

Klausur

Gemischte Klausur

F-3

Sachverhalt

Dauer:	6 Stunden
Hilfsmittel:	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise sind Eigentum der Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH und urheberrechtlich geschützt. Sie dürfen wie auch das sonstige Lehrmaterial weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per E-Mail dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

Teil I Abgabenordnung [35 Punkte]

Karl Klumpe (Klumpe) betrieb in Ebersberg (Finanzamtsbezirk Ebersberg, Bayern) einen Betrieb für die Installation und Wartung von Photovoltaikanlagen als Einzelunternehmen. Der Betrieb war seit 14 finanzamtsintern als Mittelbetrieb im Sinne der Betriebsprüfungsordnung eingestuft. Klumpe ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, Gewinnermittlungszeitraum war das Kalenderjahr. Karl Klumpe wohnte auch im Finanzamtsbezirk Ebersberg.

Am 28.03.21 versandte das Finanzamt Ebersberg an Klumpe eine Prüfungsanordnung an die Geschäftsadresse in Ebersberg, Hubertusstraße 124. Darin wurde angeordnet, dass die „Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer der Jahre 15 – 17“ geprüft werden. Als Prüfungsbeginn bestimmte die Prüfungsanordnung den 29.05.21, als Prüfungsort den Betrieb in Ebersberg. Die Prüfungsanordnung wurde lediglich mit einem Hinweis auf § 193 Abs. 1 AO begründet.

Klumpe legte am 16.04.21 per E-Mail "Widerspruch" gegen die Prüfungsanordnung beim Finanzamt Ebersberg ein. Sein Schreiben begründete er damit, dass das Finanzamt aus Vertrauensschutzgründen diese längst vergangenen Jahre nicht mehr prüfen dürfe: schließlich seien längst Steuerbescheide für die Jahre bis 19 ergangen. Der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete ferner, dass immer die letzten Jahre geprüft werden. Bei der Anordnung der Prüfung der Einkommensteuer hätte außerdem angegeben werden müssen, welche Einkunftsart geprüft werden soll. Dies sei zwingend erforderlich, denn wenn neben seinen gewerblichen Einkünften auch seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geprüft werden sollten, müsste dies nach seiner Recherche ausdrücklich nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO begründet werden. Deshalb sei aus der Anordnung die genaue Zielrichtung der Prüfung nicht erkennbar; die Prüfungsanordnung sei daher wegen mangelnder Bestimmtheit nichtig. Er beantrage wegen der eklatanten Mängel höchstvorsorglich die Aussetzung der Vollziehung.

Im Finanzamt wurde das Schreiben dem zuständigen Veranlagungsbeamten vorgelegt; die Betriebsprüfungsstelle wurde zunächst nicht informiert.

Am 19.04.21 holte die Betriebsprüferin Chantal Gründlich beim zuständigen Veranlagungsbezirk die Steuerakten von Klumpe. Dabei teilte ihr der Veranlagungsbeamte mit, dass die ESt-Erklärung 15 im Februar 17 eingegangen war und der entsprechende Steuerbescheid - ohne Nebenbestimmungen - am 07.04.17 mit einer Festsetzung i.H.v. 29.700 € zur Post gegangen war.

In der Einkommensteuerakte befand sich für den Besteuerungszeitraum 15 eine Feststellungsmitteilung des Finanzamtes Memmingen (ebenfalls für den Veranlagungszeitraum 15) vom 02.12.19 für Karl Klumpe (Eingangsstempel beim FA Ebersberg 06.12.19): Karl Klumpe war 15 als atypisch stiller Gesellschafter an der Photoprimum GmbH in Memmingen beteiligt. In dieser Feststellungsmitteilung wurde dem Finanzamt Ebersberg mitgeteilt, dass sich der Gewinnanteil von Klumpe aus dieser Mitunternehmerschaft für das Jahr 15 in Höhe von bisher festgestellten (und ausgewerteten) 10.000 € auf 12.000 € erhöht hatte. Der dieser Mitteilung zugrunde liegende geänderte Feststellungsbescheid für 15 war der GmbH & atypisch Still am 06.12.19 ordnungsgemäß bekannt gegeben worden. Auf der Feststellungsmitteilung befand sich folgender Vermerk:

„Auswertung unterbleibt einstweilen, da nach Mitteilung des Finanzamts Memmingen Aussetzung der Vollziehung für den Grundlagenbescheid gewährt ist!“

Noch bevor Frau Gründlich bei Klumpe zur Prüfung erschien, hatte die Rechtsbehelfsstelle des FA Ebersberg mit Verfügung vom 15.05.21 die Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung entsprechend dem Antrag des Karl Klumpe bis zur Bekanntgabe der entsprechenden Einspruchsentscheidung gewährt. Deshalb ließ Frau Gründlich den Fall zunächst ruhen. Der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung wurde dann aber mit Einspruchsentscheidung vom 11.11.21 als unbegründet zurückgewiesen; Klage hiergegen hat Klumpe nicht eingelegt.

Am 25.11.21 meldete Klumpe beim FA Ebersberg schriftlich bisher nicht erklärte Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung für den Besteuerungszeitraum 15 nach. Es handelte sich um Mietnachsahlungen seines Mieters für das Jahr 14 i.H.v. 1.000 €, die Klumpe im Juni 15 erhalten hatte. Der Mieter hatte 14 für einige Monate die Mietzahlungen wegen angeblichen Mietmängeln gekürzt. Im Mai 15 einigten sich die Parteien dann auf einen Vergleich, deshalb kam es zur Nachzahlung. Diese Einnahmen hatte Klumpe aus Versehen - nach Ansicht des Finanzamts lag hier nur leichte Fahrlässigkeit vor - in der Einkommensteuererklärung 15 nicht angegeben.

Der durch die Nachmeldung veranlasste Änderungsbescheid für die Einkommensteuer 15 in Höhe von 30.000 € gegenüber Klumpe wurde am 13.12.21 zur Post gegeben; die Änderung wurde vom Finanzamt mit „Änderung aufgrund Ihres Antrags, § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO“ begründet. Auch in diesem Bescheid war die oben angesprochene Feststellungsmitteilung des Finanzamtes Memmingen nicht ausgewertet worden, da immer noch Aussetzung der Vollziehung gewährt war.

Am Sonntag, den 15.12.21 - zwei Tage nachdem die Änderungsfestsetzung des Finanzamts zur Post gegeben wurde - verstarb Klumpe; er wurde von seinen Kindern Roland und Doris Klumpe als Miterben zu gleichen Teilen beerbt. Bei der Testamentseröffnung am 20.01.22 erfuhren die Miterben, dass der Erblasser erhebliche Schulden hatte. Sie nahmen die Erbschaft aber gleichwohl an und führten die Firma des Vaters in der Rechtsform einer oHG fort; die Eintragung im Handelsregister als Karl Klumpe Erben oHG fand im April 22 statt.

Die Betriebsprüferin Gründlich griff den Fall Anfang 22 - nachdem der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung keinen Erfolg gehabt hatte - wieder auf und erschien nach neuer Terminabsprache am 03.02.22 im ehemaligen Betrieb von Klumpe. Am 24.02.22 fand die Schlussbesprechung statt, in der Frau Gründlich ihre Feststellungen wie folgt zusammenfasste:

1. Ende 15 war gegen Klumpe ein Gewährleistungsprozess anhängig, mit einem Urteil war wegen erforderlicher Gutachten aber erst 16 zu rechnen. Klumpe hatte in der Bilanz zum 31.12.15 eine nicht näher erläuterte Prozesskostenrückstellung gebildet und dabei auch Kosten der nächsten Instanz mit 6.000 € eingerechnet, da er im Falle des Unterliegens nicht nachgeben wollte. Die Rückstellung ist nach der steuerlich richtigen Ansicht von Frau Gründlich in der Bilanz 15 um diese 6.000 € zu kürzen.
2. Bei der Entsorgung von Kühlflüssigkeiten hatte Klumpe Vorschriften missachtet und deshalb Bußgeldbescheide wegen dieser Ordnungswidrigkeiten i.H.v. 10.000 € erhalten. Klumpe hatte sich erfolglos gegen diese Bußgeldbescheide gewehrt. Die Anwalts- und Prozesskosten beliefen sich 15 auf 3.000 €. Diese Aufwendungen für die Rechtsverfolgung waren vom Finanzamt bei der Veranlagung für den VZ 15 genauso als nicht abziehbar angesehen worden wie die Bußgelder selbst. Frau Gründlich ist der zutreffenden Meinung, dass die Kosten der

Rechtsverfolgung betrieblich veranlasst waren und nicht unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden von Frau Gründlich nicht überprüft. In der Schlussbesprechung konnte keine Einigung erzielt werden. Roland Klumpe war der Ansicht, dass die Prüfungsfeststellungen nach dem Tod des Vaters ohnehin nicht mehr verwertbar seien.

Das Finanzamt Ebersberg erließ am Montag, den 07.04.22 (entspricht dem Tag der Aufgabe zur Post) einen geänderten Einkommensteuerbescheid 15 mit einer Steuerfestsetzung i.H.v. 31.500 €. Die Änderungen wurden mit einem Hinweis auf §§ 172 Abs. 1 Nr. 2a („Erhöhung Mieteinnahmen laut Antrag“), § 173 Abs. 1 („Rückstellungsminderung, siehe BP – Bericht“) und § 129 AO („Auswertung der Feststellungsmitteilung des FA Memmingen vom 02.12.19“) begründet. Der Bescheid richtete sich (nur) an Roland Klumpe (als Gesamtrechtsnachfolger des Karl Klumpe) und war an seine Wohnanschrift in Ebersberg übermittelt worden.

Am Montag, den 12.05.22 mailte Roland Klumpe dem Finanzamt Ebersberg ein als „Widerspruch“ bezeichnetes Dokument; darin schrieb er - ohne Begründung oder genauem Antrag, aber unter Angabe der im Steuerbescheid vermerkten Steuernummer - dass er sich gegen den unverschämten Änderungsbescheid vom 07.04.22 wehre und eine umfassende Überprüfung fordere.

Aufgabe:

1. Prüfen Sie in einem Gutachten, inwieweit Roland Klumpe mit seinem „Widerspruch“ Erfolg haben wird! Sollten Sie zu dem Ergebnis kommen, dass der Rechtsbehelf unzulässig ist, prüfen Sie dennoch die Begründetheit.

Gehen Sie insbesondere auf folgende Punkte ein: Wirksamkeit der Bescheide, Zulässigkeit und Begründetheit des Rechtsbehelfs, Wirksamkeit der Prüfungsanordnung, Festsetzungsfrist.

2. Wie wird das FA über den „Widerspruch“ entscheiden? Nennen Sie den **Tenor** der Entscheidung und gehen Sie kurz auf die Aussetzung der Vollziehung ein!

Bearbeitervermerk:

Die angegebenen Daten sind fiktiv. Alle Verwaltungsakte sind mit zutreffender Rechtsbehelfsbelehrung versehen. Die Beurteilungen des Finanzamts über Pflichtverletzungen von Karl Klumpe sind als richtig zu unterstellen. Wenden Sie auf alle angesprochenen Veranlagungszeiträume das EStG in der aktuellen Fassung an und gehen Sie abweichend vom EStG von einem linearen Einkommensteuersatz von 30% aus.

Teil II Umsatzsteuer

Allgemeine Hinweise

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Soweit aus den Sachverhalten 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,
- geben alle Unternehmer monatliche Voranmeldungen ab,
- finden die §§ 19 und 20 UStG keine Anwendung,
- verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren - und Dienstleistungsverkehr jeweils die gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlandes,
- wurden Erwerbsschwellen sowie Bagatellgrenzen, soweit aus den Sachverhalten nichts Gegenteiliges hervorgeht, überschritten,
- sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) sowie weiteren Meldepflichten ordnungsgemäß nachgekommen; Zusammenfassende Meldungen werden quartalsweise abgegeben,
- wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,
- liegen alle angegebenen Orte im Inland,
- sind die formellen Voraussetzungen des § 25b UStG gegebenenfalls erfüllt,
- das Kalenderjahr 2024 gilt als abgelaufen.

Aufgabe

Beurteilen Sie die nachstehend aufgeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf die jeweils genannten Beteiligten für den Besteuerungszeitraum 2024. 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.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Sachverhalt 1 [11 Punkte]

Dieter Neumark (N), ein Bauunternehmer aus Flensburg, hat vor einigen Jahren in Dyrhave am Abenra Fjord (Dänemark) ein unbebautes Grundstück erworben, um auf diesem Grundstück eine Niederlassung zu errichten. Zu Beginn des Jahres 2024 gibt N, der sich gelegentlich auch als Bauträger betätigt, dieses Vorhaben endgültig auf und entschließt sich, das Grundstück mit einem Bungalow zu bebauen, um es anschließend an eine Privatperson zu veräußern. N errichtet den Bungalow in den Monaten April bis Anfang August 2024 mit eigenen Arbeitnehmern (Arbeitslohn für die auf der Baustelle in Dänemark tätigen Arbeitnehmer insgesamt 60.000 €) und Baumaterialien (Einkaufspreis 137.000 € netto im Jahr 2024), die er ursprünglich für seine steuerpflichtige bauunternehmerische Tätigkeit im Inland erworben hatte. Die Umsatzsteuer für das zur Errichtung des Bungalows verwendete Baumaterial in Höhe von 26.030 € ($137.000 \text{ €} \times 19 \%$) hatte N als Vorsteuer in Abzug gebracht.

Das bebaute Grundstück veräußert N noch im August 2024 mit Lastenwechsel zum 31.08.2024 an den in Neumünster wohnhaften Unternehmer Fabian (F), der es ausschließlich für sich und seine Familienangehörigen als Feriendomizil nutzen will. Der Kaufpreis, den F bezahlen muss, beträgt 485.000 €; davon entfallen 135.000 € auf den Verkehrswert des Grund und Bodens. Im Zusammenhang mit der Veräußerung stehen die folgenden Vorgänge:

- a) Im Vorfeld des Verkaufs hat N im Mai 2024 den Sachverständigen Hansen (H) aus Husum (DE) damit beauftragt, ein Gutachten zum Verkaufswert des bebauten Grundstücks zu erstellen. H übergab N das fertige Gutachten Ende Juni 2024. H, der über einschlägige Erfahrungen auf dem Immobilienmarkt in Dänemark verfügt, erteilt N Anfang August 2024 für sein Gutachten eine Rechnung über 3.570 €. Die darin enthaltene und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer i.H.v. 570 € hat N in der Voranmeldung für August 2024 als Vorsteuer abgezogen.
- b) Während jeweils die Hälfte des Baumaterials in den Monaten Mai und Juni 2024 mit firmeneigenen Lastkraftwagen von Flensburg zur Baustelle in Dänemark gebracht wird, liegen für den Transport der Baumaschinen folgende Rechnungen eines dänischen Fuhrunternehmers vor: Rechnung vom 07.05.2024 über 5.950 € für die Strecke Flensburg - Dyrhave (Transport im Mai 2024) und vom 28.08.2024 über 6.000 € für den Rücktransport im August 2024 von Dyrhave nach Flensburg. Die Rechnungen enthalten außer N's deutscher Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und der dänischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Fuhrunternehmers keine weiteren ergänzenden Hinweise. N bezahlt beide Rechnungen im September 2024.

Aufgabe

Zu beurteilen ist **N**. Gehen Sie dabei davon aus, dass das dänische UStG dem deutschen UStG entspricht.

Sachverhalt 2 [6 Punkte]

Veronika Holz (H) ist Eigentümerin mehrerer Vermietungsobjekte in Hamburg.

- a) In einem der auf eigenem Grund und Boden errichteten Gebäude (Bauantrag in 2013), das sie im Jahr 2014 zutreffend insgesamt ihrem Unternehmen zugeordnet hatte, bewohnt sie seit Fertigstellung des Gebäudes im Jahr 2014 das Erdgeschoss. Die beiden anderen Geschosse (alle Geschosse sind gleich groß) sind seither steuerpflichtig vermietet. Erstmalige Nutzung aller Geschosse: 01.11.2014. H hatte zutreffend für die Errichtung des Gebäudes 116.533,33 € (2/3 von 174.800 €) als Vorsteuer geltend gemacht (Herstellungskosten 920.000 € ohne Umsatzsteuer).
- b) Im Juni 2024 lässt H die Außenwand des Gebäudes streichen. Nach Fertigstellung der Arbeiten am 26.06.2024 erhält sie Anfang Juli 2024 eine Rechnung des Malerbetriebs M über 6.000 € zuzüglich 1.140 € USt.
- c) In den Monaten August und September 2024 realisiert H den schon lange ins Auge gefassten Dachgeschossausbau des Gebäudes. Nach Fertigstellung und Abnahme im September 2024 wird das Dachgeschoss mit gleicher Grundfläche wie die anderen Geschosse ab 01.10.2024 hälftig steuerpflichtig und hälftig steuerfrei vermietet. Die Kosten für den Ausbau des Dachgeschosses belaufen sich ausweislich der Rechnung des Bauunternehmers B vom 28.09.2024 auf 92.000 € zzgl. 17.480 € USt (19 %).
- d) H bringt zum 01.04.2024 eines der ihr gehörenden, steuerpflichtig vermieteten Grundstücke einschließlich der darauf noch lastenden Schulden in eine mit den Kindern neu gegründete GbR ein. Das Grundstück wird damit Gesamthandsvermögen der Gesellschafter. An der Gesellschaft sind sie zu 60 % und die Kinder je zu 20 % beteiligt. H übernimmt im Rahmen einer Schuldübernahme schenkungsweise die Einlageverpflichtung ihrer Kinder. In den zwischen ihr und dem Mieter abgeschlossenen Vertrag tritt statt ihrer die GbR ein, deren ausschließlicher Gesellschaftszweck die Grundstücksvermietung sein würde.

