat ansässig, in dem sie über eine ständige Wohnstätte verfügt, verfügt sie in beiden Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, zu dem sie die engeren persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen hat (Mittelpunkt der Lebensinteressen);
- b) kann nicht bestimmt werden, in welchem Staat die Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat, oder verfügt sie in keinem der Staaten über eine ständige Wohnstätte, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sie ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- c) hat die Person ihren gewöhnlichen Aufenthalt in beiden Staaten oder in keinem der Staaten, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, dessen Staatsangehöriger sie ist;
- d) ist die Person Staatsangehöriger beider Staaten oder keines der Staaten, so regeln die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten die Frage in gegenseitigem Einvernehmen.

(3) Ist nach Absatz 1 eine andere als eine natürliche Person in beiden Vertragsstaaten ansässig, so gilt sie als nur in dem Staat ansässig, in dem sich der Ort ihrer tatsächlichen Geschäftsleitung befindet.

#### Artikel 5

##### Betriebsstätte

(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck „Betriebsstätte“ eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfasst insbesondere

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte und
- f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung natürlicher Ressourcen.

(3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.

(4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:

- a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
- b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Auslieferung oder Auslieferung unterhalten werden;
- c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
- d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
- e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
- f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

(5) Ist eine Person – mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 – für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die im Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

(6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.

(7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

#### Artikel 6

##### Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ hat die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfasst in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen natürlichen Ressourcen. See-, Binnenschiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen.

(3) Absatz 1 gilt für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

(4) Berechtigt das Eigentum an Aktien oder anderen Anteilen den Eigentümer dieser Aktien oder der Anteile unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens, so können

die Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Ausübung dieses Nutzungsrechts in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem das unbewegliche Vermögen liegt.

(5) Die Absätze 1, 3 und 4 gelten auch für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eines Unternehmens.

#### Artikel 7

##### Unternehmensgewinne

(1) Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.

(2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.

(3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.

(4) Aufgrund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.

(5) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

(6) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

#### Artikel 8

##### Seeschifffahrt, Binnenschifffahrt und Luftfahrt

(1) Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(2) Gewinne aus dem Betrieb von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(3) Für die Zwecke dieses Artikels beinhaltet der Begriff „Gewinne aus dem Betrieb von Seeschiffen, Luftfahrzeugen oder Binnenschiffen“ auch die Gewinne aus

- a) der gelegentlichen Vermietung leerer Seeschiffe, Luftfahrzeuge oder Binnenschiffe und
- b) der Nutzung oder Vermietung von Containern (einschließlich Trailern und zugehöriger Ausstattung, die dem Transport dieser Container dienen),

wenn diese Tätigkeiten zum Betrieb von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen im internationalen Verkehr oder Binnenschiffen gehören.

(4) Befindet sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung eines Unternehmens der Seeschifffahrt oder der Binnenschifffahrt an Bord eines Schiffes, so gilt er als in dem Vertragsstaat gelegen, in dem der Heimathafen des Schiffes oder des Binnenschiffes liegt, oder, wenn kein Heimathafen vorhanden ist, in dem Vertragsstaat, in dem die Person ansässig ist, die das Schiff oder das Binnenschiff betreibt.

(5) Die Absätze 1 und 2 gelten auch für Gewinne aus der Beteiligung an einem Pool, einer Betriebsgemeinschaft oder einer internationalen Betriebsstelle.

#### Artikel 9

##### Verbundene Unternehmen

(1) Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Staats in dem anderen Vertragsstaat besteuert worden ist, und stimmt der andere Staat zu, dass es sich bei

den zugerechneten Gewinnen um solche handelt, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen, erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

#### Artikel 10 Dividenden

(1) Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Diese Dividenden können jedoch auch in dem Vertragsstaat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Dividenden im anderen Vertragsstaat ansässig ist, nicht übersteigen:

- a) 5 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden, wenn der Nutzungsberechtigte eine Gesellschaft (jedoch keine Personengesellschaft oder REIT-Gesellschaft) ist, die unmittelbar über mindestens 10 vom Hundert des Kapitals der die Dividenden zahlenden Gesellschaft verfügt;
- b) 15 vom Hundert des Bruttobetrags der Dividenden in allen anderen Fällen.

Dieser Absatz berührt nicht die Besteuerung der Gesellschaft in Bezug auf die Gewinne, aus denen die Dividenden gezahlt werden.

(3) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Dividenden“ bedeutet Einkünfte aus Aktien, Genussrechten oder Genussscheinen, Kuxen, Gründeranteilen oder anderen Rechten – ausge-

nommen Forderungen – mit Gewinnbeteiligung und sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staates, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind, sowie Einkünfte aus Ausschüttungen auf Anteilscheine an einem deutschen Investmentvermögen.

(4) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, in dem die die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist, eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(5) Erzielt eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft Gewinne oder Einkünfte aus dem anderen Vertragsstaat, so darf dieser andere Staat weder die von der Gesellschaft gezahlten Dividenden besteuern, es sei denn, dass diese Dividenden an eine im anderen Staat ansässige Person gezahlt werden oder dass die Beteiligung, für die die Dividenden gezahlt werden, tatsächlich zu einer im anderen Staat gelegenen Betriebsstätte gehört, noch Gewinne der Gesellschaft einer Steuer für nicht ausgeschüttete Gewinne unterwerfen, selbst wenn die gezahlten Dividenden oder die nicht ausgeschütteten Gewinne ganz oder teilweise aus im anderen Staat erzielten Gewinnen oder Einkünften bestehen.

#### Artikel 11 Zinsen

(1) Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Zinsen“ bedeutet Einkünfte aus Forderungen jeder Art, auch wenn die Forderungen durch Pfandrechte an Grundstücken gesichert oder mit einer Beteiligung am Gewinn des Schuldners ausgestattet sind, und insbesondere Einkünfte aus öffentlichen Anleihen und aus Obligationen einschließlich der damit verbundenen Aufgelder



und der Gewinne aus Losanleihen. Zuschläge für verspätete Zahlung gelten nicht als Zinsen im Sinne dieses Artikels.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Zinsen stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Forderung, für die die Zinsen gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehört. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Zinsen, gemessen an der zugrunde liegenden Forderung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letztgenannten Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaates und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

#### Artikel 12

##### Lizenzgebühren

(1) Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und deren Nutzungsberechtigter im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können nur im anderen Staat besteuert werden.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Lizenzgebühren“ bedeutet Vergütungen jeder Art, die für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Urheberrechten, einschließlich kinematographischer Filme sowie Filmen, Tonbändern oder anderen Trägern für die Bild- oder Tonwiedergabe, von Patenten, Warenzeichen, Mustern oder Modellen, Plänen, geheimen Formeln oder Verfahren oder für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Ausrüstungen oder für die Mitteilung gewerblicher, kaufmännischer oder wissenschaftlicher Erfahrungen gezahlt werden. Der Ausdruck „Lizenzgebühren“ beinhaltet auch Vergütungen jeder Art für die Benutzung oder das Recht auf Benutzung von Namen, Bildern oder sonstigen vergleichbaren Persönlichkeitsrechten oder für die Auf-

zeichnung der Veranstaltungen von Künstlern und Sportlern durch Rundfunk- oder Fernsehanstalten.

(3) Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Nutzungsberechtigte im anderen Vertragsstaat, aus dem die Lizenzgebühren stammen, eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Lizenzgebühren gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(4) Bestehen zwischen dem Schuldner und dem Nutzungsberechtigten oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigen deshalb die Lizenzgebühren, gemessen an der zugrunde liegenden Leistung, den Betrag, den Schuldner und Nutzungsberechtigter ohne diese Beziehungen vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

#### Artikel 13

##### Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen

(1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 erzielt, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(2) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen an einer Gesellschaft – oder vergleichbarer Beteiligungen – erzielt, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht, das im anderen Vertragsstaat liegt, können im anderen Staat besteuert werden.

(3) Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen oder anderen Rechten, die den Eigentümer unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung des unbeweglichen Vermögens berechtigten, das in einem

Vertragsstaat liegt, können in diesem Staat besteuert werden.

(4) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) erzielt werden, können in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden.

(5) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(6) Gewinne aus der Veräußerung von in den Absätzen 1, 2, 3, 4 und 5 nicht genannten Vermögenswerten können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.

(7) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 6 nicht das Recht des erstgenannten Staates, den Vermögenszuwachs, den diese Person während ihrer Ansässigkeit im erstgenannten Staat aus Anteilen an einer Gesellschaft erzielt, nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften zu besteuern, vorausgesetzt, die Veräußerung der Anteile erfolgt innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt des Wegzugs der natürlichen Person aus dem erstgenannten Staat.

#### Artikel 14

##### Einkünfte aus unselbständiger Arbeit

(1) Vorbehaltlich der Artikel 15, 17 und 18 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in die-

sem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

(2) Ungeachtet des Absatzes 1 können Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person für eine im anderen Vertragsstaat ausgeübte unselbständige Arbeit bezieht, nur im erstgenannten Staat besteuert werden, wenn

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage innerhalb eines Zeitraums von zwölf Monaten, der während des betreffenden Steuerjahres beginnt oder endet, aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffes, Luftfahrzeuges oder Straßenfahrzeugs, das im internationalen Verkehr betrieben wird, oder an Bord eines Schiffes, das der Binnenschifffahrt dient, ausgeübt wird, in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

#### Artikel 15

##### Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen

Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und ähnliche Zahlungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Aufsichts- oder Verwaltungsrats einer Gesellschaft bezieht, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist, können im anderen Staat besteuert werden.

Artikel 16  
Künstler und Sportler

(1) Ungeachtet der Artikel 7 und 14 können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- und Fernsehkünstler sowie Musiker, oder als Sportler aus ihrer im anderen Vertragsstaat persönlich ausgeübten Tätigkeit bezieht, im anderen Staat besteuert werden.

(2) Fließen Einkünfte aus einer von einem Künstler oder Sportler in dieser Eigenschaft persönlich ausgeübten Tätigkeit nicht dem Künstler oder Sportler selbst, sondern einer anderen Person zu, so können diese Einkünfte ungeachtet der Artikel 7 und 14 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Künstler oder Sportler seine Tätigkeit ausübt.

