

# **Prüfungskommission**

## **für Wirtschaftsprüfer**

**Wirtschaftsprüfungsexamen gemäß §§ 5 – 14a WPO**

### **2. Aufsichtsarbeit in dem Modul „Steuerrecht“**

2. Halbjahr 2025

Termin: 26. Juni 2025

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel: 1. Steuergesetze

2. Steuerrichtlinien

3. Steuererlasse

– jeweils Beck'sche Textausgabe – Loseblatt-Textsammlung –

4. Habersack, Deutsche Gesetze

– Textsammlung und Ergänzungsband –

5. Nicht programmierbarer Taschenrechner

6. Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 2.1.2025 –

Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes

– [Anlage hier nicht beigefügt](#) –

Die Aufgabenstellung umfasst einschließlich dieses Vorblattes und des Auszugs aus dem BMF-Schreiben vom 2.1.2025 **51 Seiten**.

**Bitte geben Sie nach Ende der Bearbeitungszeit  
auch die Aufgabenstellung ab!**



### **Bearbeitungshinweise:**

1. Die Klausur besteht aus getrennten Aufgabenteilen, die in beliebiger Reihenfolge gelöst werden können.
2. Alle Aufgaben sind zu bearbeiten.
3. Sollten im Sachverhalt offenbare Unrichtigkeiten oder Widersprüche enthalten sein oder notwendige Angaben fehlen, so weisen Sie in Ihrer Lösung darauf hin und vermerken, wie Sie den Sachverhalt berichtigt oder ergänzt haben.
4. Begründen Sie Ihre Entscheidungen jeweils unter Hinweis auf die gesetzlichen Vorschriften, Verwaltungsanweisungen und ggfs. abweichende Rechtsprechung.
5. Gehen Sie nur auf die konkreten Fragestellungen ein und verzichten Sie auf allgemeine Darlegungen ohne Bezug zur jeweiligen Fragestellung.
6. Bei jeder Aufgabe sind die maximal erreichbaren Wertungspunkte angegeben. Die Punkte sollen zugleich einen Anhaltspunkt für die Gewichtung der Aufgaben darstellen. Es sind maximal **100 Punkte** erreichbar, davon

Teil I: 44 Punkte

Teil II: 18 Punkte

Teil III: 23 Punkte

Teil IV: 15 Punkte

## Teil I – Einkommensteuer (44 Punkte)

### Sachverhalt:

Dr. Max Müller (geb. am 25.06.1965) und Francesca Müller (geb. am 01.01.1963) sind seit dem 30.06.2003 verheiratet und bewohnen seit Jahren ein im Alleineigentum des Dr. Müller stehendes Einfamilienhaus in Stuttgart. Die Eheleute sind konfessions- und kinderlos. Bis zu seinem Umzug in die Neckarstraße 1 (vgl. unten Tz. 1) praktizierte Dr. Müller in der Charlottenstraße 5 in Stuttgart als selbständiger Arzt und Facharzt für Kardiologie in eigener Praxis. Die Räumlichkeiten dieser Praxis standen im Eigentum von Herrn Dr. Müller. Zum 01.01.2023 verlegte er seine Praxis innerhalb Stuttgarts in die Neckarstraße 1 (vgl. unten Tz. 1), wobei er die Praxisimmobilie in der Charlottenstraße verkaufen konnte (vgl. unten). Dr. Müller ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG und führt ausschließlich umsatzsteuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG aus. Mit Wirkung zum 31.07.2024 stellte Dr. Müller seine Tätigkeit als Arzt dauerhaft und endgültig ein (vgl. unten).

Aus seiner Arztstätigkeit für den Zeitraum Januar 2024 bis Juli 2024 erzielte Dr. Müller einen (vorläufigen) laufenden Gewinn in Höhe von 150.000 €. Die nachfolgenden (Geschäfts-)vorfälle sind in diesem zuvor genannten Gewinn bzw. an anderer Stelle bisher noch nicht berücksichtigt:

### 1. Erbfall Alfred Müller und Erwerb eines Grundstücks

Alfred Müller (der Vater des Dr. Müller) verstarb am 01.03.2018. Ausweislich des Erbscheins sind Dr. Müller sowie seine Schwester Kerstin zu je  $\frac{1}{2}$  Erben des verstorbenen Vaters geworden. Mit Erbauseinandersetzungsvertrag vom 01.12.2018 und mit Wirkung (d. h. Übergang von Nutzen und Lasten) zum 01.01.2019 setzten sich Dr. Müller und Kerstin über den gesamten Nachlass des Alfred Müller auseinander. Gegenstand des Erbauseinandersetzungsvertrages sind folgende Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten:

Vermögenswerte und Verbindlichkeiten:	Maßgebliche Werte für die Erbauseinandersetzung/gemeiner Wert/Teilwert/Verkehrswert:
Mehrfamilienhaus Uferweg 2 in Konstanz: Grund und Boden sowie Gebäude	680.000 €
Grundstück Neckarstraße 1 in Stuttgart: Grund und Boden	160.000 €
Neckarstraße 1 in Stuttgart: Gebäude	640.000 €
Goldmünzensammlung	500.000 €
Neckarstraße 1 in Stuttgart: Darlehensverbindlichkeit zur Finanzierung des Erwerbs	(./.) 300.000 €

Nach den Regelungen im Erbauseinandersetzungsvertrag erhält Kerstin das Mehrfamilienhaus Uferweg 2 in Konstanz. Dr. Müller bekommt das Grundstück nebst Gebäude Neckarstraße 1 in Stuttgart sowie die Goldmünzensammlung. Des Weiteren übernimmt er die Darlehensverbindlichkeit zur Finanzierung des Erwerbs des Grundstücks Neckarstraße 1 in Stuttgart. Der Darlehensgläubiger erteilte hierzu seine Zustimmung. Zum Ausgleich des Mehrerwerbs leistet Dr. Müller an Kerstin am 27.12.2018 eine Zahlung in Höhe von 160.000 €.