Aufgabe: Zu beurteilen ist H.

Sachverhalt 3 [5 Punkte]

Die in Italien wohnende Privatperson P bestellt beim Schuhhändler D mit Sitz in Berlin Schuhe für 350 €. Die Schuhe werden durch den Unternehmer D am 16.07.2024 von Berlin an die Privatperson nach Italien versendet.

Hinweis

Der Schuhhändler D hat in Italien keinen Sitz bzw. eine Betriebsstätte. Der Unternehmer D hat die 10.000 €-Schwelle des § 3c Abs. 4 UStG im Vorjahr überschritten.

Aufgabe: Zu beurteilen ist **D**. Dabei nehmen Sie bitte auch **ausführlich** zum **Besteuerungsverfahren** Stellung.

Sachverhalt 4 [4 Punkte]

Der Autovermieter D mit Sitz in Berlin vermietet für 2 Monate (01.07. bis 30.08.2024) ein Fahrzeug an die in Italien wohnende Privatperson P.

Hinweis

Der Autovermieter D hat in Italien keinen Sitz bzw. eine Betriebsstätte.

Aufgabe: Zu beurteilen ist **D**. Dabei nehmen Sie bitte auch zum **Besteuerungsverfahren** Stellung.

Sachverhalt 5 [9 Punkte]

Der Unternehmer A errichtet in den Jahren 2020 bis Mai 2022 ein Gebäude in München mit einer Nutzfläche von 7.759 m². Zunächst ist eine steuerfreie Vermietung des Gebäudes geplant, so dass aus den Herstellungskosten kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wird. Die auf die Herstellungskosten entfallende Umsatzsteuer beläuft sich auf 2.769.990 €.

Noch vor der erstmaligen Vermietung ändert sich die Verwendungsabsicht des Unternehmers A zum 01.06.2022. Da die ursprünglich geplante Vermietung, welche nur steuerfrei möglich gewesen wäre, nicht mehr realisiert werden konnte, beabsichtigt der Unternehmer A das Gebäude nunmehr ausschließlich steuerpflichtig zu vermieten.

Am 15.06.2022 bezieht der erste Mieter, die Firma ABB, das Gebäude des Unternehmers A (Mietfläche 2.688 m²). Der Unternehmer A vermietet die Räume zutreffend umsatzsteuerpflichtig an die Firma ABB. Nach und nach - ab 15.06.2022 bis 31.12.2024 - wird das gesamte Gebäude vermietet. An alle

Mieter, außer das Versicherungsunternehmen SI, erfolgt zutreffend eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung. Das Versicherungsunternehmen SI bezog seine Büroräume mit einer Nutzfläche von 618,50 m² zum 15.08.2023. An das Versicherungsunternehmen erfolgte zutreffend eine umsatzsteuerfreie Vermietung.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich für den Unternehmer A in den Jahren 2022 bis 2024 bezüglich der Vorschrift des § 15a UStG? Auf die Vermietungsumsätze ist nicht detailliert einzugehen.

Teil III Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Vorbemerkung

Die Aufgabe Bewertungsrecht / Erbschaftsteuer besteht aus zwei Teilen, die unabhängig voneinander und in beliebiger Reihenfolge gelöst werden können.

Teil 1 – Sachverhalt [18,5 Punkte]

Der in der Hafengasse 14 in Lübeck (Schleswig-Holstein) wohnende, sehr vermögende, aber verwitwete und am 26.11.1949 geborene Wolfgang Hefermilch (WH) verstarb am 02.06.2023. Er hinterlässt zwei Kinder, Sohn S 1 (51 Jahre alt) und Sohn S 2 (48 Jahre alt). In dem in notarieller Form errichteten Testament vom 22.11.2021 hat er seinen Sohn S 1, dem er am 02.06.2013 schon einmal einen Betrag in Höhe von 35.000 € schenkweise zugewendet hatte, zu seinem Alleinerben eingesetzt. S 2 hatte bereits im Jahr 2012 den Einzelhandelsbetrieb des WH übertragen bekommen und dabei auf alle etwaigen Pflichtteilsansprüche und Pflichtteilsergänzungsansprüche verzichtet, die ihm beim Tod des WH hätten erwachsen können.

Folgende Sachverhalte sind aufzuzeigen, die erbschaftsteuerliche Relevanz haben könnten:

1. Mercedes 190 SL

Die letzten 5 Tage vor seinem Tode lag WH im Krankenhaus. Die ihn dort betreuende Krankenschwester K bat er, ein Schreiben aufzusetzen, wonach bei seinem Tod sein Sohn S 2 seinen Mercedes 190 SL (Baujahr 1979) mit dem polizeilichen Kennzeichen „HL-WH-37“ erhalten sollte. S 2 hatte den bettlägerigen WH in den letzten zwei Jahren in dessen Wohnung in Lübeck gepflegt, ohne dass er dafür Aufwendungen geltend gemacht oder von WH etwas vergütet bekommen hätte. Das wollte WH jetzt noch testamentarisch „honorieren“. Die Krankenschwester legte WH am Krankenbett ein von ihr maschinenschriftlich verfasstes Schriftstück vor, das mit „Mein Testament“ überschrieben war und den Satz enthielt: Für den Fall meines Todes bekommt mein Sohn S 2 meinen Mercedes 190 SL (HL-WH-37). WH unterschrieb dieses Schriftstück zwei Tage vor seinem Tode am 31.05.2023. S 1 erfüllte diesen letzten Wunsch seines Vaters und übergab seinem Bruder den Wagen und den KFZ-Brief nebst KFZ-Schein bereits am 17.08.2023. Der Wagen hat einen Oldtimer-Wert in Höhe von 32.290 € (Schätzung vom 14.05.2023).

2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH

WH hatte auf Anraten seines Bruders Xaver Hefermilch (XH) am 05.07.2022 einen Geschäftsanteil an der Sonnenflut GmbH zum Nennbetrag in Höhe von 300.000 € für einen Kaufpreis in Höhe von 1.200.000 € erworben. Das Stammkapital der GmbH belief sich auf 1.000.000 €. XH hatte seinerzeit wenige Tage zuvor am 17.06.2022 ebenfalls Geschäftsanteile zum Nennbetrag in Höhe von 200.000 € für einen Kaufpreis von 800.000 € an dieser Gesellschaft erworben. Am 19.07.2022 – unmittelbar nach dem Anteilserwerb durch WH – hatten WH und XH auf Anraten des Steuerberaters von XH ihre Geschäftsanteile in eine eigens zum Halten dieser GmbH-Beteiligungen gegründete Gesellschaft des bürgerlichen Rechts eingebracht (Holding GbR). Die Beteiligungen an der Holding GbR

entsprachen dem internen Verhältnis der bisherigen Beteiligungen von WH und XH an der GmbH. Mithin waren an dieser GbR WH mit 60 % und XH mit 40 % beteiligt. Nach dem GmbH-Vertrag konnte eine solche Übertragung ohne Zustimmung der restlichen Gesellschafter jederzeit erfolgen.

Der GbR-Vertrag sah vor, dass die Stimmabgabe in der Gesellschafterversammlung der GmbH einheitlich erfolgen musste und dass Abtretungen von GbR-Anteilen nur nach einstimmigem Gesellschafterbeschluss zulässig waren. Die GbR-Anteile waren vererblich gestellt. Der Steuerberater empfahl dies, weil XH in zwei bis drei Jahren seine o. g. Beteiligung auf seine Tochter T im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen wollte. Er erhoffte sich von der realisierten GbR-Gestaltung nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 i. V. m. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG wesentliche erbschaftsteuerliche Vorteile für seinen Mandanten.

3. Mietshaus in Lübeck, Hafengasse 14 und Grundstück Hafengasse 16

Zum Nachlass des WH gehört ein Mietswohnhaus in Lübeck, Hafengasse 14. Das Haus wurde im Dezember 2017 bezugsfertig. Das Haus hat drei gleich große Einheiten mit je 110 m² anrechenbarer Wohnfläche, welche wie folgt genutzt wurden:

Das Erdgeschoss war an die Sparkasse Lübeck vermietet für deren Immobilienabteilung. Mit der Sparkasse hatte WH einen 10-Jahres-Mietvertrag geschlossen, nach dem zum Monatsersten jeweils 1.250 € zuzüglich 180 € umlagefähige Nebenkosten zu zahlen waren. Die letzte Mietzahlung durch die Sparkasse erfolgte für April 2023. Die Mieten für Mai 2023 und Juni 2023 hatte die Sparkasse bis zum Todestag des WH versehentlich noch nicht überwiesen. Die übliche Miete beträgt 10 €/m².

Die Wohnung im ersten Obergeschoss nutzte WH selbst. Das zweite OG ist an die Ehegatten Rita und Theo Scharf zu einer Miete in Höhe von 7 €/m² vermietet.

Das Grundstück hat eine Fläche von 1.005 m². Der zuständige Gutachterausschuss hat den Bodenwert für vergleichbare Grundstücke in dieser Gegend seit 31.12.2014 auf 250 €/m² festgestellt. An diesem Wert hatte sich bis zum Todestag nichts geändert.

Unter Berücksichtigung dieser Daten hat das zuständige Finanzamt einen Wert gemäß §§ 176 und 180 bis 188 BewG in Höhe von 500.922 € zutreffend ermittelt.

Ein mit S 1 befreundeter Gutachter hat den gemeinen Wert des bebauten Grundstücks Hafengasse 14 mit 600.000 € ermittelt.

WH hatte am 01.07.2016 seinem Sohn S 1 im Blick auf die spätere Erbfolge das unmittelbar an das Grundstück Hafengasse 14 anschließende unbebaute Grundstück Hafengasse 16 mit 332 m² geschenkt. Eine Schenkungsteuererklärung war nicht abgegeben worden, weil der Steuerberater des WH zu Recht meinte, es fiele keine Steuer an. Er begründete dies damit, dass ein persönlicher Freibetrag gegeben sei.

WH hatte seinerzeit das Grundstück Hafengasse 14 im Jahr 2016 von den Eheleuten Waltraud und Heinz Windisch erworben. Nach dem notariellen Kaufvertrag muss WH zu Lebzeiten der Eheleute Windisch eine Kaufpreisrente in Höhe von 5.000 € monatlich zahlen. Nach dem Tode des Erstversterbenden vermindert sich die Rente auf 3.000 €. Waltraud Windisch war am Todestag des WH 52 Jahre alt und Heinz Windisch 62 Jahre. Beide Ehegatten leben noch.

4. Lebensversicherungen bei der Allianz AG (LV 1 und LV 2)

WH hatte bereits in den 90er Jahren zwei Lebensversicherungen bei der Allianz AG abgeschlossen. Die eine Lebensversicherung lief über die Versicherungssumme in Höhe von 320.000 € (LV 1) und die andere über einen Betrag in Höhe von 290.000 € (LV 2). In der LV 1 hatte WH keine bezugsberechtigte Person benannt, weil das notarielle Testament vom 22.11.2021 in § 3 bestimmte, dass diese Lebensversicherung beim Tode des WH seinem Sohn S 2 zustehen würde. Bei der Lebensversicherung LV 2 war S 1 als Bezugsberechtigter angegeben. Die am 01.06.2023 fälligen Prämien in Höhe von insgesamt 10.000 € für beide Versicherungen waren beim Tode des WH noch nicht gezahlt.

5. Wertpapierdepot

WH hatte zum Todeszeitpunkt ein „risikofreudiges“ Wertpapierdepot (Aktien) bei der Deutschen Bank (DB), welches zum Todeszeitpunkt einen Wert in Höhe von 1.050.000 € hatte. S 1 befürchtete einen gravierenden Kursverfall und wollte das Depot bereits am 08.06.2023 unter Vorlage des Testaments vom 22.11.2021 auflösen und in eine sicherere Geldanlage „umschichten“. Der Kurswert der Aktien zum 08.06.2023 betrug 1.019.000 €. Die Bank machte jedoch Legitimationsschwierigkeiten und bestand auf die Vorlage eines Erbscheins. Den bekam S 1 erst am 27.08.2023. Zu diesem Zeitpunkt war der Wert des Depots auf 680.000 € zusammengeschmolzen.

6. Einkommensteuererstattung für 2023

Der Steuerberater des WH ist auch der Steuerberater des S 1. Er hat zutreffend berechnet, dass sich aufgrund der von WH bereits geleisteten Vorauszahlungen und der ihm zuzurechnenden Einkünfte für das Veranlagungsjahr 2023 ein Einkommensteuererstattungsanspruch für WH in Höhe von insgesamt 26.340 € ergibt (einschließlich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer).

Teil 1 – Aufgabe

S 1 und S 2 sind vom zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt aufgefordert worden, im September 2024 eine Erbschaftsteuererklärung abzugeben. S 1 möchten wissen, mit welchen erbschaftsteuerlichen Belastungen er nach dem Tode seines Vaters rechnen müsse. Sie sind beauftragt, die von **S 1** zu zahlende Erbschaftsteuer zu berechnen. Nehmen Sie hierbei zu den einzelnen Sachverhaltsfeststellungen unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen Stellung.

Bearbeitungshinweis

Die Erbschaftsteuer für **S 2** ist **nicht** zu ermitteln.

Teil 2 – Sachverhalt 1 [11,5 Punkte]

Hans Rundlich, Robert Rundlich und Erwin Huber haben zum 01.06.2023 die Rundlich & Huber OHG in Rosenheim (Bayern) gegründet. Hans Rundlich ist der Sohn von Robert Rundlich. Erwin Huber ist mit Hans und Robert weder verwandt noch verschwägert. Die Gesellschafter sind jeweils zu 1/3 am Gewinn- und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. Gesellschaftszweck ist der Betrieb eines Kaufhauses.

Laut dem notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag hat Robert Rundlich ein 4.800 m² großes Grundstück in Rosenheim auf die OHG zu übertragen. Das Grundstück mit einem Bodenrichtwert von 400 €/m² ist mit einem Kaufhaus (Baujahr 1987, Standardstufe 5) bebaut, für das eine übliche Miete nicht ermittelt werden kann. Das Gebäude hat eine Bruttogrundfläche von 3.500 m². Im Außenbereich ist lediglich der 1.500 m² große Parkplatz aus dem Jahr 2019 aus Asphalt auf Kieslage vorhanden. Im Übrigen liegen keine weiteren Angaben des Gutachterausschusses vor.

Die Begrünung und die Einzäunung erfolgen nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen auf Kosten der OHG. Ein Gutachter für das Kaufhausgrundstück hat hierfür zum Einlagezeitpunkt (= Besteuerungszeitpunkt) einen Verkehrswert in Höhe von 3.900.000 € ermittelt. Die beiden übrigen Gesellschafter haben daher jeweils eine Bareinlage in Höhe von 2.500.000 € übernommen.

Teil 2 – Aufgabe zu Sachverhalt 1

Ermitteln Sie lediglich die Grunderwerbsteuer und stellen den Tenor des Grundlagenbescheides dar.

Bearbeitungshinweis zu Sachverhalt 1

Der Freistaat Bayern hat von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG (Grundgesetz) zur Erhebung eines von § 11 Abs. 1 GrEStG abweichenden Grunderwerbsteuersatzes keinen Gebrauch gemacht.

Teil 2 – Sachverhalt 2

Franz Flott (FF) hat mit Vertrag vom 01.03.2023 eine sanierte Altbauwohnung in Köln für 530.000 € erworben. Übergang von Nutzen und Lasten ist der 01.05.2023. Bei Einzug in die Wohnung am Tag der Arbeit bemerkt Franz Flott einen Schimmelbefall im Badezimmer. Aufgrund dessen minderte er mit Schreiben vom 01.03.2024 den Kaufpreis gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2, § 437 Nr. 2 und § 441 Abs. 1 und 3 BGB zulässigerweise auf 510.000 €.

Teil 2 – Aufgabe zu Sachverhalt 2

Prüfen Sie gutachterlich die grunderwerbsteuerrechtlichen Auswirkungen im Jahr 2023 und 2024 unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen. Ggfs. erforderliche Anträge gelten als gestellt.

Der Grunderwerbsteuersatz in Nordrhein-Westfalen beträgt 6,5 % (vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer vom 25.07.2011, mit Gesetzesänderung vom 18.12.2014, GV NRW S. 954).