(3) Die Absätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, wenn die von einem Künstler oder Sportler in einem Vertragsstaat ausgeübten Tätigkeiten im Rahmen von Kultur- oder Sportaustauschprogrammen, die von beiden Vertragsstaaten anerkannt werden, ganz oder in wesentlichem Umfang aus den öffentlichen Kassen eines der Vertragsstaaten, eines seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften unterstützt werden. In diesem Fall werden die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten nur in dem Vertragsstaat besteuert, in dem der Künstler oder Sportler ansässig ist.

Artikel 17  
Ruhegehälter und Renten

(1) Vorbetraglich des Artikels 18 Absatz 2 können Ruhegehälter, Renten und ähnliche Vergütungen, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine in anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nur in dem anderen Staat besteuert werden.

(2) Jedoch können Vergütungen, die auf Grund des Sozialversicherungsrechts eines Vertragsstaats geleistet werden, auch in diesem Staat und nach dem Recht dieses Staates besteuert wer-

den, wenn das den Anspruch auf die Vergütungen begründende Ereignis nach dem 31. Dezember 2014 eintritt. Die Steuer darf aber 5 vom Hundert des Bruttobetrag der Vergütungen nicht übersteigen, wenn das den Anspruch auf die Einkünfte begründende Ereignis zwischen dem 1. Januar 2015 und dem 31. Dezember 2029 eintritt, Tritt das Ereignis am oder nach dem 1. Januar 2030 ein, darf die Steuer 10 vom Hundert des Bruttobetrag der Vergütungen nicht übersteigen.

(3) Absatz 2 gilt auch für andere nach dem 31. Dezember 2014 bezogene Vergütungen, soweit sie

a) auf Seiten Deutschlands

i) auf geförderten Beiträgen beruhen, die nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in diesem Staat gehören, die steuerlich abziehbar waren oder für die in anderer Weise eine staatliche Förderung gewährt wurde, und

ii) die Beiträge über einen Zeitraum von mehr als zwölf Jahren geleistet wurden.

Die vorstehende Bestimmung ist nicht anzuwenden, wenn die Förderung zurückgefordert wurde, weil die Person aus diesem Staat weggezogen ist,

b) auf Seiten Spaniens auf Beiträgen beruhen, die nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften in diesem Staat gehörten oder die steuerlich abziehbar waren, und soweit die Beiträge über einen Zeitraum von mehr als zwölf Jahren geleistet wurden.

(4) Ungeachtet des Absatzes 1 können wiederkehrende und einmalige Vergütungen, die ein Vertragsstaat oder eine seiner Gebietskörperschaften an eine in dem anderen Vertragsstaat ansässige Person als Entschädigung für politische Verfolgung oder aufgrund von Kriegshandlungen und Terrorismus (einschließlich Wiedergutmachungsleistungen) zahlt, nur im erstgenannten Staat

besteuert werden.

(5) Der Begriff „Rente“ bedeutet bestimmte Beträge, die regelmäßig zu festgesetzten Zeitpunkten lebenslänglich oder während eines bestimmten oder bestimmbaren Zeitabschnitts aufgrund einer Verpflichtung zahlbar sind, die diese Zahlungen als Gegenleistung für eine in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung vorsieht.

#### Artikel 18

##### Öffentlicher Dienst

- (1) a) Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates an eine natürliche Person für die diesem Staat, einem seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, können nur in diesem Staat besteuert werden.
- b) Diese Gehälter, Löhne und ähnlichen Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die Dienste in diesem Staat geleistet werden und die natürliche Person in diesem Staat ansässig ist und

i) ein Staatsangehöriger dieses Staates ist, oder

ii) nicht ausschließlich deshalb in diesem Staat ansässig geworden ist, um die Dienste zu leisten.

- (2) a) Ungeachtet des Absatzes 1 können Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die von einem Vertragsstaat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates oder aus einem von diesem Staat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts errichteten

ten Sondervermögen an eine natürliche Person für die diesem Staat, einem seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts geleisteten Dienste gezahlt werden, nur in diesem Staat besteuert werden.

- b) Diese Ruhegehälter und ähnlichen Vergütungen können jedoch nur im anderen Vertragsstaat besteuert werden, wenn die natürliche Person in diesem Staat ansässig und ein Staatsangehöriger dieses Staates ist.

(3) Auf Gehälter, Löhne, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen für Dienstleistungen, die im Zusammenhang mit einer Geschäftstätigkeit eines Vertragsstaats, eines seiner Länder, einer ihrer Gebietskörperschaften oder einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts dieses Staates erbracht werden, sind die Artikel 14, 15, 16 oder 17 anzuwenden.

(4) Die Absätze 1 und 2 gelten auch für Löhne, Gehälter, Ruhegehälter und ähnliche Vergütungen, die an eine natürliche Person für Dienste gezahlt werden, die dem Goethe-Institut, dem Deutschen Akademischen Austauschdienst (DAAD) oder dem Instituto Cervantes geleistet werden. Eine entsprechende Behandlung der von anderen vergleichbaren Einrichtungen der Vertragsstaaten gezahlten Vergütungen kann durch die zuständigen Behörden im gegenseitigen Einvernehmen vereinbart werden.

#### Artikel 19

##### Gastprofessoren, Lehrer und Studenten

(1) Eine natürliche Person, die sich auf Einladung eines Vertragsstaats oder einer Universität, Hochschule, Schule, eines Museums oder einer anderen kulturellen Einrichtung dieses Vertragsstaats oder im Rahmen eines amtlichen Kulturaustausches in diesem Vertragsstaat höchstens zwei Jahre lang lediglich zur Ausübung einer Lehrtätigkeit, zum Halten von Vorlesungen oder zur Ausübung einer Forschungstätigkeit bei dieser Einrichtung aufhält und die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar vor der Einreise in den ersten genannten Staat ansässig war, ist in dem ersten genannten Staat mit ihren für diese Tätigkeit bezogenen Vergütungen von

der Steuer befreit, vorausgesetzt, dass diese Vergütungen von außerhalb dieses Staates bezogen werden.

(2) Zahlungen, die ein Student, Praktikant oder Lehrling, der sich in einem Vertragsstaat ausschließlich zum Studium oder zur Ausbildung aufhält und der im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort unmittelbar von der Einreise in den erstgenannten Staat ansässig war, für seinen Unterhalt, sein Studium oder seine Ausbildung erhält, dürfen im erstgenannten Staat nicht besteuert werden, sofern diese Zahlungen aus Quellen außerhalb dieses Staates stammen.

#### Artikel 20

##### Andere Einkünfte

(1) Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, die in den vorstehenden Artikeln dieses Abkommens nicht behandelt wurden, können ohne Rücksicht auf ihre Herkunft nur in diesem Staat besteuert werden.

(2) Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine Geschäftstätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 anzuwenden.

(3) Bestehen zwischen der in Absatz 1 bezeichneten Person und einer anderen Person oder zwischen jedem von ihnen und einem Dritten besondere Beziehungen und übersteigt deshalb der in Absatz 1 bezeichnete Betrag der Einkünfte den Betrag (gegebenenfalls), den sie ohne diese Beziehungen untereinander vereinbart hätten, so wird dieser Artikel nur auf den letzteren Betrag angewendet. In diesem Fall kann der übersteigende Betrag der Einkünfte nach dem Recht eines jeden Vertragsstaats und unter Berücksichtigung der anderen anwendbaren Bestimmungen dieses Abkommens besteuert werden.

#### Artikel 21

##### Vermögen

(1) Unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6, das einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person gehört und im anderen Vertragsstaat liegt, kann im anderen Staat besteuert werden.

(2) Bewegliches Vermögen, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, kann im anderen Staat besteuert werden.

(3) Seeschiffe oder Luftfahrzeuge, die im internationalen Verkehr betrieben werden, und Schiffe, die der Binnenschifffahrt dienen, sowie bewegliches Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, können nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.

(4) Anteile an einer Gesellschaft oder einer anderen Personenvereinigung oder andere vergleichbare Beteiligungen, deren Aktivvermögen zu mindestens 50 vom Hundert unmittelbar oder mittelbar aus in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichen Vermögen besteht, oder Anteile oder andere Rechte, die ihren Eigentümer unmittelbar oder mittelbar zur Nutzung eines in einem Vertragsstaat gelegenen unbeweglichen Vermögens berechtigen, können in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem das unbewegliche Vermögen liegt.

(5) Alle anderen Vermögensteile einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person können nur in diesem Staat besteuert werden.

#### Artikel 22

##### Vermeidung der Doppelbesteuerung

(1) In Spanien wird die Doppelbesteuerung durch Anwendung seiner nationalen Rechtsvorschriften oder der folgenden Bestimmungen gemäß den nationalen Rechtsvorschriften Spaniens vermieden:

- a) Bezieht eine in Spanien ansässige Person Einkünfte oder besitzt sie Vermögens-  
teile und können diese Einkünfte oder diese Vermögensteile nach diesem Ab-  
kommen in Deutschland besteuert werden, so rechnet Spanien
- i) auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag  
an, der der in Deutschland gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht;
  - ii) auf die vom Vermögen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an,  
der der in Deutschland auf dieselben Vermögensteile gezahlten Steuer  
entspricht;
  - iii) die Anrechnung der zugrunde liegenden Körperschaftsteuer erfolgt ge-  
mäß den nationalen Rechtsvorschriften Spaniens.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittel-  
ten Steuer vom Einkommen oder vom Vermögen nicht übersteigen, der auf die  
Einkünfte, die in Deutschland besteuert werden können, oder auf die Vermö-  
gensteile, die dort besteuert werden können, entfällt.

- b) Einkünfte oder Vermögen einer in Spanien ansässigen Person, die nach dem Ab-  
kommen von der Besteuerung in Spanien auszunehmen sind, können dort gleich-  
wohl bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder Vermögen  
der Person einbezogen werden.