Zu den einzelnen Vermögensgegenständen bzw. Schulden liegen folgende Informationen vor:

### **Grundstück Neckarstraße 1 in Stuttgart**

Alfred Müller (Vater des Dr. Müller) erwarb das Grundstück Neckarstraße 1 nebst aufstehendem Geschäftsgebäude (Bauantrag des Gebäudes: 12.12.2005) mit notariellem Kaufvertrag vom 01.12.2013 (Übergang von Nutzen und Lasten zum 01.01.2014) zu einem Kaufpreis von 500.000 € (darin enthaltener Anteil Grund und Boden: 20 %, d. h. 100.000 €). Die Anschaffungsnebenkosten beliefen sich auf 50.000 €. Alfred Müller vermietete umsatzsteuerfrei ab dem 01.01.2014 das dem Privatvermögen zuzuordnende Grundstück nebst Gebäude an einen selbständigen Arzt zu einem monatlichen Mietzins von 4.000 €. Die Abschreibung (AfA) hat Alfred Müller stets zutreffend nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG a. F. mit 2 % ermittelt. Vom 01.03.2018 bis zum 31.12.2018 vermietete die Erbengemeinschaft als Rechtsnachfolger des Alfred Müller das Objekt weiter an den Arzt; ab dem 01.01.2019 vermietete schließlich Dr. Müller zu unveränderten Konditionen. Zum 31.12.2022 kündigte der Mieter allerdings das Mietverhältnis. Daher nutzte Dr. Müller ab dem 01.01.2023 das Grundstück ausschließlich für seine eigene ärztliche Tätigkeit, nachdem er dorthin den Sitz seiner Praxis verlegt hatte. Am 01.01.2023 hatten unstreitig der Grund und Boden (Neckarstraße 1) einen Teilwert/gemeinen Wert/Verkehrswert von 85.000 € und das Geschäftsgebäude (Neckarstraße 1) einen Teilwert/gemeinen Wert/Verkehrswert von 340.000 €. Alle Vermietungen erfolgen mit Einkünfteerzielungsabsicht.

### **Darlehensverbindlichkeit und Schuldzinsen**

Zur Finanzierung des Kaufpreises des Grundstücks Neckarstraße 1 nahm ursprünglich Alfred Müller (Vater) ein tilgungsfreies Darlehen in Höhe von 300.000 € auf, welches am 31.03.2024 in einem Betrag zurückzuzahlen und mit angemessenen 4 % pro Jahr zu verzinsen ist. Die Zinsbeträge sind vierteljährlich nachschüssig zu bezahlen und jeweils zum 31.03., 30.06., 30.09. und 31.12. eines jeden Jahres fällig. Da Dr. Müller im Rahmen der Erbauseinandersetzung das Darlehen übernommen hatte, zahlt er vom betrieblichen Bankkonto am 30.03.2024 die Zinsen für das erste Quartal 2024 in Höhe von 3.000 €. Ebenfalls am 30.03.2024 zahlte er den Darlehensbetrag in Höhe von 300.000 € von dem betrieblichen Konto der Arztpraxis zurück.

### **Immobilie Uferweg 2 in Konstanz**

Grundstück und Gebäude wurden von Alfred Müller (Vater) im Privatvermögen gehalten.

## **2. Geschäftsvorfälle der Arztpraxis**

### **Beteiligung an der L-GmbH**

Seit dem 01.01.2016 ist Dr. Müller an der L-GmbH in Höhe von 20 % beteiligt. Er hatte die Anteile von Anfang an zulässigerweise im notwendigen Betriebsvermögen seiner Arztpraxis geführt. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 50.000 € und haben seither keine Änderung

erfahren. Zum 31.07.2024 hat die 20%ige Beteiligung einen Verkehrswert/gemeinen Wert/Teilwert von 120.000 €. Am 05.05.2024 nimmt die L-GmbH eine Gewinnausschüttung vor und überweist auf das private Bankkonto des Dr. Müller nach Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag einen Betrag von 7.362,50 €.

### **Honorarforderungen**

Dr. Müller hat aus seiner Arztstätigkeit Leistungen an Privatpatienten für den Monat Juli 2024 in Höhe von 5.000 € erbracht, welche seitens seiner Patienten erst am 15.12.2024 auf das private Bankkonto des Dr. Müller überwiesen worden sind. Soweit möglich, möchte er diese unbestrittenen Forderungen im Betriebsvermögen belassen.

### **Fernseher**

Zum Betriebsvermögen gehört ferner ein zutreffend ausschließlich betrieblich genutzter Fernseher. Zum 31.07.2024 hat dieser Fernseher einen Buchwert (nach Abzug der laufenden AfA für das Jahr 2024, wobei der AfA-Betrag bereits im vorläufigen laufenden Gewinn von 150.000 € enthalten ist) von 10.000 € und einen Teilwert/gemeinen Wert/Verkehrswert ebenfalls in Höhe von 10.000 €. Den Fernseher überführte er anlässlich seiner Praxisveräußerung in sein Privatvermögen.

### **Mietzahlungen**

Des Weiteren hat Dr. Müller am 02.01.2024 die für das gesamte Kalenderjahr 2024 anfallende Gerätemiete für ein gemietetes Ultraschallgerät i. H. v. 1.200 € und die Gerätemiete für einen angemieteten Server i. H. v. 120 € vom betrieblichen Bankkonto bezahlt. Beide Geräte werden ausschließlich für die freiberufliche Praxis genutzt. Nach dem Verkauf seiner Arztpraxis (vgl. unten) tritt der Erwerber in die bestehenden Mietverträge ein und nutzt die Geräte ebenfalls freiberuflich. Bei der Kaufpreisbestimmung für die gesamte Praxis wurden die Mietzahlungen berücksichtigt.

### **Tablet**

Dr. Müller hat noch am 01.02.2024 ein gebrauchtes Tablet Air zum Preis von 241 € von dem Privatmann Peter Möllmann erworben, welches er ausschließlich für seine Arztpraxis bis zum 31.07.2024 nutzt.

### **Übertragung der Arztpraxis und vorhandenes Betriebsvermögen**

Nach dem Umzug seiner Praxis von der Charlottenstraße 5 in die Neckarstraße 1 wollte Dr. Müller beruflich noch einmal richtig durchstarten. Allerdings entwickelten sich die Dinge anders, weshalb er seine freiberufliche Tätigkeit zum 31.07.2024 krankheitsbedingt endgültig und dauerhaft einstellen musste. Daraufhin veräußert Dr. Müller mit Ablauf des 31.07.2024 (Datum des Übertragungsvertrages: 31.07.2024) seine gesamte Arztpraxis – d. h. alle

Wirtschaftsgüter seiner Praxis (insbesondere auch das Grundstück Neckarstraße 1 in Stuttgart) – mit Ausnahme der Honorarforderungen gegenüber den Privatpatienten und des Fernsehers an den jungen Facharzt Dr. Sana. Dr. Müller hat bisher keinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen. Im Zusammenhang mit der Veräußerung eines von ihm ebenfalls betriebenen Gewerbebetriebes ist Dr. Müller jedoch bereits im Jahr 2023 der ermäßigte Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG gewährt worden. Neben dem aus den obigen Textziffern zu entnehmenden Betriebsvermögen ist zum 31.07.2024 noch folgendes Betriebsvermögen der Arztpraxis zu verzeichnen:

### **Einrichtung**

Zum 31.07.2024 ist noch eine Einrichtung mit einem Buchwert von 7.149 € vorhanden.