Klausur

Gemischte Klausur

F-3

Lösungshinweise

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024

Lösungshinweise zur Übungsklausur Gemischte Klausur F-3

Klausurthemen

Teil I AO

Zulässigkeit eines Einspruchs (§§ 347 ff. AO),
Anfechtungsschranke bei Anfechtung von Änderungsbescheiden (§ 351 Abs. 1 AO),
Korrekturvorschriften §§ 172 ff. AO,
Festsetzungsverjährung und Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3, 4, 9, 10
Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO
Mitberichtigung materieller Fehler nach § 177 AO

Teil II USt

Grundstückslieferung; § 14c Abs. 1 UStG;
innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich mit Einzelaspekten zu § 13b UStG;
Fragen des Vorsteuerabzugs, insbes. Ausschluss nach § 15 Abs. 2 UStG; innergemeinschaftliches Verbringen;
Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG auf Erhaltungsaufwand bei „Altgebäuden“;
nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten als eigenes Zuordnungsobjekt;
Einbringung eines Grundstückes in eine Personengesellschaft im Zusammenhang mit einer Geschäftsveräußerung im Ganzen;
elektronische Leistungen und deren Besonderheiten in Bezug auf Leistungsempfänger in verschiedenen Mitgliedstaaten und in Bezug auf das Besteuerungsverfahren

Teil III BewR/ ErbSt

Sachliche und persönliche Steuerpflicht, Entstehung der Steuer, Bewertung, Steuerschuldnerschaft, Bewertung der mittelbaren Beteiligung an einer GmbH, Vermögensanfall nach Steuerwerten und Freibeträge gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG; Bewertung von Verbindlichkeiten, Vorerwerbe gemäß § 14 ErbStG; Steuerberechnung
Ermittlung der Grunderwerbsteuer unter Anwendung des Sachwertverfahrens für die Grundbesitzwertermittlung

Zum Teil I AO

Die als „Widerspruch“ bezeichnete E-Mail des Roland Klumpe ist **zunächst auszulegen**, da der Widerspruch als Rechtsbehelf in der AO nicht vorgesehen ist. Bei der gebotenen Erforschung des relevanten Willens von Klumpe (§ 133 BGB analog) ist erkennbar, dass er sich umfassend gegen den Verwaltungsakt vom 07.04.22 wehren möchte. Die Rechte des Klumpe werden in einem Einspruchsverfahren – anders als beim schlichten Änderungsantrag – am besten gewahrt, **deshalb ist der „Widerspruch“ als Einspruch auszulegen** (vgl. auch AEAO vor § 347, Tz. 1 letzter Satz). [1,0]

Der Einspruch hat Aussicht auf Erfolg, wenn er zulässig und begründet ist.

I. Zulässigkeit des Einspruchs

1. Der Einspruch richtet sich gegen den Steuerbescheid vom 07.04.22 (§§ 155 Abs. 1, 157 AO); dieser ist ein Verwaltungsakt gem. § 118 S. 1 AO, daher ist der Einspruch der **statthafte Rechtsbehelf**, § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO.

2. Der Einspruch ist **formgerecht**, nämlich elektronisch eingelegt worden, § 357 Abs. 1 S. 1 AO; eine qualifizierte elektronische Signatur gem. § 87a Abs. 3 S. 2 AO ist dabei nicht erforderlich (vgl. AEAO zu § 357 Tz. 1.). Es ist ausreichend, wenn aus dem Einspruch hervorgeht, wer diesen eingelegt hat: Hier ist Roland als Einspruchsführer erkennbar, § 357 Abs. 1 S. 2 AO; eine Begründung bzw. ein konkreter Antrag sind als bloße **Sollvorschriften** nicht erforderlich, § 357 Abs. 3 AO. Die **unrichtige Bezeichnung des Einspruchs schadet nicht**, § 357 Abs. 1 S. 3 AO. [2,0]

3. Die **Einspruchsfrist** von 1 Monat, § 355 Abs. 1 S. 1 AO, begann nur zu laufen, wenn die **Bekanntgabe wirksam** war. Klumpe ist als Steuerschuldner der ESt 15 verstorben, § 43 AO. Seine Erben Roland und Doris Klumpe sind als Gesamtrechtsnachfolger und Gesamtschuldner an seine Stelle getreten, §§ 45, 44 AO, 1922 BGB (Anm.: sog. **Fußstapfentheorie**). Das Finanzamt hat bei mehreren Gesamtschuldnern ein **Wahlrecht**, ob es die Steueransprüche gegenüber Roland oder Doris oder beiden festsetzt (AEAO zu § 122, Tz. 2.12.3 letzter Absatz). [1,0]

Hier war die Festsetzung lediglich gegenüber Roland Klumpe als gesamtschuldnerischen Gesamtrechtsnachfolger daher rechtmäßig. Er ist als **Inhaltsadressat richtig bezeichnet**, §§ 157 Abs. 1 S. 2, 43, 44, 45 AO, und die Übermittlung erfolgte an die **richtige Anschrift**, § 122 Abs. 1 S. 1 AO. Die Bekanntgabe ist daher wirksam. [1,0]

Der **Bekanntgabezeitpunkt** des Änderungsbescheides war Donnerstag, der 10.04.22, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Einspruchsfrist beginnt daher mit Ablauf des 10.04.22 und endet – da der 10.05.22 nach Angabe im Sachverhalt ein Samstag ist – mit Ablauf des 12.05.22, §§ 108 Abs. 1, 3 AO, 187 ff. BGB. Es kommt also zur sogenannten **Fristenstreckung** gem. § 108 Abs. 3 AO. Der Eingang des Einspruchs am 12.05.22 beim FA Ebersberg als richtiger **Anbringungsbehörde**, § 357 Abs. 2 S. 1 AO erfolgte daher rechtzeitig. [1,0]

4. Roland Klumpe ist als Adressat eines Steuerbescheides mit einer Steuerfestsetzung > Null **beschwert**, § 350 AO. [1,0]

(Anm: dass die Steuer im Änderungsbescheid höher als im Ausgangsbescheid festgesetzt wurde, ist dagegen für die Annahme der Beschwerde nicht erforderlich).

II. Begründetheit des Einspruchs

1. Grundsatz der Gesamtaufrollung / Hinweis § 351 Abs. 1 AO

Der Einspruch des Roland Klumpe ist begründet, wenn der angefochtene Bescheid rechtswidrig ist und der Einspruchsführer dadurch in seinen Rechten verletzt wird. Dabei kommt es zu einer **völligen Neuüberprüfung** des Änderungsbescheides vom 07.04.22, § 367 Abs. 2 S. 1 AO (**Grundsatz der Gesamtaufrollung**). Bei der Neuüberprüfung ist § 351 Abs. 1 AO zu beachten, d.h. eine Durchbrechung der Bestandskraft des unanfechtbaren EStB 15 vom 07.04.17 mit 29.700 € ist nur möglich, wenn Korrekturatbestände erfüllt sind (vgl. § 351 Abs. 1 AO letzter Halbsatz). [1,0]

Der Änderungsbescheid vom 13.12.21 ändert daran nichts. Da Karl Klumpe als Adressat im Bekanntgabezeitpunkt, also gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 16.12.21 nicht mehr lebte, wurde dieser Bescheid **mangels hinreichender Bestimmbarkeit nicht wirksam**, §§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO. Einem Toten ggü. kann ein VA nicht bekannt gegeben werden (Anm: sondern nur an den oder die Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Erblassers). Der „Scheinverwaltungsakt“ vom 13.12.21 spielt also für die weitere Betrachtung, insb. für § 351 Abs. 1 AO, keine Rolle. [1,0]

Eine Änderung des ursprünglichen Steuerbescheides vom 07.04.17 ist nur zulässig, wenn die **Steuerfestsetzung materiell rechtlich unzutreffend** erfolgte, eine **Korrekturvorschrift** greift und die **Festsetzungsverjährung** noch nicht abgelaufen ist. Dabei sind die einzelnen Änderungspositionen gesondert zu prüfen: [1,0]

2. Änderung + 300 € wegen nachgemeldeter Einnahmen aus V + V

Da bei Überschusseinkünften § 11 Abs. 1 S. 1 EStG gilt, erfolgt der Ansatz der Mietnachzahlung für 14 bei der Veranlagung der ESt 15.

Eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO kommt nicht in Betracht, da die **Nachmeldung nach § 153 AO keinen Antrag i.S.d. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO** beinhaltet (vgl. AEAO zu § 172 Nr. 3). Läge in jeder Berichtigung nach § 153 AO zugleich ein Antrag nach § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO, wäre § 171 Abs. 9 AO, der den Antrag nach § 153 AO ausdrücklich erwähnt, neben § 171 Abs. 3 AO, der allgemein Anträge auf Änderung der Steuerfestsetzung umfasst, überflüssig. [1,0]

Allerdings kommt eine **Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO** in Betracht, da der Zahlungszeitpunkt eine Tatsache war, der bisher für den Veranlagungsbeamten nicht erkennbar war. [1,0]

Die **Festsetzungsfrist** begann – da Karl Klumpe als Unternehmer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet war, aufgrund der Ablaufhemmung gem. § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf 17 zu laufen (vgl. §§ 149 Abs. 1 AO, 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 EStDV) und **endete regulär mit Ablauf 21**, § 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO. Der Änderungsbescheid vom 13.12.21 erfolgte zwar noch innerhalb der Festsetzungsfrist; dieser Bescheid war allerdings, wie oben erläutert, unwirksam, §§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO. **[1,0]**

Die Änderungsfestsetzung vom 07.04.22 erfolgt nur dann rechtmäßig, wenn eine **Ablaufhemmung** gem. § 171 AO greift. Für die Berücksichtigung der nachgemeldeten Mieteinnahmen gilt unabhängig von der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO die **Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 9 AO**. Da Karl Klumpe die Mieteinnahmen in 2015 gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO durch Mail vom 25.11.21 anzeigte, endet die einjährige Frist des § 171 Abs. 9 AO mit Ablauf 25.11.22. Der Änderungsbescheid vom 07.04.22 erging daher rechtzeitig innerhalb der Festsetzungsverjährungsfrist. **[1,0]**

Das FA hat die Änderung, die nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig ist, im angefochtenen Bescheid mit der unzutreffenden Korrekturvorschrift (hier § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO) **fehlerhaft begründet**. Dieser Fehler macht den VA vom 07.04.22 allerdings nicht nichtig gem. § 125 Abs. 1 AO; vielmehr ist Heilung des formalen Fehlers spätestens in der Einspruchsentscheidung mit der Angabe der richtigen Korrekturnorm zulässig, § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO. Auch wenn die formelle Rechtswidrigkeit nicht durch Nachholung beseitigt werden sollte, ist die **unzutreffende Begründung bei Steuerbescheiden als gebundenen Verwaltungsakten im Ergebnis gem. § 127 AO irrelevant** (Anm.: Dieser Dreierschritt §§ 125, 126, 127 ist auch als „Eh-Wurscht-Prinzip“ bekannt, vgl. AEAO vor §§ 172 ff Tz. 5). **[1,0]**

Im Ergebnis erfolgte die Änderung um + 300 € also zu Recht.

3. Änderung um + 1.800 € infolge der Rückstellungsminderung:

Die Änderung ist gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig, da für das Finanzamt aus den eingereichten Unterlagen nicht ersichtlich war, dass Karl Klumpe die Kosten der nächsten Instanz zu Unrecht mit einbezogen hat. Da das FA den Angaben des Stpfl. grds. nicht mit Misstrauen begegnen muss, liegt auch **kein Ermittlungsverschulden** vor, das eine spätere Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ausschließen würde. Die Prüfungsfeststellungen des Finanzamts sind auch für den Gesamtrechtsnachfolger bindend (vgl. § 45 AO). **[1,0]**

Die Festsetzungsverjährung endet auch hier grundsätzlich mit Ablauf 21; allerdings kommt hier eine **Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 S. 1 1. Alt. AO** in Betracht:

Die **Prüfungsanordnung** für die ESt 15 war Karl Klumpe rechtzeitig vor Ablauf der Festsetzungsfrist bekannt gegeben worden. Nur eine wirksame Prüfungsanordnung führt zur Ablaufhemmung (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.2.1): hier ist die Prüfungsanordnung wirksam (d.h. nicht nichtig), da der Prüfungsgegenstand aus der Anordnung eindeutig erkennbar ist. Eine **Aufteilung** des Prüfungsgegenstandes in gewerbliche Einkünfte und Überschusseinkünfte ist nach §§ 194, 193 Abs. 1 AO **nicht erforderlich**, nach § 194 Abs. 1 S. 2 AO sind hier die Besteuerungsgrundlagen für die ESt insgesamt zu prüfen (vgl. AEAO zu § 194 Nr. 1).. [2,0]

Ob eine zusätzliche Begründung für die Vermietungseinkünfte nach § 193 Abs. 2 Nr. 2 AO nötig gewesen wäre, ist unbeachtlich (und wohl auch nicht der Fall), da ein etwaiger Begründungsfehler keinesfalls zur Nichtigkeit der Prüfungsanordnung führen würde. [1,0]

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO tritt nur ein, wenn rechtzeitig – also vor Ablauf der Festsetzungsfrist - mit konkreten Prüfungshandlungen **begonnen wurde**. Hier erfolgte der **Beginn tatsächlicher Prüferhandlungen** nicht am 19.04.21 an Amtsstelle, da zu diesem Zeitpunkt noch keine konkreten Ermittlungsmaßnahmen stattfanden. Der tatsächliche Beginn erfolgte laut Sachverhalt erst 22, also **nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist**. [2,0]

Allerdings enthält der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung, wenn er wie hier mit einem AdV-Antrag verbunden ist, (konkludent) einen **Antrag auf Verschiebung der Prüfung** (§ 171 Abs. 4 S. 1 2. Alternative AO), da Klumpe damit im Ergebnis auch ein Verschieben des Prüfungsbeginns bewirkt (vgl. AEAO zu § 171 Nr. 3.2.4). Die Dauer der AdV ist dabei unbeachtlich. [2,0]

Die ursprüngliche Prüfungsanordnung vom 28.03.21 „verfällt“ hier auch nicht. Da FA kann nach der Verschiebung des Prüfungsbeginns irgendwann später, also auch erst 22, mit der Prüfung beginnen. Die Prüfungsanordnung ggü. Karl Klumpe wirkt gem. §§ 45 AO auch gegenüber den Gesamtrechtsnachfolgern, es ist keine neue Prüfungsanordnung an die Erbengemeinschaft erforderlich (vgl. auch Rechtsgedanke im § 166 AO). Die Festsetzungsfrist war damit aufgrund der Ablaufhemmung gem. § 171 Abs. 4 AO noch nicht abgelaufen, die **Änderung um + 1.800 € also rechtmäßig**. [2,0]

(Anm: § 171 Abs. 4 wurde durch das Gesetz zur Umsetzung der DAC 7 Richtlinie geändert: Die neue Fassung von § 171 Abs. 4 AO gilt aber erstmals für Steuern und Steuervergütungen, die nach dem 31.12.2024 entstehen. Für Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 1.1.2025 entstehen, ist § 171 Absatz 4 AO in der „alten“ Fassung weiterhin anzuwenden.