(2) Bei einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person wird die Steuer wie folgt  
festgesetzt:

- a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus  
dem Königreich Spanien sowie die im Königreich Spanien gelegenen Vermö-  
genswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen im Königreich Spanien  
tatsächlich besteuert werden und nicht unter Buchstabe b fallen.

Für Einkünfte aus Dividenden gilt die vorstehende Bestimmung nur dann, wenn  
diese Dividenden an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesell-  
schaft (jedoch nicht an eine Personengesellschaft) von einer im Königreich Spa-  
nien ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10  
von Hundert unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört, und bei der Ermitt-  
lung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft nicht abgezogen worden sind.

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrund-  
lage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Aus-  
schüttungen, falls solche gezahlt würden, nach den vorstehenden Sätzen von  
der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

- b) Auf die deutsche Steuer für die folgenden Einkünfte oder für im Königreich Spa-  
nien gelegenes Vermögen wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen  
Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die spanische Steuer  
angerechnet, die nach dem Recht des Königreichs Spanien und in Übereinstim-  
mung mit diesem Abkommen gezahlt worden ist:

- i) Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen;
- ii) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absätze 2 und 3 im Königreich Spanien  
besteuert werden können;
- iii) Einkünfte, die nach Artikel 14 Absatz 3 im Königreich Spanien besteuert  
werden können;
- iv) Einkünfte, die nach Artikel 15 im Königreich Spanien besteuert werden  
können;
- v) Einkünfte, die die nach Artikel 16 im Königreich Spanien besteuert wer-  
den können;

- vi) Einkünfte, die nach Artikel 17 Absätze 2 und 3 im Königreich Spanien besteuert werden können;
- vii) Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich Einkünften aus der Veräußerung dieses Vermögens) oder die Vermögenswerte, soweit dieses Vermögen nicht tatsächlich zu einer Betriebsstätte im Königreich Spanien gehört.
- c) Statt der Bestimmungen des Buchstabens a sind die Bestimmungen des Buchstabens b anzuwenden auf Einkünfte im Sinne der Artikel 7 und 10 und die diesen Einkünften zugrunde liegenden Vermögenswerte, wenn die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Person nicht nachweist, dass die Betriebsstätte in dem Wirtschaftsjahr, in dem sie den Gewinn erzielt hat, oder die im Königreich Spanien ansässige Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat, ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus unter § 8 Absatz 1 des deutschen Außensteuergesetzes fallenden Tätigkeiten bezogen hat; Gleiches gilt für unbewegliches Vermögen, das einer Betriebsstätte dient, und die daraus erzielten Einkünfte (Artikel 6 Absatz 3) sowie für die Gewinne aus der Veräußerung dieses unbeweglichen Vermögens (Artikel 13 Absatz 1) und des beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen der Betriebsstätte darstellt (Artikel 13 Absatz 4).
- d) Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die nach den Bestimmungen dieses Abkommens von der deutschen Steuer ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung ihres Steuersatzes zu berücksichtigen.
- e) Ungeachtet der Bestimmungen des Buchstabens a wird die Doppelbesteuerung durch Steueranrechnung nach Buchstabe b vermieden, wenn
  - i) in den Vertragsstaaten Einkünfte oder Vermögen unterschiedlichen Abkommensbestimmungen zugeordnet oder verschiedenen Personen zuge-

- rechnet werden (außer nach Artikel 9) und dieser Konflikt sich nicht durch ein Verfahren nach Artikel 24 Absatz 3 regeln lässt und wenn aufgrund dieser unterschiedlichen Zuordnung oder Zurechnung die betreffenden Einkünfte oder Vermögenswerte unbesteuert blieben oder niedriger als ohne diesen Konflikt besteuert würden; oder
  - ii) die Bundesrepublik Deutschland nach Konsultation mit der zuständigen Behörde des Königreichs Spanien auf diplomatischem Weg dem Königreich Spanien andere Einkünfte notifiziert, bei denen sie die Anrechnungsmethode nach Buchstabe b anzuwenden beabsichtigt. Die Doppelbesteuerung wird für die notifizierten Einkünfte durch Steueranrechnung vom ersten Tag des Kalenderjahres vermieden, das dem Kalenderjahr folgt, in dem die Notifikation übermittelt wurde.
- Artikel 23  
Gleichbehandlung
- (1) Staatsangehörige eines Vertragsstaats dürfen im anderen Vertragsstaat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen Staatsangehörige des anderen Staates unter gleichen Verhältnissen, insbesondere hinsichtlich der Ansässigkeit, unterworfen sind oder unterworfen werden können. Diese Bestimmung gilt ungeachtet des Artikels 1 auch für Personen, die in keinem Vertragsstaat ansässig sind.
  - (2) Die Besteuerung einer Betriebsstätte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaates im anderen Vertragsstaat hat, darf in dem anderen Staat nicht ungünstiger sein als die Besteuerung von Unternehmen des anderen Staates, die die gleiche Tätigkeit ausüben. Diese Bestimmung ist nicht so auszulegen, als verpflichte sie einen Vertragsstaat, den in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Personen Steuerfreibeträge, -vergünstigungen und -ermäßigungen auf Grund des Personendes oder der Familienlasten zu gewähren, die er seinen ansässigen Personen gewährt.

(3) Sofern nicht Artikel 9 Absatz 1, Artikel 11, Absatz 4 oder Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind Zinsen, Lizenzgebühren und andere Entgelte, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen. Dementsprechend sind Schulden, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats gegenüber einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person hat, bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Schulden gegenüber einer im erstgenannten Staat ansässigen Person zum Abzug zuzulassen.

(4) Unternehmen eines Vertragsstaats, deren Kapital ganz oder teilweise unmittelbar oder mittelbar einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person oder mehreren solchen Personen gehört oder ihrer Kontrolle unterliegt, dürfen im erstgenannten Staat keiner Besteuerung oder damit zusammenhängenden Verpflichtung unterworfen werden, die anders oder belastender ist als die Besteuerung und die damit zusammenhängenden Verpflichtungen, denen andere ähnliche Unternehmen des erstgenannten Staates unterworfen sind oder unterworfen werden können.

(5) Dieser Artikel gilt ungeachtet des Artikels 2 für Steuern jeder Art und Bezeichnung.

#### Artikel 24

##### Verständigungsverfahren

(1) Ist eine Person der Auffassung, dass Maßnahmen eines Vertragsstaats oder beider Vertragsstaaten für sie zu einer Besteuerung führen oder führen werden, die diesem Abkommen nicht entspricht, so kann sie unbeschadet der nach dem innerstaatlichen Recht dieser Staaten vorgesehenen Rechtsmittel ihren Fall der zuständigen Behörde des Vertragsstaats, in dem sie ansässig ist, oder, sofern ihr Fall von Artikel 23 Absatz 1 erfasst wird, der zuständigen Behörde des Vertragsstaats unterbreiten, dessen Staatsangehöriger sie ist. Der Fall muss innerhalb von drei Jahren nach der ersten Mitteilung der Maßnahme unterbreitet werden, die zu einer dem Abkommen nicht entsprechenden Besteuerung führt.

(2) Hält die zuständige Behörde die Einwendung für begründet und ist sie selbst nicht in der Lage, eine befriedigende Lösung herbeizuführen, so wird sie sich bemühen, den Fall durch Verständigung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats so zu regeln, dass eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung vermieden wird. Die Verständigungsregelung ist ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten durchzuführen.

(3) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten werden sich bemühen, Schwierigkeiten oder Zweifel, die bei der Auslegung oder Anwendung des Abkommens entstehen, in gegenseitigem Einvernehmen zu beseitigen. Sie können auch gemeinsam darüber beraten, wie eine Doppelbesteuerung in Fällen vermieden werden kann, die im Abkommen nicht behandelt sind.

(4) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können zur Herbeiführung einer Einigung im Sinne der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels unmittelbar miteinander verkehren, ggf. durch eine aus ihnen oder ihren Vertretern bestehende gemeinsame Kommission.

#### Artikel 25

##### Informationsaustausch

(1) Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten tauschen die Informationen aus, die zur Durchführung dieses Abkommens oder zur Anwendung oder Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts betreffend Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, einer seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, voraussichtlich erheblich sind, soweit die diesem Recht entsprechende Besteuerung nicht dem Abkommen widerspricht. Der Informationsaustausch ist durch die Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt.

(2) Alle Informationen, die ein Vertragsstaat nach Absatz 1 erhalten hat, sind ebenso geheim zu halten wie die aufgrund des innerstaatlichen Rechts dieses Staates beschafften Informationen und dürfen nur den Personen oder Behörden (einschließlich der Gerichte und der Verwaltungsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Veranlagung oder Erhebung, der Vollstreckung oder Strafverfolgung, der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der in Absatz 1 genannten Steuern oder mit der Aufsicht darüber befasst sind. Diese Personen oder Behörden



dürfen die Informationen nur für diese Zwecke verwenden. Sie dürfen die Informationen in einem öffentlichen Gerichtsverfahren oder in einer Gerichtsentscheidung offen legen. Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen können die Informationen für andere Zwecke verwendet werden, wenn sie nach dem Recht beider Staaten für diese anderen Zwecke verwendet werden können und die zuständige Behörde des übermittelnden Staates dieser Verwendung zugestimmt hat.

(3) Absätze 1 und 2 sind nicht so auszulegen, als verpflichteten sie einen Vertragsstaat,

- a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;
- b) Informationen zu erteilen, die nach den Gesetzen oder der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaates nicht beschafft werden können;
- c) Informationen zu erteilen, die ein Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgeben würden oder deren Erteilung der öffentlichen Ordnung widerspräche.

(4) Ersucht ein Vertragsstaat gemäß diesem Artikel um Informationen, so nutzt der andere Vertragsstaat die ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zur Beschaffung der erbetenen Informationen, selbst wenn dieser andere Staat diese Informationen für seine eigenen steuerlichen Zwecke nicht benötigt. Die im vorhergehenden Satz enthaltene Verpflichtung unterliegt den Beschränkungen gemäß Absatz 3, aber diese Beschränkungen sind nicht so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil er kein innerstaatliches Interesse an diesen Informationen hat.