### **Bankguthaben**

Das Bankkonto der Praxis weist zum 31.07.2024 ein Guthaben i. H. v. 5.000 € aus.

### **Grundstück Neckarstraße 1, Stuttgart**

Aus einem (zutreffenden) Wertgutachten ergibt sich für den Grund und Boden Neckarstraße 1 in Stuttgart zum 31.07.2024 ein gemeiner Wert/Teilwert/Verkehrswert von 93.500 €. Das Gebäude Neckarstraße 1 wird in dem Gutachten zum 31.07.2024 mit einem gemeinen Wert/Teilwert/Verkehrswert von 374.000 € ausgewiesen.

### **Veräußerung des bisherigen Praxisgrundstücks in der Charlottenstraße 5**

Aus der Veräußerung seines bisherigen Praxisgrundstücks (wesentliche Betriebsgrundlage der freiberuflichen Tätigkeit) Ende 2022 hat Dr. Müller zulässigerweise gem. § 6c Abs. 1 Satz 2 EStG aufgrund der Möglichkeit der Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG am 31.12.2022 einen Betriebsausgabenabzug in Höhe von 5.000 € vorgenommen. Seitdem hat Dr. Müller diesbezüglich bis zur Einstellung seiner freiberuflichen Tätigkeit nichts weiter unternommen. Dr. Müller ist sich nicht sicher, was aufgrund der Einstellung seiner Tätigkeit nunmehr zu unternehmen ist. Soweit möglich, möchte er diese Rücklage anlässlich der Veräußerung seiner Praxis auflösen.

### **Praxis-Kaufpreis**

Als Gegenleistung für die Übertragung der Praxis hat Dr. Sana am 01.08.2024 einen Geldbetrag von 637.000 € zu entrichten. Von dem Gesamtkaufpreis in Höhe von 637.000 € entfallen 120.000 € auf den 20%igen Anteil an der L-GmbH. Des Weiteren beinhaltet der Gesamtkaufpreis von 637.000 € einen Betrag von 93.500 € für den Grund und Boden Neckarstraße 1 sowie einen Betrag von 374.000 € für das Gebäude Neckarstraße 1 in Stuttgart. Dr. Sana ist seiner Zahlungsverpflichtung nachgekommen. Zudem trägt Dr. Sana alle Kosten der Veräußerung.

### Aufgaben:

1. Stellen Sie für Dr. Müller und Francesca Müller die persönliche Steuerpflicht, die Veranlagungsform sowie den Tarif für den Veranlagungszeitraum 2024 dar. Die Eheleute haben für den Veranlagungszeitraum 2024 keinen Antrag hinsichtlich der Veranlagungsform gestellt.
2. Erläutern Sie dem Grunde nach, welche Einkünfte Dr. Müller aus seiner Tätigkeit als Arzt im Veranlagungszeitraum 2024 erzielt.
3. Stellen Sie zunächst die ertragssteuerlichen Folgen der Erbauseinandersetzung zwischen Dr. Müller und seiner Schwester Kerstin **nur für Dr. Müller** dar. Äußern Sie sich hierbei insbesondere auch zu den Anschaffungskosten der erworbenen Wirtschaftsgüter und zur Entgeltlichkeitsquote. Auf die Zurechnung der Einkünfte zwischen Erbfall und Erbauseinandersetzung ist nicht einzugehen.
4. Äußern Sie sich des Weiteren zu der Frage, ob und ggfs. mit welchem Wert das Grundstück Neckarstraße 1 in Stuttgart auf Grund der ab dem 01.01.2023 stattfindenden Eigennutzung in das Betriebsvermögen des Dr. Müller einzulegen und welche Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung ab diesem Zeitpunkt zu Grunde zu legen ist.
5. Ermitteln Sie sodann nur für Dr. Müller die niedrigsten möglichen Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 2024. Alle erforderlichen Anträge gelten als gestellt, soweit sich aus dem Sachverhalt nichts anderes ergibt. Erstellen Sie insbesondere auch die Bilanz nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG. Bilden Sie ggfs. auch dann aktive bzw. passive Rechnungsabgrenzungsposten, wenn es sich um einen Fall geringer Bedeutung handelt.
6. Des Weiteren ist zu erläutern, ob und in welcher Höhe Dr. Müller außerordentliche Einkünfte i. S. d. § 34 EStG im Veranlagungszeitraum 2024 erzielt und nach welcher Vorschrift ggfs. die Einkommensteuer zu ermitteln ist. Eine Berechnung der Steuer ist nicht vorzunehmen.

### Hinweise:

1. Dr. Müller möchte anlässlich der Veräußerung keine Rücklagen bilden; insbesondere möchte er aus dem Verkauf des Grundstücks bzw. aus dem Verkauf der Beteiligung keine Rücklage bilden.
2. Auf eine eventuelle Wertberichtigung der Honorarforderungen ist nicht einzugehen.
3. Sofern eine Abschreibung in Betracht kommen sollte, ist die lineare und nicht die degressive AfA anzuwenden.



## Teil II – Gründung einer GmbH (18 Punkte)

### Sachverhalt:

Der Einzelunternehmer Udo Walther (U, 51 Jahre alt) betrieb seit Jahren in Mannheim ein Unternehmen zur Herstellung von Zubehörteilen für Wärmepumpen. Das Einzelunternehmen ist in das Handelsregister eingetragen. Nachdem sich die Nachfrage nach Wärmepumpen am Markt nicht wie erhofft entwickelt hat, möchte U sein Unternehmen in eine GmbH einbringen, auch um etwaige Haftungsrisiken künftig zu begrenzen.

Mit notariell beurkundetem Einbringungsvertrag vom 05.07.2024 übertrug U das Einzelunternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die mit Gesellschaftsvertrag vom selben Tag neu gegründete U-GmbH. Die Errichtung der U-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Mannheim erfolgte dabei im Wege der kombinierten Bar- und Sachgründung und einem Stammkapital von 25.000 €. Die Gründung der U-GmbH soll steuerlich mit Rückwirkung zum 01.01.2024 erfolgen. Die U-GmbH wurde am 02.08.2024 in das Handelsregister eingetragen. Geschäftsführer und Alleingesellschafter der U-GmbH ist U.