4. Änderung + 600 € - Auswertung der Feststellungsmitteilung:

Eine Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht, da keine offenbare Unrichtigkeit vorliegt. Offenbare Unrichtigkeiten i.S.v. § 129 sind mechanische Fehler bei der Auslegung oder (Nicht-) Anwendung einer Rechtsnorm, unrichtige Tatsachenwürdigung, die unzutreffende Annahme eines in Wirklichkeit nicht vorliegenden Sachverhalts oder Fehler, die auf mangelnder Sachaufklärung bzw. der Nichtbeachtung feststehender Tatsachen beruhen. Die unterlassene Auswertung erfolgte

aufgrund eines **Denkfehlers**, da dem Bearbeiter die Notwendigkeit einer Folge- AdV gem. § 361 Abs.3 S. 2 AO nicht bekannt war. Eine Berichtigung nach § 129 AO ist ausgeschlossen, wenn auch die ernsthafte und nicht nur theoretische Möglichkeit besteht, dass ein derartiger Fehler vorliegt (AEAO zu § 129 Tz. 2). [1,0]

Allerdings kann die **Änderung nach § 175 Abs. S. 1 Nr. 1 AO** erfolgen. Die Auswertung ist nach der Rechtsprechung der BFH bis zum Ende der Festsetzungsfrist, die im Ablauf nach § 171 Abs. 10 S. 1 AO gehemmt ist, möglich, auch wenn das FA die Auswertung wie hier zunächst bewusst unterlassen hat (AEAO zu § 175 Tz. 1.2). Da der geänderte Feststellungsbescheid vorliegend am 06.12.19 bekannt gegeben wurde, endet die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 10 S. 1 mit Ablauf des 06.12.21. Da dieser Tag vor Ablauf der regulären Festsetzungsverjährung Ende 21 liegt, ist die Ablaufhemmung ohne Bedeutung. [1,0]

Eine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO kommt dagegen nicht in Betracht, da der festgestellte Gewinnanteil nicht Gegenstand der Außenprüfung bei Karl Klumpe war (der Betriebsprüfer kann/darf den festgestellten Gewinn nicht überprüfen bzw. abändern). **Allerdings greift die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 S. 4 AO** wegen der bei Karl Klumpe begonnen Außenprüfung, bis unanfechtbar über den Änderungsbescheid nach Abschluss der Außenprüfung entschieden wurde. Die Änderung um + 600 € ist daher im Ergebnis zulässig. [1,0]

Auch hier wurde die Änderung mit der **falschen Korrekturvorschrift** begründet. Allerdings greift ebenfalls die Möglichkeit der Heilung des Begründungsmangels im Einspruchsverfahren, § 126 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO. Wird der Fehler nicht geheilt, bleibt der formale Mangel im Ergebnis nach § 127 AO irrelevant (siehe oben). [1,0]

5. Änderung ./. 900 € - Rechtsverfolgungskosten

Die Anwalts- und Gerichtskosten sind betrieblicher Aufwand, die nicht unter das Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG fallen. Allerdings greift keine Korrekturvorschrift, insbesondere erging der Steuerbescheid auch nicht unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 AO: Es gibt im Rahmen der § 172 ff. AO **keine Norm, die dem FA die generelle Korrektur von Rechtsanwendungsfehlern** erlaubt. Im Ergebnis verbleibt es insofern bei einem **materiellen Fehler gem. § 177 Abs. 3 AO**, der ggfs. im Rahmen einer Gesamtschau mit den anderen Korrekturen mitberücksichtigt werden kann. [1,0]

Bei der Prüfung der Bestandskraftdurchbrechungen ergibt sich ein **unterer Korrekturrahmen** von 29.700 € (da keine Durchbrechung der Bestandskraft nach unten vorliegt) und ein **oberer Korrekturrahmen** von 32.400 € (29.700 € plus 300 € plus 1.800 € plus 600 €). Die **materiell rechtlich richtige Steuerfestsetzung** beläuft sich unter Berücksichtigung des materiellen Fehlers auf 31.500 €.

Die materiell rechtlich zutreffende Steuer **liegt im Rahmen der Bestandskraftdurchbrechungen** und wird in der Einspruchsentscheidung entsprechend festgesetzt; § 351 Abs. 1 AO bestätigt dieses Ergebnis. **[2,0]**

6. Einspruchsentscheidung:

Der Änderungsbescheid vom 07.04.22 ist also rechtmäßig. Der **Tenor der Einspruchsentscheidung** (§ 366 AO) lautet: *Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen.* **[1,0]**

7. Aussetzung der Vollziehung:

Hinsichtlich eines Betrages i.H.v. 600 € wird die Vollziehung des EStB als Folgebescheid ausgesetzt, § 361 Abs. 3 S. 1 AO (**sog. Folge-AdV**). **[2,0]**

[Punktzahl Teil I - AO: 35]

Zum Teil II Umsatzsteuer

Sachverhalt 1

Lieferung des bebauten Grundstücks durch N

Die Lieferung des Grund und Bodens mit aufstehendem Gebäude stellt eine einheitliche Leistung in Form einer unbewegten Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG dar. Deren Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und ist damit in Dyrhave in DK (= Ausland nach § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Lieferung ist damit im Inland nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Lieferung ist in DK steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 dän. UStG. Sie erfolgt im Rahmen des Unternehmens des N, da er das Grundstück wie auch die Baumaterialien seinem Unternehmen zugeordnet hatte, und seine unternehmerische Betätigung auch Geschäfte als Bauträger einschließt. Die in DK steuerbare Lieferung ist dort steuerfrei nach § 4 Nr. 9a dän. UStG.

[1,0]

a) Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Sachverständigen H

N bezieht die Leistungen des Sachverständigen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG „für sein Unternehmen“, da die entgeltliche Veräußerung des bebauten Grundstücks bei N zur unternehmerischen Tätigkeit gehört. Für die von H gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer i.H.v. 570 € ist der Vorsteuerabzug jedoch deshalb ausgeschlossen, weil es sich bei den 570 € nicht um eine USt handelt, die für die sonstige Leistung, § 3 Abs. 9 S. 1 UStG, des H gesetzlich geschuldet wird. Bei der sonstigen Leistung des Sachverständigen handelt es sich um eine Leistung, die nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG dort ausgeführt wird, wo das Grundstück liegt (vgl. A 3a.3 Abs. 7 S. 1 UStAE). Da das Grundstück in Dänemark liegt, ist der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Von daher handelt es sich bei den 570 € nicht um eine Steuer, die für den Umsatz des Sachverständigen gesetzlich geschuldet wird. Es handelt sich wegen der fehlenden Steuerbarkeit der Gutachterleistungen vielmehr um einen unrichtigen Steuerausweis, der nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet wird. Eine solche Steuer ist aber nicht als Vorsteuer abziehbar (vgl. A 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE, A 14c.1 Abs. 1 Satz 7 UStAE).

[2,0]

b) Transportleistung durch dänischen Fuhrunternehmer

Die Beförderungsleistungen des dänischen Fuhrunternehmers lösen eine Steuerschuldnerschaft des N nach § 13b UStG aus, soweit der Umsatzort der Transportleistungen im Inland liegt und die Transportleistungen nicht steuerfrei sind.

Die Beförderungsleistungen als sonstige Leistungen i.S.v. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG haben ihren Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG am Unternehmenssitz des N in Flensburg, folglich im Inland, sind steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

(Nur Hinweis: Die spezielle Regelung zum Leistungsort innergemeinschaftlicher Güterbeförderungen in § 3b Abs. 3 UStG erfasst nicht Güterbeförderungsleistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen. Diese unterliegen vielmehr der Grundregel zum Leistungsort sonstiger Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich in § 3a Abs. 2 UStG, vgl. auch die Aufzählung in A 3a.2 Abs. 16 UStAE, dort 5. Spiegelstrich).

Da N seinen Unternehmenssitz im Inland hat, sind beide Beförderungsleistungen steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Sie sind als sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung auch steuerpflichtig.

(Nur Hinweis: Die bei steuerbaren Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit Warenbewegungen zwischen Inland und Drittland - und umgekehrt - zu beachtende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3a UStG kann bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen nicht zur Anwendung gelangen). [1,0]

Bei dem dänischen Fuhrunternehmer handelt es sich um einen im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer i.S. des § 13b Abs. 7 Satz 2 UStG, der – wie dargelegt – nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen ausführt. Damit liegt ein Fall des § 13b Abs. 1 UStG vor, so dass N als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 S. 1 UStG die Steuer für diese Umsätze schuldet. Dies gilt, obwohl die Rechnungen des dänischen Fuhrunternehmers entgegen § 14a Abs. 1 S. 1 dän. UStG nicht den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (vgl. A 13b.14 Abs. 1 S. 4 UStAE analog).

(Nur Hinweis: zur gebotenen Anwendung der dänischen Rechnungsvorschriften, die nach den Bearbeitungshinweisen denen des deutschen UStG entsprechen sollen, vgl. A 14.1 Abs. 6 S. 2 UStAE).

Bemessungsgrundlage ist der jeweils in der Rechnung ausgewiesene Betrag (vgl. A 13b.13 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Die Steuer beträgt 1.130,50 € (5.950 € x 19 %, § 12 Abs. 1 UStG) bzw. 1.140,00 € (6.000 € x 19 %, § 12 Abs. 1 UStG); sie entsteht nach § 13b Abs. 1 UStG jeweils mit Ablauf des VAZ, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind, also mit Ablauf VAZ Mai bzw. August 2024. [1,0]

Dem Grunde nach steht dem N für die genannten Beträge in den Voranmeldungszeiträumen Mai und August 2024 ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG zu, und zwar unabhängig davon, dass die Rechnungen nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten (vgl. A 13b.15 Abs. 2 UStAE). N bezieht die Beförderungsleistungen für seine unternehmerische Betätigung.

Soweit es die Steuer von 1.130,50 € für den **Hintransport** der Maschinen nach DK betrifft, ist der **Vorsteuerabzug** allerdings nach § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStG **ausgeschlossen**. Diese Transportleistung mündet in die von vornherein beabsichtigter Veräußerung des bebauten Grundstücks an den F, der zwar Unternehmer ist, das erworbene Grundstück aber für den außerunternehmerischen Bereich verwendet. Eine solche Veräußerung wäre, wenn sie im Inland ausgeführt worden wäre, zwingend steuerfrei nach § 4 Nr. 9a UStG (§ 9 Abs. 1 UStG wäre nicht erfüllt). Damit liegt eine vorsteuerschädliche Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor. [1,0]

Etwas Anderes gilt für die Umsatzsteuer auf die Transportkosten, die sich aus dem **Rücktransport** der Maschinen nach Flensburg ergeben. Diese Transportleistung findet statt, damit N die Maschinen im Inland wieder für seine hier im Inland steuerpflichtigen Werklieferungen und Werkleistungen

benutzen kann. Insoweit ist also im VAZ August 2024 ein **Vorsteuerabzug** nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG in Höhe 1.140,00 € **möglich** (andere Auffassung mit Begründung vertretbar). **[1,0]**

c) Verbringen der Baumaschinen und des Baumaterials nach Dänemark (und zurück)

N verbringt Baumaterial von Deutschland nach Dänemark zur seiner Verfügung. Es ist zu prüfen, ob ein vorübergehendes oder nicht vorübergehendes Verbringen vorliegt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine „der Art nach nur vorübergehender Verwendung“ (= nicht steuerbarer Innenumsatz) vor, wenn Baumaterial in einen anderen Mitgliedsstaat verbracht wird, um im Bestimmungsland für eine dort steuerbare Werklieferung verwendet zu werden (vgl. A 1a.2 Abs. 10 Nr. 1 UStAE). Hier wird das verbrachte Baumaterial jedoch nicht für eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG, sondern für die Lieferung eines bebauten Grundstücks nach § 3 Abs. 1 UStG verwendet.

Damit liegt ein nicht vorübergehendes Verbringen vor. Das Verbringen des Baumaterials wird jeweils einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, § 3 Abs. 1a S. 1 UStG. Der N gilt als Lieferer, § 3 Abs. 1a S. 2 UStG. Der Ort dieser fiktiven Lieferungen bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und befindet sich im Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Da auch die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen, sind diese fiktiven Lieferungen in den Monaten Mai und Juni 2024 im Inland steuerbar. Sie sind als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei nach § 4 Nr. 1b i.V. mit § 6a Abs. 2 UStG. Die Nachweise nach § 6a Abs. 3 UStG liegen laut den „Allgemeinen Hinweisen“ vor. **[2,0]**

(Nur Hinweis: Die steuerfreien fiktiven Lieferungen hat N in den Voranmeldungen Juni und Juli 2024 und in der Umsatzsteuererklärung 2024 mit dem Wiederbeschaffungspreis = Bemessungsgrundlage i.H.v. 137.000 € gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG, der nach DK beförderten Baumaterialien zum Zeitpunkt des Verbringens zu erfassen, § 18b UStG. Die fiktive innergemeinschaftliche Lieferung ist des Weiteren in der Zusammenfassenden Meldung 2. Quartal 2024 zu erfassen, § 18a UStG. N hat eine sog. „Pro-forma-Rechnung“ auszustellen (vgl. A 14a.1 Abs. 5 UStAE). In der Kommentierungsliteratur ist umstritten, ob es sich bei einer Pro-forma-Rechnung um eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG handelt oder nicht.)

Das **Verbringen der Baumaschinen** nach Dänemark und zurück nach Deutschland gilt nicht als Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1a UStG i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG und nicht als Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG, weil die Maschinen nur zu einer vorübergehenden Verwendung nach Dänemark verbracht werden. Es handelt sich hierbei um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen (Innenumsatz), welches nicht steuerbar ist, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. **[1,0]**

Die ursprünglich für steuerpflichtige Werklieferungen und Werkleistungen im Inland vorgesehenen **Baumaterialien** berechtigten N bei Anschaffung zum **Vorsteuerabzug**. Dieser bleibt auch erhalten. Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist nicht ausgelöst, weil auch die tatsächliche Verwendung für eine o.g. innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V. mit Abs. 3 Nr. 1a UStG ebenfalls vorsteuerunschädlich ist.

(Nur Hinweis: N hat entsprechend der deutschen Regelung in § 1a Abs. 2 UStG in Dänemark eine Erwerbsbesteuerung durchzuführen. Die dabei zu erklärende Steuer ist wegen der anschließenden steuerfreien Lieferung des bebauten Grundstücks nicht als Vorsteuer abziehbar). **[1,0]**

Sachverhalt 2

a) Nutzung des Gebäudes

Das Gebäude wurde ab der Fertigstellung gemischt genutzt. H hatte somit ein Zuordnungswahlrecht (A 15.2c Abs. 2 UStAE). Das Zuordnungswahlrecht wurde dahingehend ausgeübt, dass das Gebäude in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zugeordnet wurde (vgl. „Allgemeine Hinweise“).

Aus der Errichtung des Gebäudes im Jahr 2014 konnte H auf Grund der Privatnutzung des Erdgeschosses nicht den vollen Vorsteuerabzug geltend machen, da § 15 Abs. 1b UStG auf Gebäude, welche nach dem 31.12.2010 hergestellt wurden, anzuwenden ist, § 27 Abs. 16 UStG (Umkehrschluss). Aus der Errichtung des Gebäudes konnte H 2014 damit 116.533,33 € Vorsteuer geltend machen, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG, da zu 2/3 steuerpflichtige Vermietung ;kein Fall des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Aufteilung der Vorsteuer nach Nutzfläche (kein Vorsteuerabzug für 1/3 private Nutzung), § 15 Abs. 4 S. 4 i.V.m. S. 1, 2 UStG.

Für die außerunternehmerische Verwendung des Erdgeschosses findet § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG keine Anwendung, da für das Erdgeschoss kein Vorsteuerabzug möglich war, § 15 Abs. 1b UStG. **[1,0]**

b) Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Malers

Aus den Malerarbeiten steht H grundsätzlich ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zu. Fraglich ist, ob auch der Vorsteuerabzug aus den Malerarbeiten nach § 15 Abs. 1b UStG i.V.m. § 15 Abs. 4 S. 4 UStG auf 2/3 der angefallenen Vorsteuer beschränkt ist. Für Leistungen im Zusammenhang mit teilunternehmerisch genutzten Grundstücken, die nach dem 31.12.2010 bezogen werden, ist der Vorsteuerabzug nur in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils möglich, § 15 Abs. 1b UStG. Der Vorsteuerabzug der H ist bei der nach § 15 Abs. 4 S. 4 UStG gebotenen Aufteilung nach Nutzflächen im VAZ 7/2024 auf 760 € (2/3 von 1.140 €) beschränkt. **[1,0]**

c) Ausbau des Dachgeschosses

Die nachträglichen Herstellungskosten des Dachgeschossausbaus stellt für den Vorsteuerabzug ein eigenständiges Zuordnungsobjekt dar. Wird im Rahmen einer nachträglichen Herstellungsmaßnahme ein bestehendes Gebäude um neue Gebäudeteile erweitert, ist dementsprechend für die Zuordnung der nachträglichen Herstellungskosten ausschließlich auf die Verhältnisse in den neuen Gebäudeteilen abzustellen (vgl. A 15.2c Abs. 9 Nr. 2 S. 5 und Satz 6 Beispiel Bst. d UStAE).

Aus dem Ausbau des Dachgeschosses steht H grundsätzlich ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG zu.

Da das Dachgeschoss für die Vorsteueraufteilung selbständig zu beurteilen ist, ist folglich die Hälfte der angefallenen Vorsteuer von 17.480 €, also 8.740 €, im VAZ 9/2024 abziehbar, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG (das Dachgeschoss wird zu 50 % steuerpflichtig und zu 50 % steuerfrei vermietet).

(Nur Hinweis: Der Aufteilungsschlüssel, der sich unter Einbeziehung des Dachgeschosses für das Gesamtgebäude errechnet, kann nur für Maßnahmen relevant werden, die auch das Gesamtgebäude betreffen - Beispiel: Alarmanlage).

Aus dem Umstand, dass das Dachgeschoss ein eigenes Zuordnungsobjekt bildet, folgt zugleich, dass die Verwendung des Dachgeschosses keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG für das „Altgebäude“ auslösen kann.

[1,0]

d) Einbringung des Grundstücks in die GbR

Wird ein unternehmerisch genutztes Grundstück als Sacheinlage in eine Gesellschaft eingebracht, liegt auf Seiten des einbringenden Gesellschafters grundsätzlich ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Gegenleistung bildet die Gewährung von Gesellschaftsrechten (= sonstige Leistung, vgl. A 1.6 Abs. 2 S. 4 - 6 UStAE und A 3.5 Abs. 8 S. 1 UStAE), so dass es sich um eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes, § 3 Abs. 1 i.V.m. 12 Satz 2 UStG, handelt. Hier gilt jedoch etwas anderes, da die Übertragung ihres Vermietungsunternehmens auf die GbR durch H als Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 1 und 2 UStG darstellt. Es handelt sich um die Übertragung eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen. Das die GbR ihre unternehmerische Tätigkeit mit der Vermietung erst aufnimmt, ist unbeachtlich (vgl. A 1.5 Abs. 1 S. 1 UStAE). Das eingebrachte Gebäude kann und soll von der GbR als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden (vgl. A 1.5 Abs. 6 S. 1 UStAE). Damit ist dieser Vorgang nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Dabei tritt die GbR, die das Vermietungsunternehmen fortführt, an die Stelle von H, § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG. Für eine evtl. künftig in Betracht kommende Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum durch die Einbringung nicht unterbrochen, § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG.