(5) Absatz 3 ist in keinem Fall so auszulegen, als könne ein Vertragsstaat die Erteilung von Informationen nur deshalb ablehnen, weil sich die Informationen bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder weil sie sich auf das Eigentum an einer Person beziehen.

## Artikel 26

### Amtshilfe bei der Erhebung von Steuern

(1) Die Vertragsstaaten leisten sich gegenseitige Amtshilfe bei der Erhebung von Steueransprüchen. Diese Amtshilfe ist durch Artikel 1 und 2 nicht eingeschränkt. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten können in gegenseitigem Einvernehmen regeln, wie dieser Artikel durchzuführen ist.

(2) Der in diesem Artikel verwendete Ausdruck „Steueranspruch“ bedeutet einen Betrag, der auf Grund von Steuern jeder Art und Bezeichnung, die für Rechnung der Vertragsstaaten, einer seiner Länder oder einer ihrer Gebietskörperschaften erhoben werden, geschuldet wird, soweit die Besteuerung diesem Abkommen oder anderen völkerrechtlichen Übereinkünften, denen die Vertragsstaaten beigetreten sind, nicht widerspricht, sowie mit diesem Betrag zusammenhängende Zinsen, Geldbußen und Kosten der Erhebung oder Sicherung.

(3) Ist der Steueranspruch eines Vertragsstaats nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar und wird er von einer Person geschuldet, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates für die Zwecke der Erhebung von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats anerkannt. Der Steueranspruch wird vom anderen Staat nach dessen Rechtsvorschriften über die Vollstreckung und Erhebung seiner eigenen Steuern erhoben, als handele es sich bei dem Steueranspruch um einen Steueranspruch des anderen Staates.

(4) Handelt es sich bei dem Steueranspruch eines Vertragsstaats um einen Anspruch, bei dem dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann, wird dieser Steueranspruch auf Ersuchen der zuständigen Behörde dieses Staates zum Zwecke der Einleitung von Sicherungsmaßnahmen von der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaats anerkannt. Der andere Staat leitet nach seinen Rechtsvorschriften Sicherungsmaßnahmen in Bezug auf diesen Steueranspruch ein, als wäre der Steueranspruch ein Steueranspruch dieses anderen Staates, selbst wenn der Steueranspruch im Zeitpunkt der Einleitung dieser Maßnahmen im erstgenannten Staat nicht vollstreckbar ist oder von einer Person geschuldet wird, die berechtigt ist, die Erhebung zu verhindern.

(5) Ungeachtet der Absätze 3 und 4 unterliegt ein von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannter Steueranspruch als solcher in diesem Staat nicht den Verjährungsfristen eines Steueranspruchs nach dem Recht dieses Staates. Ferner hat ein Steueranspruch, der von einem Vertragsstaat für Zwecke der Absätze 3 oder 4 anerkannt wurde, in diesem Staat nicht den Vorrang, den dieser Steueranspruch nach dem Recht des anderen Vertragsstaats hat.

(6) Verfahren im Zusammenhang mit dem Bestehen, der Gültigkeit oder der Höhe des Steueranspruchs eines Vertragsstaats können nicht bei den Gerichten oder Verwaltungsbehörden des anderen Vertragsstaats eingeleitet werden.

(7) Verliert der betreffende Steueranspruch, nachdem das Ersuchen eines Vertragsstaats nach den Absätzen 3 oder 4 gestellt wurde und bevor der andere Vertragsstaat den betreffenden Steueranspruch erhoben und an den erstgenannten Staat ausgezahlt hat,

- a) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 3 seine Eigenschaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, der nach dem Recht dieses Staates vollstreckbar ist und von einer Person geschuldet wird, die zu diesem Zeitpunkt nach dem Recht dieses Staates die Erhebung nicht verhindern kann, oder
- b) im Falle eines Ersuchens nach Absatz 4 seine Eigenschaft als Steueranspruch des erstgenannten Staates, für den dieser Staat nach seinem Recht Maßnahmen zur Sicherung der Erhebung einleiten kann,

teilt die zuständige Behörde des erstgenannten Staates dies der zuständigen Behörde des anderen Staates unverzüglich mit und nach Wahl des anderen Staates setzt der erstgenannte Staat das Ersuchen entweder aus oder nimmt es zurück.

(8) Dieser Artikel ist nicht so auszulegen, als verpflichte er einen Vertragsstaat,

- a) Verwaltungsmaßnahmen durchzuführen, die von den Gesetzen und der Verwaltungspraxis dieses oder des anderen Vertragsstaats abweichen;

- b) Maßnahmen durchzuführen, die der öffentlichen Ordnung widersprechen;
- c) Amtshilfe zu leisten, wenn der andere Vertragsstaat nicht alle angemessenen Maßnahmen zur Erhebung oder Sicherung, die nach seinen Gesetzen oder seiner Verwaltungspraxis möglich sind, ausgeschöpft hat;
- d) Amtshilfe in Fällen zu leisten, in denen der Verwaltungsaufwand für diesen Staat in einem eindeutigen Missverhältnis zu dem Nutzen steht, den der andere Vertragsstaat dadurch erlangt.

#### Artikel 27

Mitglieder diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen

Dieses Abkommen berührt nicht die steuerlichen Vorrechte, die den Mitgliedern diplomatischer Missionen und konsularischer Vertretungen nach den allgemeinen Regeln des Völkerrechts oder aufgrund besonderer Übereinkünfte zustehen.

#### Artikel 28

Schranken für die Abkommensvergünstigungen

(1) Dieses Abkommen ist nicht so auszulegen, als hindere es

- a) einen Vertragsstaat, seine innerstaatlichen Rechtsvorschriften zur Verhinderung der Steuerumgehung oder Steuerhinterziehung anzuwenden;
- b) die Bundesrepublik Deutschland daran, die Beträge zu besteuern, die nach dem Vierten, Fünften und Siebenten Teil des deutschen Außensteuergesetzes den Einkünften einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person zuzurechnen sind, oder das Königreich Spanien, die Rechtsvorschriften über

beherrschte ausländische Unternehmen nach Titel VII Kapitel XI des spanischen Körperschaftsteuergesetzes („texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, del 5 de marzo“) anzuwenden.

(2) Die Vergünstigungen nach diesem Abkommen werden Personen nicht gewährt, die nicht der Nutzungsberechtigte der aus dem anderen Vertragsstaat stammenden Einkünfte oder der dort gelegenen Vermögenswerte sind.

(3) Führen die vorstehenden Bestimmungen zu einer Doppelbesteuerung, konsultieren die zuständigen Behörden einander nach Artikel 24 Absatz 3, wie die Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

#### Artikel 29 Protokoll

Das angefügte Protokoll ist Bestandteil dieses Abkommens.

#### Artikel 30 Inkrafttreten

(1) Dieses Abkommen bedarf der Ratifikation; die Ratifikationsurkunden werden so bald wie möglich in Benin ausgetauscht.

(2) Das Abkommen tritt nach einem Zeitraum von drei Monaten ab dem Tag des Austausches der Ratifikationsurkunden in Kraft und ist anzuwenden

- a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf die Beträge, die am oder nach dem 1. Januar des Kalenderjahrs gezahlt werden, das dem Jahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist;

- b) bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. Januar des Kalenderjahrs erhoben werden, das dem Jahr folgt, in dem das Abkommen in Kraft getreten ist.

(3) Mit dem Inkrafttreten dieses Abkommens tritt das am 5. Dezember 1966 in Bonn unterzeichnete Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Spanischen Staat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerverkürzung bei den Steuern vom Einkommen und vom Vermögen hinsichtlich der Steuern außer Kraft, die nach Absatz 2 unter das vorliegende Abkommen fallen.

(4) Ungeachtet der Bestimmungen dieses Artikels gelten die Artikel 23, 24, 25, 26 und 28 dieses Abkommens für alle in diesen Artikeln bezeichneten Steuern, Verständigungsverfahren, Informationen oder Steueransprüche, auch wenn diese Informationen, Steuern oder Steueransprüche dem Inkrafttreten dieses Abkommens oder dem Wirksamwerden einer seiner Bestimmungen zeitlich vorausgehen.

#### Artikel 31 Kündigung

Das Abkommen bleibt in Kraft, solange es nicht von einem der Vertragsstaaten gekündigt wird. Nach Ablauf von fünf Jahren, vom Tag seines Inkrafttretens an gerechnet, kann jeder Vertragsstaat das Abkommen mit einer Frist von sechs Monaten zum Ablauf eines jeden Kalenderjahres auf diplomatischem Weg schriftlich kündigen. In diesem Fall ist das Abkommen nicht mehr anzuwenden:

- a) bei den im Abzugsweg erhobenen Steuern auf die Beträge, die am oder nach dem 1. Januar des Kalenderjahrs gezahlt werden, das dem Kündigungsjahr folgt;
- b) bei den übrigen Steuern auf die Steuern, die für Zeiträume ab dem 1. Januar des Kalenderjahrs erhoben werden, das dem Kündigungsjahr folgt.

Die Kündigung gilt als an dem Tag durch einen Vertragsstaat ausgesprochen, an dem der andere Vertragsstaat sie erhält.

Artikel 32  
Registrierung

Die Registrierung dieses Abkommens beim Sekretariat der Vereinten Nationen nach Artikel 102 der Charta der Vereinten Nationen wird unmittelbar nach seinem Inkrafttreten von dem Vertragsstaat veranlasst, in dem das Abkommen unterzeichnet wurde. Der andere Vertragsstaat wird unter Angabe der VN-Registrierungsnummer über die erfolgte Registrierung unterrichtet, sobald die Bestätigung des Sekretariats der Vereinten Nationen vorliegt.

Zu Urkund dessen haben die hierzu gehörig befugten Unterzeichneten dieses Abkommen unterzeichnet.

Geschehen zu Madrid am 3.2.2011 in zwei Urschriften, jede in deutscher und spanischer Sprache, wobei jeder Wortlaut gleichermaßen verbindlich ist. Bei unterschiedlicher Auslegung der beiden Wortlaute werden diese gemäß dem Verfahren nach Artikel 24 dieses Abkommens behoben.