Die von U zu leistende Bareinlage i. H. v. 25.000 € wurde noch im Juli 2024 von seinem privaten Konto auf das neu eingerichtete Bankkonto der U-GmbH (in Gründung) überwiesen. U hatte sich im Rahmen der Gründung der GmbH gleichzeitig verpflichtet, zusätzlich zur Bareinlage als Aufgeld sein gesamtes Einzelunternehmen im Wege der Einzelrechtsnachfolge in die U-GmbH einzubringen. Das Einzelunternehmen des U hatte zum Einbringungsstichtag einen Buchwert von 900.000 € und einen gemeinen Wert von 2.000.000 €. Für die Bareinlage und das eingebrachte Einzelunternehmen erhielt U neben einem Geschäftsanteil im Nominalwert von 25.000 € eine Darlehensforderung i. H. v. 750.000 €. Der Restbetrag wird in die Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 Nr. 1 HGB) eingestellt.

U stellte beim zuständigen Finanzamt im Namen der GmbH einen form- und fristgerechten Antrag auf Buchwertansatz. Die übrigen Voraussetzungen für den Buchwertansatz nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 und Abs. 2 Satz 3 UmwStG liegen unstreitig vor.

Die Steuerbilanz stellt sich für das Einzelunternehmen zum 31.12.2023 wie folgt dar:

### Steuerbilanz Einzelunternehmen U

Aktiva (€)	zum 31.12.2023		Passiva (€)
Grund und Boden	550.000	Eigenkapital	900.000
Gebäude	800.000	§ 6b-Rücklage	100.000
Maschine 1	110.000	Verbindlichkeiten	1.550.000
Maschine 2	180.000		
Forderungen LuL	420.000		
Aktien ( <i>Streubesitz</i> )	50.000		
Bank	<u>440.000</u>		
<b>Summe</b>	<b>2.550.000</b>	<b>Summe</b>	<b>2.550.000</b>

Die Teilwerte (= gemeinen Werte) der einzelnen Wirtschaftsgüter des Einzelunternehmens weisen zum 31.12.2023 folgende Werte (in €) aus:

Grund und Boden	698.000
Gebäude	1.200.000
Maschine 1	102.000
Maschine 2	300.000
Aktien (Streubesitz)	130.000
Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG)	60.000
Firmenwert	240.000
Drohverlust-Rückstellung	40.000

#### Weitere Hinweise:

Aufgrund der Veräußerung eines Lagerplatzes im Jahre 2021 hatte U in der Steuerbilanz des Einzelunternehmens die § 6b-Rücklage zutreffend gebildet. Da die U-GmbH im November 2024 die Anschaffung eines weiteren Grundstücks geplant hat, soll die § 6b-Rücklage für diese Anschaffung verwendet werden.

Bei dem o. g. Teilwert für die GWG i. H. v. 60.000 € handelt es sich um zahlreiche selbständig abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in der Steuerbilanz des U bereits abgeschrieben waren und deren einzelne Teilwerte jeweils unter 800 € liegen.

Die Drohverlust-Rückstellung resultiert aus einem vom Einzelunternehmer U im Jahr 2023 abgeschlossenen Vertrag, aus dem die U-GmbH – unstreitig – einen Verlust i. H. v. 40.000 € erzielen wird. Der Verlust hatte sich jedoch bis zum 31.12.2024 noch nicht realisiert. Die Drohverlust-Rückstellung wurde handels- und steuerrechtlich im Einzelunternehmen des U zutreffend behandelt.

Bei den übrigen Wirtschaftsgütern und Bilanzpositionen entsprechen die Teilwerte den ausgewiesenen Buchwerten zum 31.12.2023.

#### Aufgaben:

1. Nehmen Sie bitte aus ertragsteuerrechtlicher Sicht Stellung zu der Einbringung bei U und der U-GmbH. Gehen Sie hierbei auch auf die weitere steuerliche Behandlung der Drohverlust-Rückstellung bei der U-GmbH im Jahre 2024 ein.
2. Erstellen Sie bitte auch die **steuerliche Eröffnungsbilanz** der U-GmbH zum 01.01.2024. Alle erforderlichen Anträge wurden gestellt.

**Hinweise:**

- Euro-Cent-Beträge sind kaufmännisch auf volle Euro auf- bzw. abzurunden (Aufrundung, wenn  $\geq 0,50$  €).
- Etwaige Berechnungen sind nachvollziehbar darzustellen.
- Auf die weitere Abschreibung bei der U-GmbH ist nicht einzugehen.
- Gehen Sie bitte davon aus, dass U einen möglichst niedrigen Wertansatz anstrebt. Es ist ferner davon auszugehen, dass ggfs. erforderliche Anträge zur Umsetzung der Vorgaben der Gesellschafter ordnungsgemäß gestellt wurden.
- Auf eine etwaige Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen.

**Teil III – Erbschaftsteuer (23 Punkte)**

Martin Maier (M) verstarb am 30.09.2024 im Alter von 83 Jahren in Hamburg durch plötzlichen Herztod. M hinterlässt seine Ehefrau Friederike Maier (F, 79 Jahre), mit der er seit ihrer Hochzeit im Jahre 1979 im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft lebt. M hat seine Frau F durch formgültiges Testament zur Alleinerbin eingesetzt. Aufgrund eines Schlaganfalles war M seit einigen Jahren pflegebedürftig. F pflegte ihn seither liebevoll ohne Erhalt einer finanziellen Entschädigung. Für eine Pflegekraft hätte das angemessene Entgelt für den gesamten Zeitraum der Pflege 25.000 € betragen.

Im Hinblick auf die Beurteilung des Nachlasses liegen folgende Informationen zu Vermögensgegenständen bzw. Verpflichtungen vor:

**Bankguthaben**

Bei der DKB Bank unterhielten die Eheleute ein gemeinsames Girokonto, welches auf den Namen der Eheleute lautet und zum Todeszeitpunkt ein Guthaben (inkl. aufgelaufener Zinsen) i. H. v. insgesamt 182.400 € aufweist. Das Guthaben des Kontos beruht auf Einzahlungen beider Ehegatten in etwa gleicher Höhe.

**Hausrat, PKW**

Zum Nachlass des M gehören auch Geschirr, Wäsche, Kleidungsstücke, eine neue Waschmaschine und weiterer Hausrat im Wert von insgesamt 34.800 €. Ebenfalls zum Nachlass des M gehören zudem ein Pkw (Marke Mercedes C-Klasse) im Wert von 13.000 € sowie Münzen im Wert von 3.000 €.