[2,0]

Die von H im Schenkungswege übernommene Einlageverpflichtung ihrer Kinder ist ein Vorgang, der sich ausschließlich im nichtunternehmerischen Bereich abspielt und keine umsatzsteuerlichen Folgen auslöst. Die schuldrechtliche Übernahme der Verbindlichkeit erfolgt als sonstige Leistung weder im Rahmen ihres Unternehmens noch gegen ein Entgelt. Soweit die Kinder eine gesamthänderische Mitberechtigung an dem Grundstück erhalten, liegt auch keine unentgeltliche Wertabgabe i.S. v. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG vor, weil dies Folge der entgeltlichen Grundstücksübertragung auf die GbR ist.

[1,0]

Sachverhalt 3

a) Leistung des D

Der Unternehmer D führt eine Lieferung aus, § 3 Abs. 1 UStG. Umsatzort ist grundsätzlich Deutschland, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG. Es ist jedoch zu prüfen, ob ein Fall des § 3c Abs. 1 UStG vorliegt.

Es liegt ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf nach § 3c Abs. 1 UStG vor, da

- die Lieferung eines Gegenstands (Schuhe) erfolgt
- der durch den Lieferer (Unternehmer D)
- aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Italien), § 1 Abs. 2a S. 1 UStG
- an den Erwerber i.S.d. § 3c Abs. 1 S. 3 i.V.m. § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG, die Privatperson P
- versendet wird.

Die 10.000 €-Schwelle des § 3c Abs. 4 UStG wurde laut Sachverhalt im Vorjahr überschritten.

Umsatzort ist damit nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG Italien. Italien ist Ausland (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG). Der Verkauf ist damit in Deutschland nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. **[2,0]**

b) Besteuerungsverfahren

Der Umsatz ist damit in Italien steuerbar und ggf. steuerpflichtig. Der Unternehmer D hat bezüglich der Besteuerung des vorgenannten Umsatzes ein **Wahlrecht**

- er kann sich in Italien umsatzsteuerlich registrieren, den Umsatz in Italien erklären und die Umsatzsteuer in Italien entrichten oder
- er wendet das OSS-Verfahren nach § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG an, d.h. er meldet die Teilnahme zum OSS-Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) an. **[1,0]**

c) Anwendung des OSS-Verfahrens

Besteuerungszeitraum ist in Fällen des § 18j UStG das Kalendervierteljahr, § 16 Abs. 1d S. 1 UStG. Die Umsatzsteuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. g UStG mit Ablauf des 3. Quartals 2024.

Der Unternehmer D muss den o.g. Umsatz sowie die anfallende italienische Umsatzsteuer gegenüber dem BZSt erklären und die italienische Umsatzsteuer an das BZSt entrichten. Das BZSt gibt die gemeldeten Daten nach Italien weiter und überweist die Umsatzsteuer nach Italien.

(Nur Hinweis: Bei der Teilnahme am OSS-Verfahren gelten für die Rechnungserteilung die Vorschriften des Mitgliedstaates in dem der Unternehmer die Teilnahme am OSS-Verfahren angezeigt hat, § 14 Abs. 7 S. 3 UStG analog. Der Unternehmer D muss damit bei seiner Rechnungslegung deutsches Umsatzsteuerrecht beachten.) **[2,0]**

Sachverhalt 4

a) Leistung des D

Der Unternehmer D führt mit der Vermietung eine sonstige Leistung aus, § 3 Abs. 9 S. 1, 2 UStG. Umsatzort ist Italien, dort wo die Privatperson P ihren Wohnsitz hat, § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 2, 3 UStG; es liegt keine kurzfristige Vermietung vor.

Italien ist Ausland (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG). Die Vermietung ist damit in Deutschland nicht steuerbar, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Vermietung ist in Italien steuerbar und ggf. steuerpflichtig. Es fällt italienische Umsatzsteuer an.

[1,0]

b) Besteuerungsverfahren

Der Unternehmer D hat bezüglich der Besteuerung des vorgenannten Umsatzes ein Wahlrecht:

- er kann sich in Italien umsatzsteuerlich registrieren, den Umsatz in Italien erklären und die Umsatzsteuer in Italien entrichten oder
- er wendet das OSS-Verfahren nach § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG an, d.h. er meldet die Teilnahme zum OSS-Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) an. P gehört als Privatperson zum Empfängerkreis des § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG.

[1,0]

c) Anwendung des OSS-Verfahrens

Besteuerungszeitraum ist in Fällen des § 18j UStG das Kalendervierteljahr, § 16 Abs. 1d S. 1 UStG. Die Umsatzsteuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. g UStG mit Ablauf des 3. Quartals 2024.

Der Unternehmer D muss den o.g. Umsatz sowie die anfallende italienische Umsatzsteuer gegenüber dem BZSt erklären und die italienische Umsatzsteuer an das BZSt entrichten. Das BZSt gibt die gemeldeten Daten nach Italien weiter und überweist die Umsatzsteuer nach Italien.

(Nur Hinweis: Bei der Teilnahme am OSS-Verfahren gelten für die Rechnungserteilung die Vorschriften des Mitgliedstaates in dem der Unternehmer die Teilnahme am OSS-Verfahren angezeigt hat, § 14 Abs. 7 S. 3 UStG analog. Der Unternehmer D muss damit bei seiner Rechnungslegung deutsches Umsatzsteuerrecht beachten.)

[2,0]

Sachverhalt 5

1. Errichtung des Gebäudes

Da das Gebäude ausschließlich unternehmerisch genutzt werden soll (das gesamte Gebäude soll vermietet werden) ist das Gebäude insgesamt dem Unternehmensvermögen zuzuordnen (**Zuordnungsgebot**, vgl. A 15.2c Abs. 1 UStAE).

Entsprechend der **Verwendungsabsicht** des Unternehmers A (im Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes war eine ausschließlich steuerfreie Vermietung beabsichtigt), steht dem Unternehmer A aus den Herstellungskosten kein Vorsteuerabzug zu (0 %), § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG (A 15.12 Abs. 1 Satz 5 bis 9 UStAE).

Nach der Fertigstellung des Gebäudes ändert sich die Verwendungsabsicht des Unternehmers A; er plant nunmehr eine ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Vermietung des Gebäudes. **[1,0]**

2. Nutzung des Gebäudes durch A (Kurzfassung entsprechend Hinweis in der Aufgabenstellung)

Am 15.06.2022 bezieht der erste Mieter, die Firma ABB, das Gebäude. An die Firma ABB erfolgt eine steuerpflichtige Vermietung. Im Übrigen steht das Gebäude zunächst leer, wird jedoch nach und nach, entsprechend der Verwendungsabsicht, umsatzsteuerpflichtig vermietet. Wird ein fertiges Wirtschaftsgut nur teilweise gebraucht, besteht ein einheitlicher Berichtigungszeitraum für das ganze Wirtschaftsgut, der mit dessen erstmaliger Verwendung beginnt (A 15a.3 Abs. 2 S. 5 UStAE).

Die einzige umsatzsteuerfreie Vermietung erfolgt ab dem 15.08.2023 an das Versicherungsunternehmen SI.

Damit stellt sich die Nutzung des Gebäudes ab dem erstmaligen Bezug durch einen Mieter ab 15.06.2022 wie folgt dar:

- Ab 15.06.2022: 100 % umsatzsteuerpflichtige Nutzung;
- An die Firma ABB wird umsatzsteuerpflichtig vermietet. Die Beurteilung des Leerstandes richtet sich nach der Verwendungsabsicht des Unternehmers A (A 15a.3 Abs. 2 S. 6 UStAE; A beabsichtigt eine ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Vermietung des gesamten Gebäudes.
- Jahr 2023: Vom 01.01.2023 bis zum 14.08.2023 erfolgt eine zu 100 % umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. ist eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung beabsichtigt.
- Zum 15.08.2023 erfolgt eine anteilig umsatzsteuerfreie Vermietung an ein Versicherungsunternehmen. Damit erfolgt ab dem 15.08.2023 eine zu 92,03 % umsatzsteuerpflichtige Nutzung des Gebäudes (618,50 m² von 7.759 m² werden steuerfrei vermietet).
- Jahr 2024: Vom 01.01.2024 bis zum 31.12.2024 erfolgt eine zu 92,03 % umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. ist eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung beabsichtigt.

[2,0]

3. Prüfung der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG

3.1. Allgemein

Bei dem bebauten Grundstück handelt es sich um ein Berichtigungsobjekt i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG.

Die auf die Herstellungskosten des bebauten Grundstücks entfallende Vorsteuer übersteigt 1.000 €, damit findet die Vereinfachungsregelung nach § 44 Abs. 1 UStDV keine Anwendung.

Der Berichtigungszeitraum für das bebaute Grundstück beträgt gem. § 15a Abs. 1 S. 2 UStG 10 Jahre. Der Berichtigungszeitraum beginnt am 01.06.2022 und endet nach 10 Jahren am 31.05.2032, vgl. § 45 UStDV.

[1,0]

3.2. Ermittlung der Änderung der Verhältnisse:

Der Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten beläuft sich ausgehend von der Verwendungsabsicht des A, auf 0 %.

Jahr 2022:

Auf Grund der tatsächlichen Verwendung des Gebäudes ergibt sich für das Jahr 2022 folgende, für den Vorsteuerabzug unschädliche, Nutzung:

Ab Juni bis Dezember 2022 erfolgt eine zu 100 % umsatzsteuerpflichtige Verwendung des Gebäudes (umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. Absicht der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung bezüglich der leer stehenden Flächen).

Die Verhältnisse haben sich im Jahr 2022 um 100 % geändert (Vorsteuerabzug lt. Verwendungsabsicht 0 % abzgl. tatsächlich unschädliche Nutzung bzw. Verwendungsabsicht 100 %).

Jahr 2023:

Auf Grund der tatsächlichen Verwendung des Gebäudes ergibt sich für das Jahr 2023 folgende, für den Vorsteuerabzug unschädliche, Nutzung:

7,5 Monate x 100 % (umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. Absicht der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung bezüglich der leer stehenden Flächen)	750 %
4,5 Monate x 92,03 % (umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. Absicht der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung bezüglich der leer stehenden Flächen = $100 : 7.759 \text{ qm} \times 7.140,50 \text{ qm}$)	414,15 %
= Summe	1.164,15 %
durch Anzahl der Monate	12
= steuerpflichtige Nutzung im Jahr 2023	97,01 %

Die Verhältnisse haben sich im Jahr 2023 um 97,01 % geändert (Vorsteuerabzug lt. Verwendungsabsicht 0 %; tatsächlich unschädliche Nutzung bzw. Verwendungsabsicht 97,01 % (s.o.)).

Jahr 2024:

Auf Grund der tatsächlichen Verwendung des Gebäudes ergibt sich für das Jahr 2024 folgende, für den Vorsteuerabzug unschädliche, Nutzung:

Ab Januar bis Dezember 2024 erfolgt eine zu 92,03 % umsatzsteuerpflichtige Verwendung des Gebäudes (umsatzsteuerpflichtige Vermietung bzw. Absicht der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung bezüglich der leer stehenden Flächen).

Die Verhältnisse haben sich im Jahr 2024 um 92,03 % geändert (Vorsteuerabzug lt. Verwendungsabsicht 0 %; tatsächlich unschädliche Nutzung bzw. Verwendungsabsicht 92,03 %).

[2,0]

3.3. Ermittlung des Berichtigungsbetrages:

Der auf die Herstellung des Gebäudes entfallende Vorsteuerbetrag von 2.769.990 € ist gem. § 15a Abs. 5 UStG auf den 10-jährigen Berichtigungszeitraum zu verteilen.

Jahr 2022:

Für das Jahr 2022 ergibt sich eine Änderung der Verhältnisse von 100 % (s.o.). Der Berichtigungsbetrag berechnet sich demnach wie folgt:

2.769.990 €	auf Herstellungskosten entfallende Umsatzsteuer
/ 10 Jahre	Berichtigungszeitraum
x 7/12	der Berichtigungszeitraum beginnt am 01.06.2022, vgl. A 15a.4 Abs. 1 Satz 5 UStAE
x 100 %	Änderung der Verhältnisse
= 161.583 €.	Berichtigungsbetrag

Die Vorsteuererhöhung von 161.583 € ist in der Umsatzsteuervoranmeldung Juni bis Dezember 2022 zu erklären, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV, da der Korrekturbetrag 6.000 € übersteigt.

Jahr 2023:

Für das Jahr 2023 ergibt sich eine Änderung der Verhältnisse von 97,01 % (s.o.). Der Berichtigungsbetrag berechnet sich demnach wie folgt:

2.769.990 €	auf Herstellungskosten entfallende Umsatzsteuer
/ 10 Jahre	Berichtigungszeitraum
x 97,01 %	Änderung der Verhältnisse
= 268.717 €.	Berichtigungsbetrag

Die Vorsteuererhöhung von 268.717 € ist in der Umsatzsteuervoranmeldung Januar bis Dezember 2023 zu erklären, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV, da der Korrekturbetrag 6.000 € übersteigt.

Jahr 2024:

Für das Jahr 2024 ergibt sich eine Änderung der Verhältnisse von 92,03 % (s.o.). Der Berichtigungsbetrag berechnet sich demnach wie folgt:

2.769.990 €	auf Herstellungskosten entfallende Umsatzsteuer
/ 10 Jahre	Berichtigungszeitraum
x 92,031 %	Änderung der Verhältnisse
= 254.922 €	Berichtigungsbetrag

Die Vorsteuererhöhung von 254.922 € ist in der Umsatzsteuervoranmeldung Januar bis Dezember 2024 zu erklären, § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV, da der Korrekturbetrag 6.000 € übersteigt. **[3,0]**

[Punktzahl Teil II - USt: 35,0]

Zum Teil III Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Teil 1 – Erbschaftsteuerliche Belastung bei S 1

I. Allgemeines

Bei Erbe S 1 handelt es sich um einen **Erwerb von Todes wegen** (Erbfall) gemäß § 1922 BGB i. V. m. **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 3 Abs. 1 ErbStG**.

Der Erwerb des S 1 ist nach **§ 2 Abs. 1 ErbStG unbeschränkt steuerpflichtig**. Die Inländer-Eigenschaft ist gegeben, weil WH seinen Wohnsitz (§ 8 AO) in Lübeck hatte. Steuerpflichtig ist nach § 10 Abs. 1 ErbStG die Bereicherung des S 1. Das ist der (gesamte) Vermögensanfall zu Steuerwerten nach Abzug der Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 ErbStG (vgl. R E 10.1 ErbStR).

Die Bewertung richtet sich gemäß § 12 Abs. 1 ErbStG nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Die Wertermittlung erfolgt nach **§ 11 ErbStG** zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer. Die Steuer entsteht nach **§ 9 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG** bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tod des Erblassers, hier am 02.06.2023.

Steuerschuldner ist nach **§ 20 Abs. 1 ErbStG** der Erwerber S 1.

[1,5]

II. Vermögensanfall nach Steuerwerten

1. Mercedes 190 SL (SV Tz. 1.)

Bei dem Mercedes 190 SL – Ansatz mit dem gemeinen Wert i. H. v. 32.290 € (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 BewG) – handelt es sich um einen (steuerpflichtigen) beweglichen körperlichen Gegenstand, für den es grundsätzlich den Freibetrag i. H. v. 12.000 € nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG gibt. Das wird zu verneinen sein, weil S 1 den Vermächtnisgegenstand an S 2 weitergeben muss, und dieser den Freibetrag nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe b) ErbStG (*ebenfalls*) geltend machen kann (so Meincke/ Hannes/ Holtz, ErbStG 18. Aufl, 2021 § 13 Rn. 2 mit Hinweis auf FG München EFG 1987, 410 und Viskorf/Knobel/Schuck, ErbStG u. BewG, 3. Auflage § 13 ErbStG Rdn 17).

Nach alledem ist der Mercedes 190 SL anzusetzen mit

32.290 €

[1,0]

Die Lösung ist nicht unbestritten, nachdem der strenge Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG diese Auslegung nicht unbedingt fordert. Ein Ansatz mit 20.290 € ist bei entsprechender Begründung mit gleicher Bepunktung akzeptabel.

2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH (SV Tz. 2.)

WH war bei seinem Tode **mittelbar** zu 30 % an der Sonnenflut GmbH beteiligt. Die Beteiligung gehört zum Bewertungsstichtag zum Gesamthandsvermögen der **vermögensverwaltenden GbR**.