Für die Bundesrepublik Deutschland

Neisinger  
Schauble

Für das Königreich Spanien

Elena Salgado

# Steuerberaterprüfung 2014

## Prüfungsaufgabe aus dem Gebiet der Buchführung und des Bilanzwesens

□□□

- Prüfungstag:** 9. Oktober 2014
- Bearbeitungszeit:** 6 Stunden
- Hilfsmittel:** Laut Ladungsschreiben zugelassene Hilfsmittel
- Seitenzahl:** 16 Seiten Aufgabentext  
1 Anlagen zum Aufgabentext  
1 Hinweisblatt

### Vorbemerkungen

Es wird gebeten,

1. den Aufgabentext auf **Vollständigkeit** zu prüfen,
2. auf **jeder Seite** der Aufsichtsarbeit rechts oben Ihre **Teilnehmernummer** und die laufende **Seitenzahl** anzugeben,
3. **weder Ihren Namen noch Ihre Unterschrift** auf der Arbeit anzubringen,
4. die vorgegebenen **Randbegrenzungen** auf den Arbeitsblättern einzuhalten und die Blätter nur **einseitig** zu beschreiben,
5. deutlich zu schreiben und Farbstifte nicht zu verwenden,
6. etwaige **Entwürfe und Notizen**, die Sie im Text der Bearbeitung verwertet haben, sowie **Leerblätter** der Aufsichtsarbeit **nicht beizufügen**,
7. diesen **Aufgabentext** der Arbeit **nicht beizulegen**. Sie können ihn sowie die unter 6. erwähnten Unterlagen nach Ende der Bearbeitungszeit mitnehmen.

# **H i n w e i s e**

Der für die Lösung der Prüfungsaufgaben maßgebliche Rechtsstand ergibt sich aus dem jeweiligen Aufgabentext.

Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand als der aktuelle oder der des Vorjahres maßgeblich ist, sind die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Vor der Bearbeitung sind Sachverhalt und Aufgaben vollständig zu lesen.

## Teil I: Einzelunternehmen Roland Ritter

### Allgemeiner Sachverhalt:

Der Kaufmann Roland Ritter (RR) betreibt seit 1999 als Einzelunternehmer auf eigenen und gemieteten Grundstücken in Bremen ein Transportunternehmen.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG. Das Kalenderjahr und das Wirtschaftsjahr stimmen überein. Etwa erforderliche Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG werden geführt.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG liegen nicht vor.

RR ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten mit dem Steuersatz von 19 %. Die Belege der Buchführung liegen vor und die Aufzeichnungspflichten wurden beachtet.

RR wünscht im Jahr 2013 zwischen Handels- und Steuerbilanz möglichst keine Abweichungen und er wünscht einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn.

Nach dem vorläufigen Ergebnis der Buchführung nach Handels- und Steuerrecht (ohne Unterschiede) ergibt sich ein Jahresüberschuss in Höhe von 240.000 €.

RR hat Sie gebeten, den Jahresabschluss für das Jahr 2013 zu erstellen. Gehen Sie davon aus, dass Sie diese Arbeit am 30.04.2014 erledigen / erledigt haben.

### Aufgaben:

- Beurteilen Sie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1 - 3 unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des Handels- und Steuerrechts sowie die Verwaltungsanweisungen. Nennen Sie dabei auch die bei einer Buchführung nach Steuerrecht (noch) erforderlichen (Korrektur-) Buchungen.
- Stellen Sie in der **Anlage** die Änderungen des vorläufigen Jahresüberschusses aufgrund der nachstehenden Einzelsachverhalte dar und berechnen Sie den sich danach ergebenden Jahresüberschuss (Ergebnis laut Buchführung).

### Einzelsachverhalte:

#### 1. Überlassung eines Grundstücks

Für seinen Fuhrpark benötigt RR eine größere Parkfläche.

Hilde Ritter (HR), die Ehefrau von RR, ist Eigentümerin eines Grundstücks. Ab 01.02.2013 hat HR ihrem Ehemann RR aufgrund einer Vereinbarung dieses unbefestigte und unbebaute Grundstück bis auf weiteres zur Nutzung überlassen und ihm auch die Errichtung von Bauten für seinen Gewerbebetrieb erlaubt. Bei Beendigung der Nutzungsmöglichkeit soll RR von HR den Zeitwert etwaiger Bauwerke erstattet bekommen.

Das Grundstück hatte HR im Jahr 2002 für insgesamt 200.000 € erworben und bisher an die Kauffrau Norma Nobel (NN) als Lagerplatz für monatlich 1.000 € umsatzsteuerfrei vermietet. Der Teilwert des Grundstücks im Jahr 2013 beträgt 250.000 €.

RR hat von NN deren Rechte und Pflichten aus dem bis zum 31.12.2015 unkündbaren Mietvertrag zum 01.02.2013 übernommen. Er hat NN dafür - insbesondere für deren Verzicht auf die weitere Nutzung des Platzes ab Februar 2013 bis zum Ablauf der vereinbarten, unkündbaren Mietzeit - eine Zahlung in Höhe von 7.000 € zuzüglich 19 % USt zugesagt und bezahlt. Dieser Vereinbarung hat auch HR zugestimmt.

Anfang März 2013 entschloss sich RR dazu, auf dem Grundstück befestigte Parkplätze zu errichten. Er beauftragte einen Kleinunternehmer, der § 19 Abs. 1 UStG anwendet, mit der Befestigung des Grundstücks. Das Grundstück wurde mit Schotter und Teer soweit hergerichtet, dass die Transportfahrzeuge (kleinere LKW) dort in den kommenden 10 Jahren ohne weitere erforderliche Baumaßnahmen abgestellt werden können. Die Arbeiten wurden noch im März 2013 beendet. Die Rechnung des Unternehmers lautete über 4.760 €. Das Material hatte RR aus einem Baumarkt selber erworben und den Rechnungsbetrag von 1.190 € einschließlich 19 % USt überwiesen.

RR hat bisher folgende Buchungen im Februar bzw. im März 2013 vorgenommen.

Grundstücksüberlassung:

Unbebaute Grundstücke	250.000 €	an	Einlagen	250.000 €
-----------------------	-----------	----	----------	-----------

Zahlung an die bisherige Mieterin NN:

Unbebaute Grundstücke	7.000 €	an	Bank	8.330 €
Vorsteuer	1.330 €			

Zahlung für Bauarbeiten zur Grundstücksherrichtung:

Sonstige betriebliche Aufwendungen	4.000 €	an	Bank	4.760 €
Vorsteuer	760 €			

Zahlung für Baumaterial vom Baumarkt:

Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	1.000 €	an	Bank	1.190 €
Vorsteuer	190 €			

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

## **2. Betriebliche Nutzung eines PKW**

Am 02.01.2013 hat RR einen PKW erworben, den er gelegentlich für Betriebsfahrten nutzt. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im Verhältnis zur gesamten Nutzung beträgt nachweislich 5 %. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind nicht vorgekommen.

RR hat den PKW in vollem Umfang mit den Anschaffungskosten bilanziert und im Januar 2013 gebucht:

Fuhrpark	60.000 €	an	Bank	71.400 €
Vorsteuer	11.400 €			



Die lineare Abschreibung (Absetzung für Abnutzung = AfA) unter Berücksichtigung der zutreffenden und hier zu berücksichtigenden Nutzungsdauer von 8 Jahren hat er wie folgt gebucht:

Planmäßige Abschreibung (AfA)	7.500 €	an	Fuhrpark	7.500 €
-------------------------------	---------	----	----------	---------

Die gesamten laufenden Kosten für die insgesamt gefahrenen 24.000 km hat RR zutreffend ermittelt. Umsatzsteuer wurde im Jahr 2013 auf Kosten in Höhe von 6.000 € berechnet.

Die zusammengefasste Buchung von RR für die gesamten laufenden Kosten lautet:

Kfz.-Kosten	8.000 €			
Vorsteuer	1.140 €	an	Bank	9.140 €

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

### **3. Einsatz eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems**

Im Januar 2013 zog RR in Betracht, in seinem Unternehmen künftig ein betriebswirtschaftliches Softwaresystem (sog. Enterprise Resource Planning = ERP-Software) einzusetzen.

Der gewerbliche EDV-Berater Kurt König (KK) erstellte daraufhin im Auftrag von RR eine auf die betrieblichen Bedürfnisse von RR abgestimmte Planung mit einem Kostenvoranschlag für den Einsatz eines solchen Softwaresystems und berechnete seine Leistung im Februar 2013 mit 10.000 € zuzüglich 19 % USt.

Im März 2013 entschloss sich RR ein solches System in seinem Unternehmen einzusetzen. KK wurde aufgrund eines Werkvertrages von RR beauftragt, eine aus drei Modulen bestehende Unternehmenssoftware zu erstellen und zu implementieren (Herstellen der Einsatzbereitschaft).

Im Juni 2013 wurden den Angestellten von RR die Module und das gesamte System vorgestellt und sie wurden in der Bedienung der Software geschult. Die Rechnung der Firma KK vom Juni 2013 lautete über 6.000 € zuzüglich 19 % USt. Die Schulungen für die drei Module sind vom Umfang gleichwertig.

Die Module „Logistik und Personal“ wurden im Juli 2013 in den betrieblichen Räumen implementiert und konnten noch im selben Monat entsprechend der Planung genutzt werden. Berechnet wurden im Juli 2013 von KK dafür 200.000 € zuzüglich 19 % USt.

Das Modul „Finanzen“ wurde entsprechend den getroffenen Vereinbarungen im November 2013 in den betrieblichen Räumen implementiert. Ab November wurde damit eine umfassende Integration und Steuerung verschiedener Unternehmensaktivitäten durch das gesamte System erreicht. Berechnet wurden im November 2013 von KK dafür 100.000 € zuzüglich 19 % USt.