## **Dreifamilienhaus und Restdarlehen**

M war Alleineigentümer eines Dreifamilienhauses mit drei gleich großen und gleich ausgestatteten Wohnungen in Hamburg. Der zutreffend festgestellte Wert des gesamten Dreifamilienhausgrundstücks beläuft sich zum Todeszeitpunkt insgesamt auf 900.000 €. Die EG-Wohnung wurde von den Eheleuten M und F bewohnt. F will hier auch weiterhin wohnen bleiben. Die letzten 3 Monate vor seinem Tode musste M jedoch in einem Pflegeheim verbringen. Das 1. OG war an eine Rentnerin zu Wohnzwecken entgeltlich vermietet. Das 2. OG wurde an den Lieblingsneffen L unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen. M hatte das Dreifamilienhaus vor rund 8 Jahren umfassend renoviert (Dach, Heizung und Außenfassade) und hierzu ein Bankdarlehen aufgenommen, welches zum Todeszeitpunkt noch mit 30.000 € valutierte. Offene Zinsverbindlichkeiten bestehen zum Todeszeitpunkt nicht mehr.

## **Steuererstattungsanspruch des M für 2024**

Das zuständige Wohnfinanzamt hat mit Bescheid vom 10.04.2025 eine (nur) auf M entfallende Einkommensteuererstattung i. H. v. 2.000 € für den Veranlagungszeitraum 2024 festgesetzt. Die Gutschrift durch das Finanzamt auf dem angegebenen Bankkonto erfolgte nur wenige Tage später.

## **Lebensversicherung**

M hatte eine Kapitallebensversicherung für den Fall seines Todes abgeschlossen. Als begünstigte Person hatte M seinen Lieblingsneffen L (wirksam) eingesetzt. Die Versicherungsleistung weist zum Todeszeitpunkt einen Wert von 48.000 € aus (inkl. Überschussbeteiligung etc.). Nach dem Tode des M wird die Versicherungsleistung an L ausbezahlt.

## **Vorschenkungen**

Im Jahre 2015 schenkte M seiner Ehefrau F zum 70. Geburtstag eine Halskette im Wert von 1.200 €. Zudem schenkte M der F bereits 2011 Bankguthaben i. H. v. 56.000 € sowie 2019 ein Bankdepot mit zutreffendem Wert von 475.870 €. Weitere Schenkungen liegen nicht vor.

## **Witwenrente aus der Deutschen Rentenversicherung**

Aufgrund des Todes des M erhält F eine lebenslängliche (erbschaftsteuerfreie) Witwenrente aus der Deutschen Rentenversicherung. Der Kapitalwert dieser Witwenrente beträgt zum Todeszeitpunkt 126.000 €.

## **Während der Ehe erzielter Zugewinn**

Der während der Ehe erzielte Zugewinn wurde für M zutreffend i. H. v. 900.000 € und für seine Ehefrau F zutreffend i. H. v. 500.000 € ermittelt (die Indexierung des Anfangsvermögens auf den Bewertungsstichtag wurde hierbei bereits zutreffend berücksichtigt). Es ist hierbei davon

auszugehen, dass die Werte der Vermögensgegenstände auch den erbschaftsteuerlichen Werten entsprechen. Bei der erbschaftsteuerlichen Berücksichtigung eines etwaigen Zugewinnausgleichsanspruchs ist **vereinfachend** davon **auszugehen**, dass das Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers **80 %** beträgt (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 6 ErbStG).

#### **Aufgaben:**

1. Nehmen Sie Stellung zu dem sich aus dem Sachverhalt ergebenden Erwerbsvorgang der F, zur sachlichen und persönlichen Erbschaftsteuerpflicht, zu dem zu Grunde zu liegenden Bewertungsstichtag sowie zum Zeitpunkt der Entstehung der Erbschaftsteuer, zur Steuerschuldnerschaft sowie zur einschlägigen Steuerklasse (Anm.: eine kurze nachvollziehbare Darstellung genügt).
2. Ermitteln Sie den steuerpflichtigen Gesamterwerb der Alleinerbin F i. S. v. § 10 ErbStG unter Berücksichtigung von eventuellen Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen sowie etwaiger Freibeträge.
3. Ermitteln Sie die Erbschaftsteuer für den Erwerb der Alleinerbin F.

#### **Hinweise:**

1. Begründen Sie Ihre Auffassung unter Angabe der jeweils einschlägigen Rechtsgrundlagen.
2. Die Ermittlung des Gesamterwerbs der F ist nachvollziehbar darzustellen.
3. **Nicht einzugehen** ist auf verfahrensrechtliche Aspekte und Bewertungsfragen und einschlägige Bewertungsvorschriften.
4. Bei der Ermittlung des steuerlich zutreffenden Zugewinnausgleichbetrags i. S. d. § 5 Abs. 1 ErbStG ist von der oben genannten Vereinfachung auszugehen (vgl. die Angaben im Sachverhalt).

## **Teil IV – Auslandstätigkeiten (15 Punkte)**

### **Sachverhalt:**

Der im Sinne des § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Wolfgang Meier (W) hat seinen Wohnsitz und den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen in Frankfurt/Main. Er ist ledig, konfessionslos und hat im Jahr 2024 folgende Sachverhalte verwirklicht:

### **Tätigkeit als Angestellter der IT-Concept GmbH**

W ist IT-Spezialist und seit Jahren als Angestellter bei der IT-Beratungsfirma IT-Concept GmbH in Frankfurt/Main tätig. Der Alleingesellschafter der Beratungsfirma wollte auch in Schweden aktiv werden, um seinem Unternehmen ein internationales Flair geben zu können. Auf Grund diverser Projekte hat sich W in Schweden an 90 zusammenhängenden Tagen in den Monaten Oktober 2023 bis Dezember 2023 aufgehalten. Während dieses Zeitraumes war er ununterbrochen dort und kehrte erst im Dezember 2023 zurück nach Frankfurt/Main.

Leider erkrankte im Januar 2024 ein weiterer IT-Berater der IT-Concept GmbH, so dass W kurzfristig einspringen musste. Er reiste daher im Februar 2024 für diverse Beratungen bei unterschiedlichen Firmen nach Schweden und konnte seine Tätigkeit dort erst nach 215 Aufenthaltstagen am 31. August 2024 beenden. Er nächtigte an den 215 Tagen ausschließlich in verschiedenen und wechselnden Hotelzimmern.