Gemäß **§ 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG** gilt der Erwerb der Beteiligung an der vermögensverwaltenden GbR **als Erwerb der anteiligen Wirtschaftsgüter** der GbR (d. h. keine Ertragswertermittlung für die GbR).

Da es sich beim Vermögen der GbR um nicht börsennotierte Anteilspapiere handelt, scheidet § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG aus. **Vorrangig** ist die **Ableitung aus den Verkäufen innerhalb eines Jahres vor** dem Bewertungsstichtag, § 109 Abs. 2 i. V. m. § 11 Abs. 2 Satz 2, 1. HS BewG [Feststellung gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag am 02.06.2023 (§ 157 Abs. 4 BewG i. V. m. §§ 9 und 11 ErbStG)]. Der Erwerb der Anteile (keine Zwerganteile) erfolgte durch WH am 05.07.2022 und durch XH am 17.06.2022. Beide Erwerbe datieren mithin nicht länger als ein Jahr zurück. Der Kaufpreis war in beiden Fällen – dem erworbenen Anteil entsprechend – gleich hoch (jeweils 400 % vom Nominalanteil), vgl. auch R B 11.2 Abs. 1 ErbStR.

Der Wert der zum Gesamthandsvermögen gehörenden GmbH-Anteile beträgt insgesamt 2.000.000 €, wovon 60 % auf WH entfallen. Mithin hat die in den Nachlass fallende anteilige Beteiligung einen Steuerwert i. H. v.

1.200.000 €.

[1,0]

Es fragt sich, ob ein Paketzuschlag gemäß § 11 Abs. 3 BewG (R B 11.8 Abs. 2 ErbStR) anzusetzen ist, nachdem S 1 mittelbar mehr als 25 % GmbH-Anteile von WH erwirbt. Das wird man deshalb verneinen können, weil zum einen S 1 ohne XH die aus einer mehr als 25 %-igen Beteiligung resultierenden Möglichkeiten gar nicht wahrnehmen kann und weil zum anderen der Kaufpreis vom 05.07.2022 schon unter Berücksichtigung der Beteiligungshöhe mit 1.200.000 € vereinbart und gezahlt worden war. Ein Zuschlag ist angesichts dessen, dass nach § 9 BewG im Blick auf die Entscheidung des BVerfG vom 11.07.2006 (BVerfGE 117,1 = BStBl 2007 II 192-251) der gemeine Wert anzusetzen ist (und nicht mehr), nicht angebracht.

Die Lösung ist nicht unbestritten. Mit entsprechender Begründung kann auch ein Paketzuschlag angesetzt und dem Wert i. H. v. 1.200.000 € hinzugerechnet werden – bei gleicher Bepunktung. Klausurhinweis: Im Falle der Vornahme eines Paketzuschlags sollte in Klausursachverhalten dessen Höhe grds. immer angegeben sein.

Da vorliegend ausschließlich nicht notierte GmbH-Anteile zum Gesamthandsvermögen der GbR gehören, ist keine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 BewG für die GbR vorzunehmen, sondern eine Feststellung nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG (R B 151.7 Abs. 2 ErbStR). Die Basiswertregelung (§ 151 Absatz 3 BewG) gilt entsprechend (R B 151.7 Abs. 3 ErbStR).

Feststellung nach § 157 Abs. 4 i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG:

Wert 1.200.000 €, Anteil an der Sonnenflut GmbH, Zurechnung S 1

Der Anteilserwerb ist nicht nach §§ 13a und 13b ErbStG **begünstigt**. Die Begünstigungsfähigkeit des Erwerbs setzt nach § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG voraus, dass der Erblasser (hier WH) **unmittelbar** an der GmbH beteiligt ist (vgl. H E 10.4 „Entlastungen nach §§ 13a, 13c oder 28a bzw. 19a ErbStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsvermögen“ ErbStH). WH ist aber **nur mittelbar** über die GbR an der Sonnenflut GmbH beteiligt. Die Empfehlung des StB geht fehl. Das (schuldrechtliche) „Poolen“ gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG setzt die unmittelbare Beteiligung an der GmbH voraus. Obwohl die Bindung in der GbR bei WH und XH dieselben bzw. noch stärker sind, als dies § 13b Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 ErbStG fordert, versagt das Halten der GmbH-Anteile in der GbR diese Begünstigungsfähigkeit. Entscheidend ist, dass WH und XH nicht mehr unmittelbar an der GmbH

beteiligt waren bzw. sind. Die Fehlberatung des StB führt dazu, dass die ursprünglich begünstigungsfähige unmittelbare Beteiligung des WH i. H. v. 30 % an der Sonnenflut GmbH mit Einbringung in die GbR zu einer nicht begünstigungsfähigen (Holding) Beteiligung an einer (vermögensverwaltenden) Personengesellschaft wird. Die GbR ist selbst mangels gewerblicher Tätigkeit (§ 95 BewG i. V. m. EStG) **kein begünstigungsfähiges Betriebsvermögen** gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. [1,5]

3. Mietshaus in Lübeck (SV Tz. 3.)

Der Grundbesitzwert ist durch das Lage-Finanzamt (§ 152 Nr. 1 BewG) unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (§ 157 Abs. 1 BewG) gesondert festzustellen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG). Da es sich bei dem bebauten Grundstück (§ 180 Abs. 1 BewG) um ein **gemischt genutztes Grundstück** [dient 2/3 der Nutzfläche Wohnzwecken und zu 1/3 gewerblichen Zwecken ohne ein Zweifamilienhaus zu sein (§ 181 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 7 BewG)] des Grundvermögens (vgl. § 176 Abs. 1 BewG) handelt und für alle Gebäudeteile eine übliche Miete ermittelbar ist, ist der gemeine Wert (§ 177 BewG) im **Ertragswertverfahren** gemäß **§ 182 Abs. 3 Nr. 2 i. V. m. §§ 184 bis 188 BewG** zu ermitteln. Dieser beträgt laut Sachverhalt **500.922 €**.

Der durch Gutachten nachgewiesene **höhere** Wert ist unerheblich, da eine Korrektur nur bei einem nachgewiesenen niedrigeren Wert möglich wäre (vgl. § 198 BewG).

Feststellungen (§ 12 Abs. 3 ErbStG i. V. m. § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 BewG)

Feststellung **Wert** (500.922 €), **Art** (bebautes Grundstück, gemischt genutztes Grundstück) und **Zurechnung** (S 1 als Alleinerbe). [1,5]

Besteuerungsebene

Eine **Steuerbefreiung** nach **§ 13d ErbStG** scheidet für den selbstgenutzten und den an die Sparkasse vermieteten Teil aus, da das Grundstück insoweit nicht für Wohnzwecke vermietet ist (vgl. R E 13d Abs. 6 Satz 5 ErbStR).

Für den an die Eheleute Scharf vermieteten Grundstücksteil ist die Steuerbefreiung nach § 13d ErbStG zu gewähren. Die **Aufteilung** erfolgt nach dem Verhältnis der zu Wohnzwecken vermieteten Wohnfläche des Gebäudes zur gesamten Wohn- bzw. Nutzfläche (R E 13d Abs. 6 Satz 7 ErbStR, $110 \text{ m}^2 / 330 \text{ m}^2$).

Sie beträgt also **10 %** von $110 \text{ m}^2 / 330 \text{ m}^2$ von 500.922 € = 16.698 €

Hinsichtlich der Wohnung im 2. Obergeschoss könnte die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG greifen ($1/3$ von 500.022 € = 166.974 €), wenn S 1 in die Wohnung des WH einziehen würde. Nachdem der SV insoweit nichts Konkretes aussagt, bleibt es bei dem oben errechneten (steuerpflichtigen) Ansatz.

Bei der Steuerberechnung ist das Grundstück Hafengasse 14 anzusetzen mit

500.922 € ./ 16.698 € =

484.224 € [1,0]

4. Rückständige Miete Sparkasse (SV Tz. 3.)

Die Sparkasse Lübeck hatte am 02.06.2023 die Miete für die Monate Mai 2023 und Juni 2023 noch nicht beglichen. Die Gefahr eines Ausfalls besteht nicht. Mithin sind die ausstehenden Beträge wie folgt zu berechnen (Miete 1.250 € zuzüglich Nebenkosten 180 €).

Daraus ergibt sich eine in den Nachlass fallende und mit dem **Nennwert** zu bewertende

Forderung (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG) i. H. v.

2.860 € [0,5]

5. Lebensversicherungen (SV Tz. 4.)

Die LV 2 benennt als Bezugsberechtigten S 1. Damit geht diese LV 2 am Nachlass vorbei direkt an S 1 (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, §§ 328, 331 BGB; Vertrag zu Gunsten Dritter). Sie ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen mit dem Nennbetrag i. H. v.

290.000 €

Die LV 1 nennt keinen Bezugsberechtigten. Die Versicherungssumme fällt deshalb in den Nachlass des WH. Sie ist nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen mit dem Nennbetrag i. H. v.

320.000 €

Korrespondierend dazu erwächst dem S 1 eine Vermächtnisverbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mit demselben Betrag – siehe hierzu III. 1. b).

[1,0]

6. Wertpapierdepot (SV Tz. 5)

Das Wertpapierdepot ist mit dem Kurswert im Zeitpunkt des Todes von WH anzusetzen (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG).

1.050.000 € [0,5]

7. Einkommensteuererstattung für 2023 (SV Tz. 6)

Die vom Erblasser herrührenden Steuererstattungsansprüche (hier: 26.340 €) sind bei der Ermittlung der Bereicherung zu berücksichtigen, auch wenn sie rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstanden sind (**§ 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG**; eingeführt durch das JStG 2020 für alle Erwerbe nach dem 28.12.2020; R E 10.3 Abs. 3 ErbStR 2019 und H E 10.3 „Steuererstattungsansprüche für den Veranlagungszeitraum, in den der Todeszeitpunkt des Erblassers fällt“ ErbStH sind insoweit überholt). Ansatz in Höhe des Nennwert (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG) mit

26.340 € [1,0]

Summe des Vermögensanfalls nach Steuerwerten

3.405.714 €

III. Verbindlichkeiten

1. Vermächtnisverbindlichkeit gegenüber S 2 (SV Allgemeines und Tz. 1 und 4)

a) Mercedes 190 SL

Das Testament des WH vom 31.05.2023 (**Zusatz** zum Testament vom 22.11.2021) erfüllt nicht die nach § 2231 i. V. m. § 2247 BGB erforderliche Form. Es ist (zivilrechtlich) unwirksam. S 1 und S 2 **lassen** aber das **formnichtige** Testament intern **gelten**; dadurch wird über § 41 AO in erbschaftsteuerlicher Sicht die Verbindlichkeit des S 1 nach **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG** begründet, an den S 2 den Mercedes SL 190 zu übereignen und zu übergeben. Dies ist bereits am 17.08.2023 geschehen. Die Verbindlichkeit gegenüber S 2 (Erfüllung des als wirksam bewerteten Vermächtnisses – Mercedes 190 SL) ist mit dem Wert des Gegenstandes anzusetzen. Dieser Wert entspricht der Vermächtnisschuld. Abweichende Bewertungen hinsichtlich Steuerwert und gemeinem Wert gibt es beim Mercedes 190 SL nicht (vgl. **§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 9 BewG**).

Ansatz als Verbindlichkeit gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG mit

32.290 € [1,0]

Anmerkung: Da zum Nachlassvermögen teilweise begünstigtes Vermögen rechnet (s. o. Begünstigungen nach § 13d ErbStG bzgl. des Mietshauses) muss grds. die Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG geprüft werden. Da die Vermächtnislast (Sachvermächtnis) im Zusammenhang mit dem zum Nachlass zählenden Mercedes steht und der Höhe nach diesem Wert entspricht (Nettoerwerb insoweit 0 €), kommt eine Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG insoweit nicht in Betracht (anders bei Geldvermächtnislasten).

b) Lebensversicherung LV 1

Gleiches gilt für die Auszahlung des (zunächst) bei S 1 als dem Alleinerben ankommenden Betrages i. H. v. 320.000 € (Lebensversicherung LV 1). Die Zuwendung der Lebensversicherung an S 2 fällt nicht unter § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG. Der Versicherungsbetrag kommt vielmehr zunächst in den Nachlass. S 1 muss jedoch den Betrag i. H. v. 320.000 € aufgrund des in dem Testament vom 22.11.2021 angeordneten **Vermächtnisses** an S 2 weiterleiten. Es handelt sich um eine **Erbfallschuld** nach **§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG**. Eine Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG greift hier ebenfalls nicht; zur Begründung s. o.

Diese ist mit dem Nennwert nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen i. H. v.

320.000 € [0,5]

2. Rentenanspruch der Eheleute Windisch (SV Tz. 3. a. E.)

Zu den Erblässerschulden i. S. v. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG zählt auch die Rentenverpflichtung gegenüber den Eheleuten Windisch (Kaufpreisrente). Sie ist gemäß **§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. §§ 14 und 15 BewG** zu bewerten und beträgt zu Lebzeiten beider Ehegatten 60.000 €/Jahr. Mithin entfällt zunächst auf jeden Ehegatten ein Rentenanspruch von 30.000 €/Jahr (5.000 € / 2 x 12).

Der Rentenanspruch des Ehemannes **Heinz Windisch** ist bei einem Lebensalter von 62 Jahren wie folgt zu berechnen (lebenslängliche Vervielfältiger anhand Sterbetafel):

30.000 € x Faktor 12,306 (Kapitalwert nach BMF vom 14.11.2022)

Rentengesamtwert Heinz Windisch= 369.180 €

Der Rentenanspruch der **Ehefrau** (52 Jahre) entspricht zunächst

dem Rentenanspruch des Ehemannes: 30.000 € x 12,306 = 369.180 €

Hinzu kommt auf die längere Lebenszeit (BMF vom 14.11.2022) eine Rente von 36.000 €/Jahr für die Zeit, in der die Ehefrau nach der aktuellen Sterbetafel voraussichtlich länger leben wird:

36.000 € x 3,118 (15,424 ./ 12,306)

+ 112.248 €

Rentengesamtbetrag der Ehefrau beläuft sich auf 481.428 €

(vgl. gleich lautender Erlass der Finanzbehörden vom 09.09.2022 – BStBl I 2022, 1351 – Tz. III. 1.2.6. in Rz. 52 und Beispiel 1 in Tz III. 2.3 in Rz. 58).

Die Rentenverpflichtung beträgt insgesamt (369.180 € + 481.428 € =) 850.608 € [1,5]

Da die **Nachlassverbindlichkeit im wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem teilweise begünstigten Mietshaus steht, ist davon der **Teil** der Schuld **nicht abzugsfähig**, welcher auf den nach § 13d ErbStG steuerbefreiten Teil des Grundstücks entfällt (§ 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG).

Nachlassverbindlichkeit x $\frac{\text{Wert nach Anwendung § 13d ErbStG}}{\text{Wert vor Anwendung § 13d ErbStG}}$

850.608 € x 484.224 € / 500.922 € = 822.254 € [0,5]

3. Beiträge Lebensversicherung (SV Tz. 4.)

Zum Zeitpunkt des Todes waren die beiden Lebensversicherungsbeiträge noch nicht beglichen. Diese betrugen insgesamt 10.000 €. Die Beitragsverbindlichkeit fällt unter § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG. Dass die Lebensversicherung (LV 1) an S 2 geht, ist unbeachtlich. Die Nachlassverbindlichkeit steht im wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht begünstigtem Vermögen (Versicherungsleistungen, s. o.). Eine Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 ErbStG scheidet daher aus. Die Beiträge sind nach § 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 12 Abs. 1 BewG anzusetzen i. H. v.

10.000 € [0,5]

4. Beerdigungs-Pauschbetrag

Für den (gesamten) Erbfall ist der Pauschbetrag gemäß **§ 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG** für alle Erwerbe insgesamt nur einmal zu gewähren (R E 10.9 Abs. 1 und 3 ErbStR). Da es im Sachverhalt aber keinen Hinweis auf eine Beteiligung des Sohnes S 2 – lediglich Vermächtnisnehmer – an derartigen Kosten gibt, erfolgt der Abzug in voller Höhe bei S 1. Erbfallkosten i. S. d. § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG sind gemäß § 10 Abs. 6 Satz 6 ErbStG von der Abzugsbeschränkung ausdrücklich ausgenommen.

10.300 € [0,5]

Summe der Nachlassverbindlichkeiten

1.194.844 €

IV. Steuerberechnung – Vorerwerbe nach § 14 ErbStG

1. Allgemeines

Bei der Steuerberechnung ist von dem steuerpflichtigen Vermögen auszugehen. Das errechnet sich aus dem Vermögensanfall zu Steuerwerten (II.) abzüglich der Nachlassverbindlichkeiten (III.). Nach Abzug der Freibeträge und nach Abrundung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG ergibt sich der Betrag, mit dem die Steuer gemäß § 19 ErbStG zu berechnen ist.