Für die vorgenommene Übernahme der Daten aus den bisherigen Systemen (sog. Datenmigration) berechnete KK im Dezember 2013 zusammen 9.000 € zuzüglich 19 % USt. Die Kosten der Datenmigration für jedes Modul wurden mit netto 3.000 € angegeben. Die Bezahlung der Rechnung erfolgte im Januar 2014.

RR hat bisher folgende Buchungen vorgenommen.

Rechnung vom Februar 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Beratungskosten	10.000 €				
Vorsteuer	1.900 €	an	Bank		11.900 €

Rechnung vom Juni 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Logistik	2.000 €				
Softwaresystem Personal	2.000 €				
Softwaresystem Finanzen	2.000 €				
Vorsteuer	1.140 €	an	Bank		7.140 €

Rechnung vom Juli 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Logistik	100.000 €				
Softwaresystem Personal	100.000 €				
Vorsteuer	38.000 €	an	Bank		238.000 €

Rechnung vom November 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Finanzen	100.000 €				
Vorsteuer	19.000 €	an	Bank		119.000 €

Die Nutzungsdauer betriebswirtschaftlicher Softwaresysteme beträgt zutreffend fünf Jahre. RR hat zum Jahresende 2013 an Absetzungen für Abnutzung (AfA) gebucht:

AfA Softwaresystem Logistik	20.400 €				
AfA Softwaresystem Personal	20.400 €				
AfA Softwaresystem Finanzen	20.400 €	an	Softwaresystem Logistik	20.400 €	
			Softwaresystem Personal	20.400 €	
			Softwaresystem Finanzen	20.400 €	

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

## Teil II: InKa-GbR

### Allgemeiner Sachverhalt:

Die natürlichen Personen Ingo (I) und Karl (K) wollen gemeinsam einen Handels- und Dienstleistungsbetrieb eröffnen: Angeboten werden sollen leistungsfähige Computer nebst Zubehör sowie als besondere Dienstleistung für mittelständische Unternehmen die Erstellung individueller EDV-Programme zur Erhebung, Speicherung und Aufbereitung von Kundendaten.

Dazu soll I, von Beruf Informatiker, den technischen Bereich betreuen. Ihm obliegt der gesamte Einkauf sowie die Konzeption und Programmierung der Datenbank-Software. K, kaufmännisch ausgebildet, wird sich um die Werbung, Kundenbetreuung und ggf. Finanzierung größerer Projekte kümmern.

Als Startkapital stellen beide jeweils 200.000 € zur Verfügung.

K möchte die Kosten einer Handelsregistereintragung sparen. Da er in einem Internetforum gelesen hat, eine „GbR sei nicht eintragungspflichtig“, schlägt er die Gründung einer solchen Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor.

I und K schließen daraufhin den folgenden - auszugsweise wiedergegebenen - Vertrag:

### *§ 1 Gründung einer Gesellschaft, Gesellschaftszweck*

Zum 01.07.2013 gründen wir, die unterzeichnenden I und K, gem. § 705 BGB auf unbestimmte Zeit eine Gesellschaft mit dem Namen „InKa-GbR“.

Zweck der Gesellschaft ist der Betrieb eines Computer- und Zubehörhandels sowie das Entwickeln, Erstellen und Pflegen von Datenbankprogrammen.

...

### *§ 2 Beiträge*

Das Gründungskapital der Gesellschaft beträgt 400.000 €; es wird von den Unterzeichnern jeweils zur Hälfte aufgebracht und zu Beginn der Gesellschaft auf deren Konto (Nr. ... bei der ... Bank) eingezahlt. Nachschüsse können einstimmig beschlossen und eingefordert werden.

I sichert zu, sich mit seiner gesamten Arbeitskraft um ... zu kümmern.

K sichert zu, sich mit seiner gesamten Arbeitskraft um ... zu kümmern.

### *§ 3 Beteiligung*

An den Gewinnen und Verlusten sowie am Vermögen der Gesellschaft sind die Unterzeichner zu jeweils 50 % beteiligt.

Eine Kapitalkontenverzinsung ist ausgeschlossen.

Die Unterzeichner dürfen im gegenseitigen Einvernehmen zu Lasten ihres variablen Kapitalkontos (§ 4) Entnahmen vom Bankkonto der Gesellschaft tätigen.

*§ 4 Kapitalkonten in der Gesellschaft*

Die Gesellschaft führt für ihre Gesellschafter jeweils ein festes Kapitalkonto, auf dem das Gründungskapital sowie etwaige Nachschüsse gebucht werden. Daneben wird jeweils ein variables Kapitalkonto eingerichtet, auf dem die Gewinne / Verluste und Entnahmen / sonstige Einlagen auszuweisen sind.

*§ 5 Geschäftsführung, Vertretung*

...

K hat für die Gesellschaft eine Buchführung eingerichtet und zum 31.12.2013 die folgende – vereinfacht dargestellte – Einheitsbilanz erstellt:

Aktiva		31.12.2013		Passiva	
Geschäftsausstattung	18.000 €	Eigenkapital Ingo	fest	200.000 €	
			variabel	99.600 €	
Forderungen	350.000 €	Eigenkapital Karl	fest	200.000 €	
			variabel	100.000 €	
Kasse / Bank	249.600 €	Verbindlichkeiten		50.000 €	
Sonstige Aktiva	32.000 €				
	<u>649.600 €</u>			<u>649.600 €</u>	

Dabei wurde der Jahresüberschuss von 200.000 € entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote auf die variablen Kapitalkonten gebucht. Zur Minderung des variablen Kapitalkontos Ingo um 400 € vgl. Einzelsachverhalt 1.

**Aufgaben:**

- Erörtern Sie die handels-, einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Folgen, die sich aus diesem Sachverhalt sowie aus den nachfolgend geschilderten Einzelsachverhalten 1 - 3 für die Beteiligten (I, K und die Gesellschaft) ergeben.
- Geben Sie die ggf. noch erforderlichen Buchungssätze an. Sofern die steuerrechtliche Beurteilung von der des Handelsrechts abweicht, gehen Sie davon aus, dass ein eigener steuerlicher Buchungskreis eingerichtet worden ist.
- Erstellen Sie die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2013.

### Hinweise:

- I und K gehen im Übrigen keiner Erwerbs- / unternehmerischen Tätigkeit nach.
- Sie wünschen eine möglichst geringe steuerliche Belastung und haben alle dafür erforderlichen Erklärungen abgegeben / Anträge gestellt.
- Der handelsrechtliche Jahresüberschuss soll so gering wie möglich ausfallen.
- Etwaige gewerbesteuerliche Auswirkungen sind außer Acht zu lassen.
- Von der – bilanzverkürzenden - Darstellung des § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB soll kein Gebrauch gemacht werden.
- Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

### Einzel Sachverhalte:

#### 1. Computer

I nutzte zur Abwicklung der ersten beiden von K eingeworbenen Aufträge zunächst seinen eigenen, bislang privat genutzten Computer. Der eigentlich hierfür vorgesehene Computer war zwar von der InKa-GbR bestellt worden, konnte aber nicht rechtzeitig ausgeliefert werden.

I und K haben daraufhin in einer Zusatzvereinbarung festgelegt, dass I für die Nutzung seines Computers eine Aufwandsentschädigung von monatlich 100 € erhalten soll. I hat diese auch jeweils am Ende der Monate Juli bis Oktober 2013 durch Überweisung auf sein privates Girokonto erhalten. Die Gesellschaft hat die Zahlungen als Entnahme des I gebucht.

Nach Auslieferung des neuen Computers stellte I fest, wie nützlich das parallele Arbeiten an zwei Computern sein kann: während der eine zur Erstellung neuer Programme genutzt wird, kann der andere die bereits fertigen Programme testen.

Um dauerhaft so arbeiten zu können, veräußerte er daher seinen Computer Anfang November 2013 an die Gesellschaft.

I hatte den Computer im Juli 2011 aus Einzelkomponenten selbst zusammengestellt und für diese insgesamt 1.190 € (brutto) ausgegeben. Im Hinblick auf die sorgfältig ausgewählten Komponenten besaß der Computer eine Nutzungsdauer von 4 Jahren, d. h. Anfang Juli 2013 noch eine Restnutzungsdauer von 2 Jahren; bei Anschaffung eines vergleichbaren Computers hätte man zu dieser Zeit 400 € zuzüglich 76 € USt ausgeben müssen.

Die Gesellschaft hat sich mit I im November 2013 auf einen (angemessenen) Kaufpreis von 360 € geeinigt und diesen Betrag auf dessen privates Girokonto überwiesen.

I hat erst auf mehrmaliges Nachfragen des K eine entsprechende Rechnung mit Quittungsvermerk für die Gesellschaft erstellt.

Umsatzsteuer ist darin nicht ausgewiesen. I war sich insoweit zunächst nicht ganz sicher gewesen, hatte dann aber von dem befreundeten Steuerberater S die telefonische Auskunft erhalten, dass „die Veräußerung von Wirtschaftsgütern von einem Gesellschafter an die Gesellschaft gem. H 15.8 Abs. 3 „Tätigkeitsvergütung“, 2. Spiegelstrich, EStH nicht steuerbar sei“.

Die Gesellschaft buchte den Betrag von 360 € auf dem Konto „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ und berücksichtigte im Hinblick auf eine geschätzte Verwendung des Computers von noch zwei Jahren eine Abschreibung von 180 €.

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

## **2. Anzahlung**

Am 20.12.2013 erhielt die Gesellschaft vom Kunden Q den Auftrag zur Überarbeitung seiner Ersatzteillager-Datenbank. Da Q dringend auf diese Überarbeitung angewiesen war und die Gesellschaft zu einem zügigen Beginn der Arbeiten bewegen wollte, leistete er sofort eine Anzahlung über 2.380 €. Die Gesellschaft buchte bei Eingang des Betrages am 21.12.2013:

Bank	2.380 €	an	Sonstige betriebl. Erträge	2.380 €
------	---------	----	----------------------------	---------

I begann sofort nach Rückkehr aus seinem Ski-Urlaub am 03.01.2014 mit den Arbeiten an diesem Projekt.