W nutzte die Gelegenheit und verbrachte direkt im Anschluss an die 215 Tage noch weitere 10 Tage regulären Urlaub in Schweden und kehrte erst Anfang September 2024 zurück nach Frankfurt/Main. Im Anschluss war W nicht mehr in Schweden tätig. Sämtliche Lohnkosten inklusive des auf die Tätigkeit in Schweden entfallenden Teils wurden durch die IT-Concept GmbH getragen und dem deutschen Lohnsteuerabzug unterworfen. Auf die Tätigkeit in Deutschland entfallen Einkünfte i. H. v. 10.000 €; auf die Tätigkeit in Schweden i. H. v. 30.000 €. Für die Tätigkeit in Schweden hat W. (als unstreitig und zutreffend zu unterstellende) zusätzliche und nachgewiesene 10.000 € als schwedische Einkommensteuer geleistet.

### **Tätigkeit als selbständiger Dozent**

Neben seiner Tätigkeit als angestellter IT-Berater bei der IT-Concept GmbH ist W seit Jahren noch als selbständiger Dozent tätig. Im Zeitraum März bis August 2024 bot er in Schweden Computerkurse an und unterrichtete dort den Umgang mit diversen Softwareprogrammen. Für die Ausübung der Tätigkeit stand ihm keine feste Einrichtung zur Verfügung, da die Kurse immer in unterschiedlichen Örtlichkeiten stattgefunden haben. Die Kursgebühren vereinbarte er immer vor Ort. Insgesamt beliefen sich die Einnahmen auf 30.000 €. Im Zusammenhang mit den Kursen in Schweden sind ihm unstreitig voll abzugsfähige Aufwendungen in Höhe von 5.000 € entstanden. Ab Mitte September 2024 führte er in Deutschland ebenfalls Computerkurse durch. Hierbei vereinnahmte er in 2024 insgesamt 8.000 €; die damit im Zusammenhang stehenden unstreitig voll abzugsfähigen Aufwendungen belaufen sich auf 3.000 €. W ermittelt dabei seinen Gewinn zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG.

**Aufgaben:**

Ermitteln Sie für W die in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte für den Veranlagungszeitraum 2024. Äußern Sie sich hierbei insbesondere zu

- den nach deutschem Recht zu ermittelnden Einkünften dem Grunde und der Höhe nach, zu dem durch das DBA zugewiesenen Besteuerungsrecht sowie
- zu den Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in Deutschland und
- zu den insoweit in Deutschland zu beachtenden tariflichen Besonderheiten.

**Hinweise:**

1. Aus Vereinfachungsgründen ist auf die Umsatzsteuer nicht einzugehen.
2. Zwischen Deutschland und Schweden besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen, welches auszugsweise beigefügt ist (nachfolgend als DBA bezeichnet).
3. Unterstellen Sie, dass das „Multilaterale Instrument (MLI)“ für das DBA zwischen Deutschland und Schweden nicht zur Anwendung kommt.
4. Unterstellen Sie für Ihre Bearbeitung, dass W im Sinne des Art. 4 Abs. 1 DBA Deutschland – Schweden im Veranlagungszeitraum 2024 auch in Schweden zwar als ansässig gilt, aber dort über keine ständige Wohnstätte verfügt.

## **Auszug aus dem DBA zwischen Deutschland und Schweden**

Die Bundesrepublik Deutschland

und

das Königreich Schweden –

von dem Wunsch geleitet, ihre wirtschaftlichen Beziehungen weiterzuentwickeln und ihre Zusammenarbeit in Steuersachen zu vertiefen,

in der Absicht, auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ohne Möglichkeiten zur Nicht- oder Niedrigbesteuerung durch Steuerverkürzung oder -umgehung (unter anderem durch missbräuchliche Gestaltungen mit dem Ziel des Erhalts von in diesem Abkommen vorgesehenen Erleichterungen zum mittelbaren Nutzen von in Drittstaaten ansässigen Personen) zu schaffen –

sind wie folgt übereingekommen:

### **Abschnitt I**

#### **Allgemeine Bestimmungen**

#### **Artikel 1**

##### **Unter das Abkommen fallende Personen**

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

(2) Im Sinne dieses Abkommens gelten Einkünfte, die von Rechtsträgern oder Gebilden oder über Rechtsträger oder Gebilde bezogen werden, die nach dem Steuerrecht eines der Vertragsstaaten als vollständig oder teilweise steuerlich transparent behandelt werden, als Einkünfte einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person, jedoch nur, soweit die Einkünfte für Zwecke der Besteuerung durch diesen Staat als Einkünfte einer in diesem Staat ansässigen Person behandelt werden.

#### **Artikel 2**

##### **Unter das Abkommen fallende Steuern**

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

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



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

a) in der Bundesrepublik Deutschland

- 1) die Einkommensteuer,
- 2) die Körperschaftsteuer,
- 3) die Gewerbesteuer und
- 4) die Vermögensteuer,

einschließlich der hierauf erhobenen Zuschläge (im Folgenden als „deutsche Steuer“ bezeichnet);

b) in Schweden

- 1) die staatliche Einkommensteuer (den statliga inkomstkatten),
- 2) die Abzugsteuer auf Dividenden (kupongskatten),
- 3) die Einkommensteuer für beschränkt Steuerpflichtige (den sårskilda inkomstkatten för utomlands bosatta),
- 4) die Einkommensteuer für beschränkt steuerpflichtige Künstler und Sportler (den sårskilda inkomstkatten för utomlands bosatta artister m.fl.),
- 5) die Gemeindeeinkommensteuer (den kommunala inkomstkatten) und
- 6) die Vermögensteuer (statlig förmögenhetsskatt)

(im Folgenden als „schwedische Steuer“ bezeichnet).

4) Das Abkommen gilt auch für alle Steuern gleicher oder im Wesentlichen ähnlicher Art, die nach der Unterzeichnung des Abkommens neben den in Absatz 3 genannten Steuern oder an deren Stelle erhoben werden. Die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten teilen einander die in ihren Steuergesetzen eingetretenen bedeutsamen Änderungen mit.