2. Vorerwerbe (SV Allgemeines und Tz. 3.)

Nach § 14 ErbStG sind dem Erwerb Vorerwerbe hinzuzurechnen, soweit diese innerhalb von 10 Jahren erfolgt sind.

a) Schenkung vom 02.06.2013 i. H. v. 35.000 €

S 1 hat am 02.06.2013 einen Betrag i. H. v. 35.000 € von WH erhalten. Es fragt sich, ob der Erwerb am 02.06.2013 noch innerhalb der 10-Jahresfrist des **§ 14 Abs. 1 ErbStG** erfolgte. Der **Zehnjahreszeitraum** ist auf den Tag genau nach den Vorschriften des § 108 Abs. 1 AO i. V. mit den §§ 187 ff. BGB zu errechnen. Die konkrete Berechnung des Zeitraums ist in der Literatur strittig (vgl. Meincke/ Hannes/ Holtz, ErbStG 18. Aufl. 2021, § 14 Rn. 8). Der BFH wendet in der Entscheidung vom 28.03.2012 (BStBl. II 2012, 599) auf die Berechnung § 187 Abs. 2 BGB an. Das hat zur Folge, dass der Tag des Letzterwerbs in den 10-Jahreszeitraum einzubeziehen ist. Dadurch kann eine am **02.06.2013** ausgeführte Schenkung einem Erwerb von Todes wegen am 02.06.2023 **nicht mehr** nach § 14 ErbStG hinzugerechnet werden. Die Frist des § 14 Abs. 1 ErbStG beginnt – rückwärts gerechnet – am 02.06.2023 um 24.00 Uhr zu laufen und endet am 03.06.2013 um 00.00 Uhr – also vor dem Ersterwerb § 108 Abs. 3 AO findet keine Anwendung (vgl. R E 14.1 Abs. 1 Sätze 4 ff. ErbStR).

[1,0]

b) Schenkung am 01.07.2016 (Hafengasse 16)

WH hatte am 01.07.2016 das unbebaute Grundstück Hafengasse 16 schenkweise an S 1 übertragen. Diese Übertragung fällt in den 10-Jahreszeitraum des § 14 ErbStG und ist bei der Berechnung der Steuer mit zu berücksichtigen. Der Grund und Boden ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG mit dem Steuerwert 2016 anzusetzen. Nachdem sich der Bodenrichtwert lt. Sachverhalt nicht geändert hat

und nach wie vor 250 €/m² beträgt, ergibt sich nach **§ 179 BewG** ein früherer Steuerwert
i. H. v. 83.000 € (250 €/m² x 332 m²) = **83.000 €**

Feststellung nach Wert (83.000 €), Art (unbebautes Grundstück) und Zurechnung (S1 als
Beschenkter). **[1,0]**

3. Steuerberechnung

Vermögensanfall zu Steuerwerten 2023	3.405.714 €
./. Nachlassverbindlichkeiten	<u>1.194.844 €</u>
= Bereicherung des S 1 (2023)	2.210.870 €
+ Vorerwerb 2016 nach § 14 ErbStG	<u>83.000 €</u>
= Bereicherung des S 1 (Gesamterwerb)	2.293.870 €
./. Freibetrag nach § 15 Abs. 1 und § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	<u>400.000 €</u>
= steuerpflichtiger Erwerb	1.893.870 €
= gerundet (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	1.893.800 €
 Erbschaftsteuer gemäß § 19 Abs. 1 ErbStG (19 %)	 359.822 €

Ein Härteausgleich gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG scheidet offensichtlich aus, siehe H E 19 „Tabelle der
maßgeblichen Grenzwerte ...“ ErbStR.

Ein besonderer Versorgungsfreibetrag nach § 17 Abs. 2 ErbStG kommt aufgrund des Alters
von S 1 (51 Jahre alt) nicht in Betracht.

Eine anzurechnende Steuer auf die Vorschenkung ist nicht zu berücksichtigen (§ 14 Abs. 1
Satz 2 ErbStG). **[1,5]**

Teil 2

Sachverhalt 1

1. Steuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)

Da der notariell beurkundete Gesellschaftsvertrag einen unmittelbaren Anspruch auf Übereignung
des einzulegenden Grundstücks hat, ist der Tatbestand des **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG** in der Alternative
„anderes Rechtsgeschäft“ verwirklicht worden, da es sich bei dem einzulegenden Grundstück um ein
inländisches Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG handelt und ein **Rechtsträgerwechsel**
stattgefunden hat.

Unter einem Grundstück i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG ist ein Grundstück i. S. d. des Bürgerlichen
Gesetzbuches zu verstehen. Grundstück i. S. d. bürgerlichen Rechts ist zunächst der körperliche
Gegenstand (Sache i. S. d. § 90 BGB) des Grundbuchgrundstücks, d. h. ein räumlich abgegrenzter

Teil der Erdoberfläche, der katastermäßig vermessen und bezeichnet und im Grundbuch eingetragen ist. Zum Grundstück gehören u. a. auch die **Gebäude** als wesentliche Bestandteile des Grundstücks i. S. v. § 94 BGB.

Die Einbringung ist daher gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG **steuerbar**.

2. Steuerbefreiung (§§ 3 und 4 GrEStG)

Soweit der Grundstückserwerb anteilig auf das leibliche **Kind** Hans Rundlich entfällt (1/3), findet zwar § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG (Sohn Hans Rundlich ist mit seinem Vater in gerader Linie verwandt, vgl. § 1589 Abs. 1 BGB) keine unmittelbare Anwendung, da der erwerbende Rechtsträger die OHG und nicht das Kind ist. Allerdings ist der auf das Kind anteilig entfallende Erwerb durch **entsprechende Anwendung des § 5 i. V. m. § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG steuerfrei** (sog. interpolierende Betrachtungsweise). Nach der Rechtsprechung des BFH können der Gesamthand bei der Anwendung des § 5 GrEStG über den Rechtsgedanken des § 3 Nr. 6 GrEStG persönliche Eigenschaften der Gesamthänder quotaal zugerechnet werden. Die Vergünstigung nach § 5 GrEStG kann aber auch in diesen Fällen nur gewährt werden, wenn der mit dem Grundstücksveräußerer in gerader Linie verwandte Gesamthänder seine Gesellschafterstellung unverändert aufrecht erhält (vgl. BFH vom 26.02.2003, BStBl. II 2003, 528; Viskorf, GrEStG, § 5 Rz. 81 ff.; vgl. gl. LE v. 10.05.2022, BStBl. I 2022, 801, Tz. 9 und 9.2).

[1,0]

3. Bemessungsgrundlage (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG i. V. m. § 23 Abs. 14 GrEStG)

Da der Grundstückserwerb nach dem 06.11.2015 in die Personengesellschaft einzubringen ist, richtet sich die **Bemessungsgrundlage** nicht nach der Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 GrEStG, sondern gemäß **§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG** nach dem gemäß **§ 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG** gesondert festzustellenden Grundbesitzwert.

Dabei sind gemäß § 157 Abs. 1 BewG die tatsächlichen Verhältnisse und die Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag (vgl. § 38 AO) maßgebend. Die eigentliche Bewertung richtet sich gemäß § 157 Abs. 3 ErbStG nach den **§§ 176 bis 198 BewG**. Der nach diesen Normen ermittelte Wert stellt gemäß § 177 BewG den gemeinen Wert gemäß § 9 BewG dar.

[1,0]

Bei dem Grundstück handelt es sich um ein inländisches bebautes Grundstück i. S. d. § 19 Abs. 1 BewG und § 180 Abs. 1 BewG, da sich auf dem Grundstück ein benutzbares Gebäude befindet. Dabei handelt es sich gemäß **§ 181 Abs. 1 Nr. 4 sowie Abs. 6 BewG** um ein **Geschäftsgrundstück**.

Eine Bewertung nach dem Ertragswertverfahren nach § 182 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 2 BewG scheidet aus, da **lt. Sachverhalt keine übliche Miete** (§ 186 Abs. 2 Satz 2 BewG) für das Kaufhaus ermittelt werden kann. Aus diesem Grund ist gemäß **§ 182 Abs. 1 und Abs. 4 Nr. 2 BewG** das Grundstück im **Sachwertverfahren** (§§ 189 bis 191 BewG, vgl. H B 189 „Ablauf des Verfahrens ...“ ErbStH) zu bewerten (zur Bewertung von Grundstücken im Sachwertverfahren ab 2023 vgl. auch gl. LE vom 20.03.2023, BStBl. I 2023, 738, Rz. 42 ff.; abgedruckt in Beck'sche Steuerrichtlinien Nr. 251; *Darstellungen im Rahmen der Berechnungen sind ausreichend*).

[1,0]

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein Kaufhaus im Sinne der **Gebäudeart 13.2** der **Anlage 24**. Die gemäß **§ 190 Abs. 1 BewG** ermittelten **Regelherstellungskosten** (2010) der Standardstufe **5** belaufen sich auf **1.850 €/m²**.

Unter Berücksichtigung der **Baupreisindizes** des § 190 Abs. 4 Satz 4 BewG i. V. m. dem BMF-Schreiben vom 30.01.2023 zur Anpassung an die Kostenverhältnisse zum Bewertungsstichtag (2023) beläuft sich dieser bei den Gebäudearten 5.2 bis 18.2 auf **166,9** und bei den Gebäudearten 1.01 bis 5.1 auf 164,0 (vgl. Beck'sche Steuererlasse zu § 190 BewG).

Die **durchschnittlichen Herstellungskosten** des Gebäudes ergeben sich durch Multiplikation der Regelherstellungskosten des Gebäudes mit der Bruttogrundfläche des Gebäudes (lt. Sachverhalt vorliegend 3.500 m²) und dem Baupreisindex (§ 190 Abs. 3 Satz 2 BewG; vgl. Schema im gl LE vom 20.03.2023, a. a. O., Rz. 43).

Zur Ermittlung des **Gebäudesachwerts** sind die durchschnittlichen Herstellungskosten des Gebäudes mit dem Regionalfaktor nach § 190 Abs. 5 BewG sowie dem **Alterswertminderungsfaktor** nach § 190 Abs. 6 BewG zu multiplizieren (§ 190 Abs. 3 Satz 1 BewG). Mangels abweichender Angaben des Gutachterausschusses beträgt der **Regionalfaktor** vorliegend **1,0** (§ 190 Abs. 5 Satz 3 BewG).

Gemäß § 189 Abs. 4 Satz 1 BewG sind **Außenanlagen** grundsätzlich mit dem Gebäudewert und dem Bodenwert abgegolten. Besonders werthaltige Außenanlagen sind jedoch nach § 189 Abs. 4 Satz 2 BewG werterhöhend zu berücksichtigen. Dies ist der Fall, **wenn** ihr Sachwert (RHK nach Alterswertminderung) mind. **10%** des Gebäudesachwerts erreicht (vgl. **R B 190.5 Satz 3 ff. ErbStR**; vgl. LE vom 20.03.2023, a. a. O., Rz. 60 ff.).

Bei der Ermittlung ist es gemäß R B 190.5 Satz 6 ErbStR (gl. LE vom 20.03.2023, a. a. O., Rz. 60) nicht zu beanstanden, dass der Wert der dargestellten Regelherstellungskosten analog den Wohngebäuden indiziert wird (zur Ermittlung des Werts der AA s. u.).

[1,0]

Aus diesem Grund ermittelt sich der Wert für das Kaufhaus wie folgt:

Bodenwert

Die Wertermittlung erfolgt gemäß § 189 Abs. 2 BewG i. V. m. § 179 BewG und ergibt sich aus Multiplikation von Grundstücksfläche x Bodenrichtwert.

$$4.800 \text{ m}^2 \times 400 \text{ €/m}^2 = \mathbf{1.920.000 \text{ €} \quad [0,5]}$$

Gebäudesachwert

Regelherstellungskosten (Gebäudeart 13.2 = Kaufhaus / Standardstufe 5)

(vgl. Anlage 24) 1.850 €/m²

Bruttogrundfläche x 3.500 m²

Baupreisindex (§ 190 Abs. 4 BewG) x 166,9/100

durchschnittliche Herstellungskosten 10.806.775 € 10.806.775 €

x Regionalfaktor (§ 190 Abs. 5 BewG) **1,0** 10.806.775 €

x	Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Abs. 6 BewG, Anlage 22 BewG)	x 0,300
	wirtschaftl. GesamtND	50 Jahre
	Bewertungszeitpunkt (Jahr)	2023
	Baujahr	1987
	Alter	36 Jahre (§ 190 Abs. 6 Satz 3 BewG)
	Restnutzungsdauer	14 Jahre (§ 190 Abs. 6 Satz 2 BewG)
	Mindestrestnutzungsdauer	15 Jahre (§ 190 Abs. 6 Satz 6 BewG)
	Alterswertminderungsfaktor (15/50)	0,300 (§ 190 Abs. 6 Satz 1 BewG)
=	Gebäudesachwert	3.242.032 €
	(vgl. H B 177 „Abrundung / Aufrundung“ ErbStH)	[1,0]

Außenanlagen (AA)

Es liegen besonders werthaltige AA nach R B 190.5 Satz 4 ErbStR (bzw. gl. LE vom 20.03.2023, a. a. O., Rz. 60 ff.) vor, wenn der Sachwert der AA (RHK nach Alterswertminderung) mindestens 10% des Gebäudesachwerts betragen:

10 % von 3.242.032 € = 324.203 €

Prüfung Sachwert Außenanlagen:

Regelherstellungskosten 2010 (Parkplatz Asphalt auf Kieslage)

40 €/m²

Fläche

1.500 m²

Baupreisindex (§ 190 Abs. 4 BewG)

x 164,0/100

durchschnittliche Herstellungskosten

98.400 €

98.400 €

⇒ Damit steht bereits vor Regional- und Alterswertminderungsfaktor (s. u.) fest, dass die

10 %-Grenze nach überschlägiger Berechnung **nicht** erreicht wird und die

Außenanlagen nicht werterhöhend zu berücksichtigen sind; *Berechnung nur rein erläuternd (nicht erforderlich)*

[1,0]

Regionalfaktor

x 1,0

Alterswertminderungsfaktor (§ 190 Abs. 6 BewG analog)

wirtschaftl. GesamtND

40 Jahre

Bewertungszeitpunkt (Jahr)

2023

Baujahr

2019

Alter

4 Jahre

Restnutzungsdauer

36 Jahre

Alterswertminderungsfaktor (36/40)

0,900

x 0,900

= (Sach)wert der Außenanlage, nicht besonders werthaltig

88.560 €

(Sach)wert der Außenanlage < 10% des Gebäudesachwerts

Ermittlung Sachwert

vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG; ohne AA)	5.162.032 €
Wertzahl (§ 189 Abs. 3 i. v. m. § 191 BewG, Anlage 25 , da keine Vorgaben des Gutachterausschuss); bei vorläufigem Sachwert von 5.162.032 € und BRW von 400 €/m ² keine Interpolation erforderlich	x 0,7
Sachwert (5.162.032 € x 0,7 =)	3.613.422 €

Da sich der Wert lt. Gutachten auf 3.900.000 € beläuft, wurde **kein niedriger gemeiner Wert nach § 198 BewG** nachgewiesen. Im Hinblick auf **§ 151 Abs. 5 Satz 1 und 3 BewG** ist lediglich eine **Wertfeststellung** und keine Art- und keine Zurechnungsfeststellung vorzunehmen, da die Regelung des § 151 Abs. 2 BewG nicht anzuwenden ist.

[1,0]

4. Steuersatz und Steuerhöhe (§ 11 GrEStG)

Da der Freistaat Bayern von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG keinen Gebrauch gemacht hat, beläuft sich der **Steuersatz** gemäß **§ 11 Abs. 1 GrEStG** auf **3,5 %** und die Steuer (vor Anwendung des § 5 Abs. 2 GrEStG) zunächst auf **126.469 €**.

5. Nichterhebung (§ 5 Abs. 2 GrEStG), Steuerentstehung (§ 38 AO), Steuerschuldner (§ 13 Nr. 1 GrEStG)

Im Hinblick auf **§ 5 Abs. 2 GrEStG** wird die Steuer in Höhe von **1/3 nicht erhoben**, da das Grundstück des Robert Rundlich als Alleineigentümer auf die Personengesellschaft übergeht und er an der Rundlich & Huber OHG zu 1/3 beteiligt ist.

Berücksichtigt man zudem, dass die **anteilige** Übertragung auf den **Sohn** Hans Rundlich durch entsprechende Anwendung des **§ 5 i. V. m. § 3 Nr. 6 GrEStG** in Höhe von **1/3 steuerfrei** ist (s. o.), beläuft sich die **festzusetzende Steuer** somit auf das verbleibende Drittel, also auf **42.156 €** (vgl. auch § 11 Abs. 2 GrEStG).

Hinweis: Hinsichtlich der steuerbefreiten zwei Drittel läuft die Sperrfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG.

Die Steuer entsteht gemäß § 38 AO mit Abschluss des notariell abgeschlossenen Gesellschaftsvertrags und wird gemäß § 13 Nr. 1 GrEStG vom einbringenden Gesellschafter Robert Rundlich und der Rundlich & Huber OHG als Gesamtschuldner geschuldet.