## **3. Verbindlichkeiten**

Die Gesellschaft hatte im Oktober 2013 bei einem im Ausland ansässigen Studienfreund des I mehrere Fachbücher bestellt. Bei postalischer Lieferung der Bücher Anfang Dezember 2013 hat sie den in Fremdwährung ausgestellten Rechnungsbetrag zutreffend in Euro umgerechnet und den sich so ergebenden Betrag von 600 € bei den (sonstigen) Verbindlichkeiten gebucht. I zahlte den sofort fälligen Rechnungsbetrag nicht sogleich, sondern spekulierte noch ein wenig auf günstigere Umrechnungskurse, welches tatsächlich gelang. Bei der Überweisung des Rechnungsbetrages am 15.01.2014 musste er nur umgerechnet 500 € zahlen.

Am 31.12.2013 hätte sich nach dem an diesem Tag maßgebenden Umrechnungskurs („Devisenkassamittelkurs“) ein Betrag von 550 € ergeben.

In der o. a. Bilanz zum 31.12.2013 ist die Verbindlichkeit mit den ursprünglich gebuchten 600 € angesetzt worden.

### Abwandlung zum allgemeinen Sachverhalt

Die Gesellschaft hat schon mehrere Jahre bestanden.

Ende 2013 beschließen I und K, Berthold (B) zum 01.01.2014 als weiteren - gleichberechtigten - Gesellschafter aufzunehmen. B ist Betriebswirt und soll das Angebot der Gesellschaft in dieser Hinsicht erweitern. Der Gesellschaftsvertrag wird zum 01.01.2014 entsprechend geändert.

Die Gesellschaft hat zum 31.12.2013 die folgende - vereinfacht dargestellte - Einheitsbilanz erstellt:

Aktiva		31.12.2013		Passiva	
Geschäftsausstattung	20.000 €	Eigenkapital Ingo	fest	200.000 €	
			variabel	120.000 €	
Forderungen	600.000 €	Eigenkapital Karl	fest	200.000 €	
			variabel	80.000 €	
Kasse / Bank	120.000 €	Verbindlichkeiten		160.000 €	
Sonstige Aktiva	20.000 €				
	<u>760.000 €</u>			<u>760.000 €</u>	

Die Buchwerte entsprechen den tatsächlichen Werten. I, K und B gehen von einem vorhandenen Firmenwert in Höhe von 360.000 € aus.

B will zunächst nur 320.000 € zahlen. Er rechnet vor, dass die Gesellschaft nach der vorgelegten Bilanz über ein Buchkapital von insgesamt 600.000 € verfüge. Nach Hinzurechnung des Firmenwertes von 360.000 € ergebe sich ein Betrag von 960.000 €. Sein Anteil betrage daran  $1/3 = 320.000 €$ .

B lässt sich jedoch davon überzeugen, dass 480.000 € ein angemessener Preis für die Beteiligung sind und zahlt diesen Betrag auf das Konto der Gesellschaft.

B soll in der Bilanz des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsbilanz) eine Kapitalgutschrift in Höhe von insgesamt 360.000 € erhalten (200.000 € auf dem festen, 160.000 € auf dem variablen Kapitalkonto).

Der Eintritt des B soll für I und K möglichst keine steuerliche Belastung auslösen; sämtliche dafür erforderlichen Anträge werden gestellt.

### Aufgaben:

- Erörtern Sie (kurz), weshalb der Kaufpreis von 480.000 € für den Gesellschaftsanteil von  $1/3$  angemessen ist. Erklären Sie (kurz), weshalb dem B nicht der volle Kaufpreis auf seinen Kapitalkonten gutgeschrieben wird.
- Beurteilen Sie die einkommensteuerlichen Folgen, die sich - unter Beachtung der Vorgaben der Beteiligten - durch den Eintritt des B zum 01.01.2014 ergeben. Erstellen Sie dazu - unter Beachtung der Vereinbarungen - die steuerliche Eröffnungsbilanz der Gesellschaft (nach dem Eintritt des B) sowie ggf. weitere Bilanzen.

## Teil III: Elektronikmarkt GmbH

### Allgemeiner Sachverhalt:

Die Firma Elektronikmarkt GmbH (E-GmbH) betreibt einen Elektronikmarkt in gemieteten Räumen. Sitz der Gesellschaft ist Halle (Saale). Das Stammkapital der im Jahr 2000 gegründeten Gesellschaft beträgt 1.000.000 € und ist voll eingezahlt.

Geschäftsführender Gesellschafter der E-GmbH ist Fritz Brandt. Er hält 80 % der Anteile; 20 % der Anteile hält Heinrich Brandt. Gewinnausschüttungen wurden für 2012 nicht beschlossen und sind auch für 2013 nicht geplant.

Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die E-GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 HGB eingestuft. Das Wirtschaftsjahr der GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2012 wurden Handelsbilanzen und wegen steuerlich abweichender Ansätze und Bewertungen Steuerbilanzen gem. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt. Zum 31.12.2012 wurden in der Handelsbilanz 0 € Kapitalrücklagen, 200.000 € Gewinnvortrag und 50.000 € Jahresüberschuss ausgewiesen. In der Steuerbilanz zum 31.12.2012 betragen die Kapitalrücklagen 0 €, der Gewinnvortrag 170.000 € und der Jahresüberschuss 40.000 €. Die E-GmbH führt mit den Erlösen aus dem Unternehmen nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2013 und einer ggf. erforderlichen Steuerbilanz sind für das Jahr 2013 die folgenden Einzelsachverhalte noch zu überprüfen.

Tag der Bilanzaufstellung ist der 31.03.2014.

### Aufgaben:

- Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1 - 5 handelsrechtlich und steuerrechtlich zu behandeln sind. Die für die Erstellung der Handelsbilanz und einer ggf. erforderlichen Steuerbilanz zum 31.12.2013 noch erforderlichen Buchungssätze (ggf. Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben. Beachten Sie dabei bitte die Hinweise zu den Buchungskreisen.

### Hinweise:

- Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis "Alle Bereiche" anzusprechen ist. Im Falle vom Handelsrecht abweichender steuerrechtlicher Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen "Nur Handelsrecht" und / oder "Nur Steuerrecht" zu buchen.
- In der Handelsbilanz soll ein möglichst hohes Eigenkapital ausgewiesen werden.
- Das steuerliche Ergebnis soll möglichst niedrig ausfallen, es sei denn, dass durch Gewinn mindernde Buchungen verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei der GmbH anfallen.



- Das steuerliche Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG beträgt zum 31.12.2012 und 2013 jeweils 0 €.
- Die Ertragsteuerbelastung beträgt 30 % (15 % Körperschaftsteuer, 15 % Gewerbesteuer).
- Latente Steuern sind zu berechnen und zu buchen.
- Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Soweit aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung Bilanzpositionen beanstandet bzw. hinzugefügt wurden, die auch handelsrechtliche Fehler sind, sind diese nicht schwerwiegend und erfordern deshalb keine Korrektur der Handelsbilanzen zum 31.12.2011 und 31.12.2012. Die handelsrechtliche Buchführung ist daher insoweit im laufenden Jahresabschluss 2013 an das Ergebnis der Betriebsprüfung anzugleichen. Aus Vereinfachungsgründen ist eine Anpassung an den von der Betriebsprüfung festgestellten handelsrechtlichen bilanziellen Mehrgewinn über Gewinnvortrag vorzunehmen.
- Die Anpassung der Steuerbilanz an die Bp ist aus Vereinfachungsgründen ebenfalls über den (steuerlichen) Gewinnvortrag zu erfassen. Ein steuerlicher Ausgleichsposten soll zum 31.12.2013 nicht ausgewiesen werden.

## **Einzelsachverhalte:**

### **1. Betriebsprüfung (Bp)**

In der Zeit vom 20.11.2013 bis zum 31.01.2014 fand bei der E-GmbH für die Jahre 2011 und 2012 eine steuerliche Bp durch eine Betriebsprüferin des zuständigen Finanzamts statt. Der Bp-Bericht erging zusammen mit den geänderten Steuerbescheiden am 15.02.2014. Folgende Feststellungen wurden getroffen:

#### **1.1. Handels- und steuerrechtliche Beanstandungen**

##### **1.1.1. Warenbestände**

Im Rahmen der Inventuren zum 31.12.2011 und 31.12.2012 wurden versehentlich Fernsehgeräte der Marke XTV nicht erfasst. Die Bp erhöhte deshalb die Warenbestände um die bisher nicht erfassten Geräte mit den Anschaffungskosten wie folgt:

- 31.12.2011 + 22.000 €
- 31.12.2012 + 69.000 €

Da der Sachverhalt gleich zu Beginn der Bp von der Betriebsprüferin angesprochen wurde, passierte der Fehler bei der Inventur zum 31.12.2013 nicht wieder, so dass der Warenbestand zu diesem Stichtag korrekt ausgewiesen wird.

### 1.1.2. Rückstellung für Gewährleistungen

Unter den sonstigen Rückstellungen wurden in den Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen für Gewährleistungen von

- 50.000 € zum 31.12.2011 und
- 55.000 € zum 31.12.2012

ausgewiesen, die dem Grunde nach berechtigt sind. Der Höhe nach erfolgte eine Korrektur durch die Bp und zwar auf

- 20.000 € für 2011 und auf
- 30.000 € für 2012.

Auch für 2013 ist eine Rückstellung für Gewährleistungen auszuweisen. Entsprechend der Ermittlungsmethode der Bp ergeben sich zum 31.12.2013 hierfür 40.000 €. Die Feststellung der Bp ist versehentlich bisher bei der Ermittlung des Rückstellungsbetrages zum 31.12.2013 nicht berücksichtigt worden, so dass nach Zuführung von 15.000 € im Buchungskreis "Alle Bereiche" noch 70.000 € im Konto ausgewiesen werden.