### **Artikel 3** **Allgemeine Begriffsbestimmungen**

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

- a) umfasst der Ausdruck „Bundesrepublik Deutschland“, wenn im geographischen Sinn verwendet, das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland sowie das an das Küstenmeer angrenzende Gebiet des Meeresbodens, seines Untergrunds und der darüberliegenden Wassersäule, in dem die Bundesrepublik Deutschland in Übereinstimmung mit dem Völkerrecht und ihren innerstaatlichen Rechtsvorschriften souveräne Rechte oder Hoheitsbefugnisse zum Zweck der Erforschung, Ausbeutung, Erhaltung und Bewirtschaftung der lebenden und nicht lebenden natürlichen Ressourcen oder zur Energieerzeugung aus erneuerbaren Energieträgern ausübt;
- b) bedeutet der Ausdruck „Schweden“ das Königreich Schweden und umfasst, wenn im geographischen Sinn verwendet, das Staatsgebiet, das Küstenmeer Schwedens sowie

sonstige Meeresgebiete, in denen Schweden nach dem Völkerrecht souveräne Rechte oder Hoheitsbefugnisse ausübt;

- c) bedeuten die Ausdrücke „ein Vertragsstaat“ und „der andere Vertragsstaat“, je nach dem Zusammenhang, die Bundesrepublik Deutschland oder Schweden;
- d) umfaßt der Ausdruck „Person“ natürliche Personen und Gesellschaften;
- e) bedeutet der Ausdruck „Gesellschaft“ juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden;
- f) bedeuten die Ausdrücke „Unternehmen eines Vertragsstaats“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaats“, je nachdem, ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer in einem anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird;
- g) umfaßt der Ausdruck „internationaler Verkehr“ jede Beförderung mit einem Seeschiff oder Luftfahrzeug, das von einem Unternehmen eines Vertragsstaats betrieben wird, es sei denn, das Seeschiff oder Luftfahrzeug wird ausschließlich zwischen Orten im anderen Vertragsstaat betrieben;
- h) hat der Ausdruck „unbewegliches Vermögen“ die Bedeutung, die ihm nach dem Recht des Vertragsstaats zukommt, in dem das Vermögen liegt. Der Ausdruck umfaßt in jedem Fall das Zubehör zum unbeweglichen Vermögen, das lebende und tote Inventar land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Gebäude, die Rechte, für die die Vorschriften des Privatrechts über Grundstücke gelten, Nutzungsrechte an unbeweglichem Vermögen sowie Rechte auf veränderliche oder feste Vergütungen für die Ausbeutung oder das Recht auf Ausbeutung von Mineralvorkommen, Quellen und anderen Bodenschätzen; Schiffe und Luftfahrzeuge gelten nicht als unbewegliches Vermögen;
- i) bedeutet der Ausdruck „Staatsangehöriger“
  - 1) in bezug auf die Bundesrepublik Deutschland alle Deutschen im Sinne des Grundgesetzes für die Bundesrepublik Deutschland und alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in der Bundesrepublik Deutschland geltenden Recht errichtet worden sind;
  - 2) in bezug auf Schweden alle natürlichen Personen, die die schwedische Staatsangehörigkeit besitzen und alle juristischen Personen, Personengesellschaften und anderen Personenvereinigungen, die nach dem in Schweden geltenden Recht errichtet worden sind;
- j) bedeutet der Ausdruck „zuständige Behörde“
  - 1) in der Bundesrepublik Deutschland den Bundesminister der Finanzen oder die Behörde, an die er seine Befugnisse delegiert hat;
  - 2) in Schweden den Finanzminister, seinen Bevollmächtigten oder die Behörde, an die er seine Befugnisse delegiert hat.

(2) Bei der Anwendung des Abkommens durch einen Vertragsstaat hat, wenn der Zusammenhang nichts anderes erfordert, jeder im Abkommen nicht definierte Ausdruck die Bedeutung, die ihm im Anwendungszeitraum nach dem Recht dieses Staates über die Steuern zukommt,

für die das Abkommen gilt, wobei die Bedeutung nach dem in diesem Staat anzuwendenden Steuerrecht den Vorrang vor einer Bedeutung hat, die der Ausdruck nach anderem Recht dieses Staates hat.

#### **Artikel 4** **Ansässige Person**

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

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

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

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

#### **Artikel 5** **Betriebsstätte**

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

(2) Der Ausdruck „Betriebsstätte“ umfaßt insbesondere:

- a) einen Ort der Leitung,
- b) eine Zweigniederlassung,
- c) eine Geschäftsstelle,
- d) eine Fabrikationsstätte,
- e) eine Werkstätte und

f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.

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

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

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

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

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

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

## Abschnitt II Besteuerung des Einkommens und Vermögens

### **Artikel 14 Selbständige Arbeit**

(1) Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus einem freien Beruf oder aus sonstiger selbständiger Tätigkeit bezieht, können nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, daß der Person im anderen Vertragsstaat für die Ausübung ihrer Tätigkeit gewöhnlich eine feste Einrichtung zur Verfügung steht. 2Steht ihr eine solche feste Einrichtung zur Verfügung, so können die Einkünfte im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser festen Einrichtung zugerechnet werden können.

(2) Der Ausdruck „freier Beruf“ umfaßt insbesondere die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, literarische, künstlerische, erzieherische oder unterrichtende Tätigkeit sowie die selbständige Tätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Rechtsanwälte, Ingenieure, Architekten und Buchsachverständigen.

### **Artikel 15 Unselbständige Arbeit**

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 19 können Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so können die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

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

- a) der Empfänger sich im anderen Staat insgesamt nicht länger als 183 Tage während des betreffenden Kalenderjahrs aufhält und
- b) die Vergütungen von einem Arbeitgeber oder für einen Arbeitgeber gezahlt werden, der nicht im anderen Staat ansässig ist, und
- c) die Vergütungen nicht von einer Betriebsstätte oder einer festen Einrichtung getragen werden, die der Arbeitgeber im anderen Staat hat.

(3) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels können Vergütungen für unselbständige Arbeit, die an Bord eines Seeschiffs oder Luftfahrzeugs, das ein Unternehmen eines Vertragsstaats im internationalen Verkehr betreibt, ausgeübt wird, in diesem Staat besteuert werden.

(4) Die Bestimmungen des Absatzes 2 finden keine Anwendung auf Vergütungen für Arbeit im Rahmen gewerbsmäßiger Arbeitnehmerüberlassung. Die zuständigen Behörden treffen nach Artikel 39 die Vereinbarungen, die notwendig sind, um eine doppelte Erhebung von Abzugsteuern zu vermeiden und die Steueransprüche der beiden Vertragsstaaten zu sichern.