[1,0]

Sachverhalt 2

1. Steuerbarkeit (§§ 1 und 2 GrEStG)

Mit Abschluss des Kaufvertrages bezüglich der Eigentumswohnung am **01.03.2023** unterliegt der Erwerb der Wohnung gemäß **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG** der Grunderwerbsteuer und ist daher **steuerbar**.

2. Steuerbefreiungen (§§ 3 und 4 GrEStG)

Da keine Steuerbefreiung gemäß §§ 3 und 4 GrEStG vorhanden ist, ist der Erwerb auch steuerpflichtig.

[0,5]

3. Bemessungsgrundlage

Die **Bemessungsgrundlage** ist gemäß **§ 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG** der ursprünglich vereinbarte **Kaufpreis** i. H. v. 530.000 €, als Gegenleistung für die Wohnung.

[0,5]

4. Steuersatz, Steuerhöhe, Steuerentstehung, Steuerschuldner

Da das Bundesland Nordrhein-Westfalen von der Ermächtigungsgrundlage des Art. 105 Abs. 2a Satz 2 GG (*gemäß § 1 und 2 des Gesetzes über die Festsetzung des Steuersatzes für die Grunderwerbsteuer*) Gebrauch gemacht hat, beläuft sich der **Steuersatz** auf **6,5 %** und die Steuer auch unter Beachtung von § 11 Abs. 2 GrEStG somit auf **34.450 €** (= 530.000 € x 6,5 %). Die **Steuer entsteht** gemäß § 38 AO mit Abschluss des Kaufvertrages am 01.03.2023 und wird gemäß **§ 13 Nr. 1 GrEStG** sowohl seitens des Käufers, als auch seitens des Verkäufers (gesamtschuldnerisch) geschuldet.

[0,5]

5. Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 16 Abs. 3 GrEStG)

Da die **Gegenleistung** für das Grundstück **herabgesetzt** wurde, wird **auf Antrag** die Steuerfestsetzung gemäß **§ 16 Abs. 3 GrEStG** entsprechend **geändert**. Vorliegend kann die begehrte Steuerfestsetzung auf **beide Alternativen** des § 16 Abs. 3 GrEStG gestützt werden, da die Herabsetzung der Bemessungsgrundlage innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer stattfindet, ist bereits die Regelung des § 16 Abs. 3 **Nr. 1** GrEStG erfüllt. Nach dieser Norm sind die Änderungsgründe letztlich unerheblich. Allein ausschlaggebend ist die Zeitkomponente von zwei Jahren.

Der Schimmelbefall der Eigentumswohnung stellt einen **Sachmangel** gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2 BGB dar. Die Minderung des Kaufpreises gemäß § 434 Abs. 1 Nr. 2, § 437 Nr. 2 und § 441 Abs. 1 und 3 BGB führt aber auch nach § 16 Abs. 3 **Nr. 2** GrEStG zu einer Reduzierung der Bemessungsgrundlage, da die Änderung auf § 437 BGB zurückzuführen ist. Im Gegensatz zu § 16 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG ist die Zeitkomponente für § 16 Abs. 3 Nr. 2 GrEStG unerheblich. Allein ausschlaggebende Änderungsgrund ist die Änderung gemäß § 437 BGB.

Die **Bemessungsgrundlage** beläuft sich demnach auf 510.000 € und die Steuer somit auf 33.150 €. Die **Steuer** ist daher **auf Antrag** gemäß § 16 Abs. 3 GrEStG **um 1.300 € zu reduzieren**. Auswirkungen auf die Festsetzungsfrist hat es auch vor dem Hintergrund des § 16 Abs. 4 GrEStG keine, da die reguläre Festsetzungsfrist offensichtlich nicht abgelaufen ist.

[1,5]

[Punktzahl Teil III – Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer: 30]

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

Name

Note

Punkte

Soll	Ist
------	-----

Auspunktung zur Klausur

Teil I: Abgabenordnung

Aufgabe Klumpe		
- Auslegung der E-Mail als Einspruch; Begründung (§ 133 BGB analog)	1	
I.) Zulässigkeit des Einspruchs		
1.), 2.) Statthaftigkeit, Form, Begründung Sollvorschrift; unrichtige Bezeichnung unschädlich	2	
3.) Frist; Gesamtrechtsnachfolge	1	
- wirksame Bekanntgabe; Begründung	1	
- Bekanntgabe am 10.04.22; § 108 AO; Anbringungsbehörde; Einspruch fristgerecht	1	
4.) Beschwer, § 350 AO	1	
II. Begründetheit des Einspruchs		
1.) Grundsatz der Gesamtaufrollung, Hinweis § 351 Abs. 1 AO		
- Gesamtaufrollung; Wirkung des § 351 AO; Durchbrechung Bestandskraft nur mit Korrekturnorm	1	
- Bescheid v. 13.12.21 unwirksam; Begründung	1	
- Voraussetzungen für zulässige Änderung: unzutreffende Festsetzung, Korrekturnorm, Festsetzungsverjährung	1	
2.) Änderung + 300 € wegen nachgemeleter Einnahmen aus V + V		
- Nachmeldung kein Antrag iSd. § 172 Abs. 1 Nr. 2a AO	1	
- Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO; Begründung	1	
- Beginn FF mit Ablauf 17, reguläres Ende mit Ablauf 21	1	
- Prüfung Ablaufhemmung, § 171 Abs. 9 AO; Fristende mit Ablauf 25.11.21; Bescheid erging rechtzeitig	1	
- unzutreffende Korrekturvorschrift im Bescheid, keine Nichtigkeit, Heilung § 126 AO bzw. nach § 127 irrelevant	1	
3. Änderung um + 1.800 € infolge Rückstellungsminderung		
- Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zulässig; kein Ermittlungsverschulden	1	
- PA rechtzeitig bekannt gegeben; Aufteilung Prüfungsgegenstand nicht erforderlich; § 194 Abs. 1 S. 2 AO	2	
- Begründungsfehler bzgl. V+V würde nicht zur Nichtigkeit der PA führen	1	
- Ablaufhemmung § 171 Abs. 4 AO; Prüfungsbeginn war erst nach Ablauf der FF	2	
- Einspruch gegen PA enthält wegen AdV Antrag konkludent Antrag auf Verschiebung	2	
- PA wirkt auch gegen Gesamtrechtsnachfolger; FF wegen Ablaufh. nicht abgelaufen; Änderung + 1.800 € rechtmäßig	2	
4.) Änderung + 600 € - Auswertung der Feststellungsmitteilung		
- Änderung nach § 129 AO kommt nicht in Betracht; Begründung	1	
- Änderung nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich; Ablaufhemmung § 171 Abs. 10 AO	1	
- § 171 Abs. 4 AO greift nicht, da Gewinnanteil nicht Gegenstand der Prüfung; allerdings greift § 171 Abs. 10 S. 4 AO	1	
- falsche Begründung (Korrekturnorm); Heilung möglich bzw. irrelevant	1	

5.) Änderung ./ 900 € - Rechtsverfolgungskosten		
- Kosten fallen nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG; fehlende Korrekturnorm; Begründung; Materieller Fehler § 177 AO	1	
- unterer Korrekturrahmen 29.700 €; oberer Rahmen 32.400 €; materiell richtige Steuer 31.500 €	2	
6.) Einspruchsentscheidung		
- Tenor: Der Einspruch wird als unbegründet zurückgewiesen	1	
7.) Aussetzung der Vollziehung		
- Aussetzung iHv. 600 € (Folge-AdV); § 361 Abs. 3 Satz 1 AO	2	

Teil II: Umsatzsteuer

Sachverhalt 1		
Lieferung beb. Grundstück § 3 Abs. 1, Ort DK § 3 Abs. 7 S. 1 UStG, nicht steuerbar in Deutschland, in DK stbefreit	1	
a) Kein Vorsteuerabzug aus Gutachterrechnung, da § 14c UStG-Steuer; Umsatzort DK nach § 3a Abs. 3 Nr. 1b UStG, sonst. Leistg. des H in Deutschland nicht stbar	2	
b) Beförderungslstg § 3 Abs. 9, Ort § 3a Abs. 2 UStG Flensburg, stbar und steuerpflichtig	1	
- Steuerschuldnerschaft bei N gem. § 13b Abs. 1, Abs. 7 S. 2, Abs. 5 S. 1 UStG, fehlende Angabe unerheblich	1	
- Kein VorSt-Abzug für 1.130,50 € n § 15 Abs. 2 S 1 Nr. 2 UStG + Begründung	1	
- VorSt-Abzug aus den Rücktransportkosten im August 2024 + Begründung	1	
c) Verbringen von Baumaterial ist Lieferung n § 3 Abs. 1a UStG, stbefreit § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a Abs. 2, 3 UStG	2	
- Verbringen der Baumaschine keine Lieferung, nur vorübergehend, nicht stbar	1	
- Keine Berichtigung Vorsteuer nach § 15a UStG wg. Verwenden des Baumaterials	1	
Sachverhalt 2		
a) 1/3 Vorsteuerabzugsverbot aus der Errichtung des Gebäudes § 15 Abs. 1b; keine uWA § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG	1	
b) Erhaltungsaufwand unterliegt § 15 Abs. 1b UStG, Vorsteuerabzug beschränkt auf 2/3, 760 € abziehbar im VAZ 7/2024	1	
c) nachträgliche Herstellungskosten stets eigenes Zuordnungsobjekt, abziehbar 8.740 € im VAZ 9/2024; keine Vorsteuerberichtigung für Altgebäude	1	
d) Einbringung des Grundstücks in die GbR als nicht stbare Geschäftsveräußerung § 1 Abs. 1a UStG + Begründung; tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 1 und Abs. 12 S. 2 UStG; keine Unterbrechung des BRZ nach § 15a Abs. 10 UStG	2	
Schenkungsweise übernommene Einlageverpflichtung der Kinder ust.-rechtlich irrelevant + Begründung	1	
Sachverhalt 3		
a) Lieferung, Ort Italien, § 3c Abs. 1 UStG, Ausland, nicht steuerbar	2	
b) Besteuerungsverfahren: Wahlrecht, Registrierung in Italien oder OSS-Verfahren nach § 18j UStG	1	
c) Besteuerungszeitraum Quartal, § 16 Abs. 1d UStG, StE 3. Quartal 2024; Erklärung ggü. BZSt + Zahlung USt an BZSt	2	
Sachverhalt 4		
a) sonstige Leistung, Ort Italien, § 3a (3) Nr. 2 S. 2,3 UStG, Ausland, nicht steuerbar	1	
b) Besteuerungsverfahren: Wahlrecht, Registrierung in Italien oder OSS-Verfahren nach § 18j UStG	1	
c) Besteuerungszeitraum Quartal, § 16 Abs. 1d UStG, StE 3. Quartal 2024; Erklärung ggü. BZSt + Zahlung USt an BZSt	2	
Sachverhalt 5		
1. Zuordnungsgebot; Vorsteuerabzug 0 %, § 15 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG	1	
2. Nutzung Gebäude 2022 100 % stpfl., 2023 bis 14.08.2023 100 % stpfl. und ab 15.08.2023 sowie 2024 92,03 % stpfl.	2	

3. Prüfung § 15a UStG		
3.1. § 15a Abs. 1 S. 2, BRZ 01.06.2022 bis 31.05.2032	1	
3.2. Änderung der Verhältnisse 2022 100 %, 2023 97,01 %, 2024 92,03 %	2	
3.3. Berichtungsbetrag 2022 161.583 €, 2023 268.717 €, 2024 254.922 €; Erklärung jeweils in UStVA	3	

Teil III: Bewertungsrecht/ Erbschaftsteuer

Teil 1 - Erbschaftsteuerliche Belastung bei S 1		
I. Allgemeines		
- Erwerb von Todes wegen; sachliche und persönliche Steuerpflicht; Bewertungsstichtag; Steuerentstehung, Steuerschuldner	1,5	
II. Vermögensanfall nach Steuerwerten		
1. Ansatz Mercedes 190 SL mit 32.290 € (keine Befreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Buchst. b) ErbStG)	1	
2. Beteiligung an der Sonnenflut GmbH		
- Erwerb Anteil an vermögensverwaltenden GbR; anteiliger Erwerb der Wirtschaftsgüter, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG, Steuerwert 1.200.000 €	1	
- kein Paketzuschlag; keine Begünstigung (§§ 13a und 13b ErbStG), da keine unmittelbare Beteiligung	1,5	
3. Mietshaus in Lübeck		
- gemischt genutztes Grundstück, Wert 500.922 €, kein niedrigerer gemeiner Wert nach § 198 BewG	1,5	
- ein Drittel begünstigt nach § 13d ErbStG, Ermäßigung 16.698 €, Ansatz nach Begünstigung 484.224 €	1	
4. Rückständige Miete Sparkasse; Forderung i. H. d. Nennwerts von 2.860 €	0,5	
5. Lebensversicherung; Ansatz LV 1 mit 320.000 €; Erwerb LV 2 nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG, Ansatz mit 290.000 €	1	
6. Wertpapierdepot; Ansatz mit Kurswert von 1.050.000 € (§ 12 Abs. 1 ErbStG i. V. m. § 11 Abs. 1 BewG)	0,5	
7. Steuererstattungsanspruch für 2023, § 10 Abs. 1 Satz 3 ErbStG, Ansatz 26.340 €	1	
III. Verbindlichkeiten		
1. Vermächtnisverbindlichkeit gegenüber S 2		
a. Mercedes 190 SL; Ansatz als Verbindlichkeit mit 32.290 € (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)	1	
b. Lebensversicherung LV 1; Verbindlichkeit Vermächtnis an S 2: 320.000 € (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 ErbStG)	0,5	
2. Rentenanspruch der Eheleute Windisch:		
- Berechnung Rentenverbindlichkeit (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG) ggü. Eheleute Windisch, §§ 14 und 15 BewG	1,5	
- Abzugsbeschränkung nach § 10 Abs. 6 Satz 3 ErbStG (Ansatz ein Drittel nur mit 90%), abzugsfähiger Wert: 822.253 €	0,5	
3. Beiträge Lebensversicherung: Abzug § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG in Höhe von 10.000 €	0,5	
4. Beerdigungs-Pauschbetrag § 10 Abs. 5 Nr. 3 ErbStG, 10.300 €	0,5	
IV. Steuerberechnung - Vorerwerbe nach § 14 ErbStG		
1. Allgemeines		
2. Vorerwerbe		
a. Schenkung vom 02.06.2013 i. H. v. 35.000 €, 10-Jahresfrist	1	
b. Schenkung am 01.07.2016 (Hafengasse 16): Ansatz mit 83.000 €	1	
3. (folgerichtige) Steuerberechnung, Freibetrag § 16 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG, Abrundung Erwerb (§ 10 Abs. 1 Satz 6 ErbStG)	1,5	

Teil 2 - Grunderwerbsteuer		
Sachverhalt 1		
1. / 2. Steuerbarkeit / Steuerbefreiung § 5 i.V.m. § 3 Nr. 6 Satz 1 GrEStG (soweit Anteil auf Kind entfällt)	1	
3. Bemessungsgrundlage		
- § 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GrEStG / § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG / gemeiner Wert	1	
- Ermittlung Grundbesitzwert (§§ 189 ff. BewG) unter Berücksichtigung Verhältnisse zum Bewertungsstichtag		
- Geschäftsgrundstück (§ 181 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 6 BewG); Bewertung im Sachwertverfahren (§ 182 Abs. 4 Nr. 2 BewG)	1	
- Gebäudeart 13.2 / Anpassung Regelherstellungskosten an Baupreisindex für 2023 / Regionalfaktor 1,0 / Parkplatz nur, wenn bes. werthaltige Außenanlage	1	
- Bodenwert (§ 189 Abs. 2 i.V.m. § 179 BewG), 1.920.000 €	0,5	
- Ermittlung Gebäudesachwert, RHK x BGF x Baupreisindex x Regionalfaktor x Alterswertminderungsfaktor unter Berücksichtigung Mindestrestnutzungsdauer (§ 190 Abs. 6 BewG)	1	
- Bewertung Außenanlagen, als nicht besonders werthaltig erkannt (R B 190.5 ErbStR)	1	
- Ermittlung vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG), Wertzahl von 0,7 (§ 191 BewG i.V.m. Anlage 25), Sachwert	1	
4. / 5. Steuersatz, Steuerhöhe, Nichterhebung (§ 5 Abs. 2 GrEStG), Steuerentstehung	1	
Sachverhalt 2		
1. / 2. Steuerbarkeit / keine Steuerbefreiung	0,5	
3. Ursprüngliche Bemessungsgrundlage (530.000 €), § 8 Abs. 1 i. V. m. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG	0,5	
4. Steuersatz (6,5 %), Steuerhöhe, Steuerentstehung	0,5	
5. Änderung der BMG § 16 Abs. 3 GrEStG; Minderung Steuerhöhe auf Antrag, BMG 510.000 € bzw. 33.150 € GrESt	1,5	
Gesamtpunktzahl (möglich / erreicht)	100,0	