## 1.2. Steuerrechtliche Beanstandungen

### 1.2.1. Geschäfts- oder Firmenwert

Auf dem Konto Geschäfts- oder Firmenwert wurde der zutreffende, auf den Teil des Firmenwerts entfallende Kaufpreis von 60.000 € für den Erwerb eines Elektrohändlers in Dessau-Roßlau am 02.01.2011 gebucht. Die E-GmbH buchte im Buchungskreis "Alle Bereiche" für 2011 und 2012 ausgehend von einer fünfjährigen Nutzungsdauer eine jährliche planmäßige Abschreibung von 12.000 € (§ 246 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 285 Nr. 13 HGB). Im Rahmen der Bp wurde lediglich die Absetzung für Abnutzung (AfA) gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG akzeptiert.

Zum 31.12.2013 wurde im Hinblick auf die Bp-Feststellungen im Buchungskreis "Nur Handelsrecht" eine planmäßige Abschreibung von 12.000 € und im Buchungskreis "Nur Steuerrecht" – ohne Änderung des Anfangsbestands - eine AfA von 4.000 € gebucht.

### 1.2.2. Rückstellung für drohende Verluste

Unter den sonstigen Rückstellungen wurden in den Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften von

- 100.000 € zum 31.12.2011 und
- 110.000 € zum 31.12.2012

ausgewiesen, die dem Grunde nach handelsrechtlich berechtigt sind. Da diese Rückstellungen versehentlich auch in den Steuerbilanzen passiviert waren, wurden sie unter Hinweis auf § 5 Abs. 4a EStG steuerlich nicht anerkannt.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2013 ist die Rückstellung in Höhe von 120.000 € auszuweisen und wurde im Buchungskreis "Nur Handelsrecht" um 10.000 € erhöht und entsprechend gebucht.

Von der Bp wurde folgende Mehr- und Wenigerrechnung (Bilanzpostenmethode) aufgestellt:

	2011	2012
Erhöhung Warenbestände	+ 22.000 €	- 22.000 € + 69.000 €
Minderung Rückstellung für Gewährleistungen	+ 30.000 €	- 30.000 € + 25.000 €
Erhöhung Firmenwert	+ 8.000 €	- 8.000 € + 16.000 €
Minderung Rückstellung für drohende Verluste	+ 100.000 €	- 100.000 € + 110.000 €
Zwischensumme	+ 160.000 €	+ 60.000 €
Erhöhung Körperschaftsteuer-Rückstellung	- 24.000 €	+ 24.000 € - 33.000 €
Erhöhung Gewerbesteuer-Rückstellung	- 24.000 €	+ 24.000 € - 33.000 €
Änderung lt. Bp = Zuführung zum steuerlichen Ausgleichsposten	112.000 €	42.000 €
Jahresüberschuss lt. Steuerbilanz bisher	20.000 €	40.000 €
Jahresüberschuss lt. Bp	132.000 €	82.000 €

Zu den Anlagen des Bp-Berichts gehört folgende weitere Anlage mit den Bp-Bilanzen:

**31.12.2011**

Aktiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bp-Bilanz
Unveränderte Posten	8.000.000 €	7.500.000 €	7.500.000 €
Geschäfts- oder Firmenwert	48.000 €	48.000 €	56.000 €
Warenbestände	500.000 €	500.000 €	522.000 €
Summe Aktiva	8.548.000 €	8.048.000 €	8.078.000 €

Passiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bp-Bilanz
Steuerlicher Ausgleichsposten	---	---	112.000 €
Rückstellung für Gewährleistungen	50.000 €	50.000 €	20.000 €
Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	100.000 €	100.000 €	0 €
Körperschaftsteuer lt. Bp	---	---	24.000 €
Gewerbsteuer lt. Bp	---	---	24.000 €
Unveränderte Posten	8.398.000 €	7.898.000 €	7.898.000 €
Summe Passiva	8.548.000 €	8.048.000 €	8.078.000 €

**31.12.2012**

Aktiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bp-Bilanz
Geschäfts- oder Firmenwert	36.000 €	36.000 €	52.000 €
Warenbestände	600.000 €	600.000 €	669.000 €
Unveränderte Posten	8.300.000 €	8.100.000 €	8.100.000 €
Summe Aktiva	8.936.000 €	8.736.000 €	8.821.000 €

Passiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Bp-Bilanz
Steuerlicher Ausgleichsposten	---	---	154.000 €
Rückstellung für Gewährleistungen	55.000 €	55.000 €	30.000 €
Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	110.000 €	110.000 €	0 €
Körperschaftsteuer lt. Bp	---	---	33.000 €
Gewerbsteuer lt. Bp	---	---	33.000 €
Unveränderte Posten	8.771.000 €	8.571.000 €	8.571.000 €
Summe Passiva	8.936.000 €	8.736.000 €	8.821.000 €

## 2. Rangrücktrittsvereinbarung

Der Gesellschafter Heinrich Brandt hat ein kleines Lagergrundstück, das keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, für einen monatlichen Pachtzins von 500 € an die E-GmbH verpachtet. Die Pacht ist monatlich am 15. fällig. Infolge von Liquiditätsschwierigkeiten bei der E-GmbH wurde zwischen Pächterin und Verpächter am 01.07.2013 mit Wirkung ab Juli 2013 vereinbart, dass die Pachtforderung von Heinrich Brandt hinter die Forderungen aller übrigen Gläubiger zurücktritt und nur aus den Gewinnen künftiger Wirtschaftsjahre zu zahlen ist (Rangrücktritt).

Gebucht wurde Januar - Juni 2013 monatlich jeweils (Buchungskreis "Alle Bereiche"):

Pachtaufwand	500 €	an	Bank	500 €
--------------	-------	----	------	-------

Für Juli bis Dezember erfolgten keine Buchungen.

## 3. Verrechnungskonto

Die E-GmbH hat auf einem Verrechnungskonto (Forderung gegen Gesellschafter) regelmäßig nach Einbuchung der Gehälter Auszahlungen für private Zwecke (Wohnungsmiete, Lebensversicherungsbeiträge, Haushaltsgeld usw.) des Gesellschafters Fritz Brandt abgebucht. Da die Sollbuchungen auf dem Verrechnungskonto die Habenbuchungen übersteigen, entstand eine Forderung der Kapitalgesellschaft gegen den Gesellschafter, die Darlehenscharakter hat. In der Vereinbarung über das Verrechnungskonto ist von Anfang an Darlehensrückzahlung gewollt. Die Verzinsung ist angemessen und bis zum 31.12.2013 dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden. Zum 31.12.2013 wird auf dem Verrechnungskonto eine Forderung von 300.000 € ausgewiesen.

Der Gesellschafter Fritz Brandt ist hoch verschuldet. Im Laufe des Jahres 2013 hat sich herausgestellt, dass mit einer Rückzahlung allenfalls nur noch zum Teil zu rechnen ist. Die Werthaltigkeit dieser Forderung ist daher eingeschränkt und beträgt aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nur noch 60.000 €. Buchungen erfolgten nicht.

## 4. Grundstücksveräußerung

Mit notariellem Vertrag vom 20.12.2013 veräußerte die E-GmbH ein nicht mehr benötigtes Lagergrundstück zum Preis von 250.000 € an den Erwerber Müller. Als Tag des Übergangs von Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten wurde ebenfalls der 20.12.2013 vereinbart. Der Buchwert des im Jahre 2001 angeschafften Lagergrundstücks betrug 100.000 €. Die Kaufpreiszahlung erfolgte am 10.01.2014.

Am 20.12.2013 wurde gebucht (Buchungskreis "Alle Bereiche"):

Aufwand aus Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	100.000 €	an	Unbebaute Grundstücke	100.000 €
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	250.000 €	an	Erlöse aus Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	250.000 €

### **5. Ausschüttung (Einlagenrückgewähr) der Audio GmbH**

Die E-GmbH ist zu 100 % an der Audio GmbH mit Sitz in Halle (Saale) beteiligt. Eine Organschaft besteht nicht. Der Buchwert der im Anlagevermögen aktivierten Beteiligung beträgt zum 31.12.2012 in Handelsbilanz und Steuerbilanz 100.000 €. Das Wirtschaftsjahr der Audio GmbH ist vom 01.02. bis zum 31.01. Das gesamte – in Handelsbilanz und Steuerbilanz gleich hohe – Eigenkapital der Audio GmbH zum 31.01.2013 beträgt 250.000 €, davon Stammkapital 50.000 € und Kapitalrücklagen gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB 200.000 €. Die seinerzeit in der Kapitalrücklage der Audio GmbH erfassten Nachschüsse in Höhe von 200.000 € wurden bei der E-GmbH in der Handelsbilanz zutreffend nicht als Anschaffungskosten erfasst, da sie nicht zu einer nachhaltigen Werterhöhung der Anteile führten. In der Steuerbilanz wurden die Nachschüsse korrekt als nachträgliche Anschaffungskosten erfasst. Infolge zulässiger Teilwertabschreibung im Jahr 2011 beträgt der Buchwert der Beteiligung auch in der Steuerbilanz 100.000 €. Gemäß entsprechendem Feststellungsbescheid zum 31.01.2013 verfügt die Audio GmbH über ein steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG) von 200.000 €. Der ausschüttbare Gewinn i. S. d. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG zum 31.01.2013 beträgt 0 €. Am 15.03.2013 beschloss die Audio GmbH eine Ausschüttung (Einlagenrückgewähr) für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 in Höhe von 120.000 €, die am 18.06.2013 (§ 30 Abs. 2 GmbHG) vollzogen wurde. Mit der Überweisung wurde von der Audio GmbH eine ordnungsgemäße Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erstellt. Bei der E-GmbH wurde die Ausschüttung im Buchungskreis „Alle Bereiche“ wie folgt gebucht:

15.03.2013

Forderungen aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	120.000 €	an	Erträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	120.000 €
--	-----------	----	--	-----------

18.06.2013

Bank	120.000 €	an	Forderungen aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	120.000 €
------	-----------	----	--	-----------

---

Kennzahl

**Kaufmann Roland Ritter**

**Ergebnis**

Vorläufiger Jahresüberschuss 2013 (Handelsbilanz = Steuerbilanz)

240.000 €

Änderungen **Einzelsachverhalt 1**

---

Änderungen **Einzelsachverhalt 2**

---

Änderungen **Einzelsachverhalt 3**

---

**Jahresüberschuss** neu / Ergebnis laut Buchführung