**Hinweis: Artikel 16 bis 20 sind nicht einschlägig.**

## **Artikel 21 Andere Einkünfte**

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

(2) Absatz 1 ist auf andere Einkünfte als solche aus unbeweglichem Vermögen nicht anzuwenden, wenn der in einem Vertragsstaat ansässige Empfänger im anderen Vertragsstaat eine gewerbliche Tätigkeit durch eine dort gelegene Betriebsstätte oder eine selbständige Arbeit durch eine dort gelegene feste Einrichtung ausübt und die Rechte oder Vermögenswerte, für die die Einkünfte gezahlt werden, tatsächlich zu dieser Betriebsstätte oder festen Einrichtung gehören. In diesem Fall ist Artikel 7 beziehungsweise Artikel 14 anzuwenden.

## **Artikel 23 Vermeidung der Doppelbesteuerung im Wohnsitzstaat**

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

- a) Von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer werden die Einkünfte aus Schweden sowie die in Schweden gelegenen Vermögenswerte ausgenommen, die nach diesem Abkommen in Schweden besteuert werden können und die nicht unter Buchstabe b fallen. Die Bundesrepublik Deutschland behält aber das Recht, die so ausgenommenen Einkünfte und Vermögenswerte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte und Vermögenswerte zu berücksichtigen. Die vorstehenden Bestimmungen sind auch auf Einkünfte aus Ausschüttungen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften anzuwenden, die an eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft von einer in Schweden ansässigen Gesellschaft gezahlt werden, deren Kapital zu mindestens 10 v. H. unmittelbar der deutschen Gesellschaft gehört.

Nicht von der Steuerbemessungsgrundlage werden jedoch Ausschüttungen ausgenommen, die von einem Investmentfonds gezahlt werden, und Ausschüttungen von Beträgen, die bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der schwedischen Steuer abgezogen worden sind.

Für die Zwecke der Steuern vom Vermögen werden von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ebenfalls Beteiligungen ausgenommen, deren Ausschüttungen, falls solche gezahlt würden, nach den vorhergehenden Sätzen von der Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen wären.

- b) Auf die von den nachstehenden Einkünften aus Schweden zu erhebende deutsche Einkommen- und Körperschaftsteuer wird unter Beachtung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Anrechnung ausländischer Steuern die schwedische Steuer angerechnet, die nach schwedischem Recht und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen gezahlt worden ist für
  - 1) Einkünfte aus Dividenden, die nicht unter Buchstabe a fallen,
  - 2) Einkünfte, die nach Artikel 13 Absatz 1 Satz 2 und Artikel 13 Absatz 5 in Schweden besteuert werden können,

- 3) Vergütungen, die nach den Artikeln 15 Absatz 4, 16 und 17 in Schweden besteuert werden können, und
- 4) Einkünfte, auf die nach Artikel 43 Absatz 1 anstelle einer Steuerbefreiung eine Steueranrechnung zu gewähren ist.

Im Sinne dieses Absatzes gelten Gewinne oder Einkünfte einer in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen Person als aus Quellen in Schweden stammend, wenn sie in Übereinstimmung mit diesem Abkommen in Schweden besteuert werden.

(2) Bei einer in Schweden ansässigen Person wird die Doppelbesteuerung wie folgt vermieden:

- a) Bezieht eine in Schweden ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so rechnet Schweden unter Beachtung der Bestimmungen des schwedischen Steuerrechts (unter Beachtung der jeweils anzuwendenden Änderungen, die den allgemeinen Grundsatz dieser Bestimmungen unberührt lassen) auf seine von diesen Einkünften erhobene Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland hierfür gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht.
- b) Bezieht eine in Schweden ansässige Person, die vorher in der Bundesrepublik Deutschland ansässig war, Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen, das in Übereinstimmung mit Artikel 13 Absatz 5 in der Bundesrepublik Deutschland besteuert worden ist, so rechnet Schweden auf seine von diesen Gewinnen erhobene Steuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland für diese Gewinne gezahlten Steuer, einschließlich der Steuer, die im Zeitpunkt des Wohnsitzwechsels auf den zu diesem Zeitpunkt entstandenen Vermögenszuwachs erhoben worden ist, entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schwedischen Steuer nicht übersteigen, die auf den Veräußerungsgewinn entfällt. Diese Bestimmung gilt nur bei Veräußerungen innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren nach dem Wohnsitzwechsel.
- c) Besitzt eine in Schweden ansässige Person Vermögen, das nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden kann, so rechnet Schweden auf die vom Vermögen dieser Person erhobene Vermögensteuer den Betrag an, der der in der Bundesrepublik Deutschland gezahlten Steuer vom Vermögen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten schwedischen Vermögensteuer nicht übersteigen, die auf das in der Bundesrepublik Deutschland zu besteuende Vermögen entfällt.
- d) Bezieht eine in Schweden ansässige Person Einkünfte, die in Übereinstimmung mit Artikel 18 beziehungsweise Artikel 19 nur in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden können, so kann Schweden diese Einkünfte bei der Festsetzung des Steuersatzes für andere Einkünfte berücksichtigen.

(3) Ungeachtet des Absatzes 2 sind Ausschüttungen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft an eine in Schweden ansässige Gesellschaft tätigt, von der schwedischen Steuer befreit, soweit die Ausschüttungen nach schwedischem Recht von der schwedischen Steuer befreit wären, wenn beide Gesellschaften in Schweden ansässig wären. Diese Freistellung ist jedoch nur zu gewähren, wenn die Gewinne, aus denen die Ausschüttungen stammen, ausschließlich oder fast ausschließlich bestehen aus

- a) Gewinnen, die der normalen Körperschaftsteuer der Bundesrepublik Deutschland oder einer mit der schwedischen Körperschaftsteuer zu vergleichenden Besteuerung in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem anderen Staat unterlegen haben, oder
- b) Ausschüttungen, die die Gesellschaft im Jahr der Ausschüttung oder in früheren Jahren aus Gesellschaftsanteilen empfangen hat, die sie an einer in einem dritten Staat ansässigen Gesellschaft hält und die freigestellt worden wären, wenn die Gesellschaftsanteile, aus denen die Ausschüttungen getätigt wurden, direkt von der in Schweden ansässigen Gesellschaft gehalten worden wären.

Diese Freistellung ist nicht zu gewähren, wenn die Ausschüttungen von einem Investmentfonds gezahlt werden, und bei Ausschüttungen von Beträgen, die bei der Ermittlung der Gewinne der ausschüttenden Gesellschaft für Zwecke der deutschen Steuer abgezogen worden sind.

(4) Verwendet eine in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Gesellschaft Einkünfte aus Schweden zur Ausschüttung, so schließt Absatz 1 die Herstellung der „Ausschüttungsbelastung“ nach den Vorschriften des deutschen Steuerrechts nicht aus.