



E C O N E C T

Vorbereitung Steuerberaterprüfung

Leseproben

**Präsenz- und Online-
Lehrgänge**

ECONNECT/hemmer Steuerfachschule GmbH
Rödelheimer Str.45
60487 Frankfurt am Main





ECONNECT

Steuerberater

Prüfungsvorbereitung 2023

Bilanzsteuerrecht

Folien

Dozent:

Dipl. Kfm und Dipl.-Finanzwirt

StB PhDr. Hellmer



Bilanzsteuerrecht

Jahreskurs

2022-2023

PhDr. Jörg Hellmer
Dipl. Kfm. und Diplom-Finanzwirt
Steuerberater

Klausuraufbau

Klausuraufbau

Prüfungsschema

Definition Wirtschaftsgut (H 4.2 Wirtschaftsgut...)

- **Sachen, Rechte, tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten, wirtschaftliche Vorteile**
- **Deren Erlangung sich der Kaufmann etwas kosten lässt**
- **Die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind**
- **Einzelnen oder mit dem Betrieb übertragbar sind**

Prüfungsschema

Definition

Vermögensgegenstand des HGB:

Prüfungsschema

Vermögensgegenstand

Nutzen

- Nutzungsmöglichkeit durch die Verwendung oder Veräußerung im Unternehmen.
- BFH: Nutzungsmöglichkeit gegeben, wenn durch das betreffende Objekt Zahlungsmittelströme erwirtschaftet werden können.

Einzelveräußerbarkeit

- Zentrales handelsrechtliches Abgrenzungskriterium.
- Grundlage ist eine statische Bilanztheorie (Schuldendeckungskontrolle)
- Konkrete Einzelveräußerbarkeit wird nicht gefordert, sondern es reicht die abstrakte Einzelveräußerbarkeit.
- Wirtschaftliche und/oder rechtliche Hemmnisse (z.B. in Form von vertraglichen oder gesetzlichen Verwertungsverboten) verhindern nicht die Annahme eines Vermögensgegenstands.
- Beachte Einheitstheorie: Handelsrechtlicher Vermögensgegenstand = Steuerliches positives Wirtschaftsgut

Konkretisierung

- Abgrenzung konkreter Vermögensgegenstände von einer „Restgröße“ (Geschäfts- und Firmenwert).
- Konkretisierung soll vorliegen, wenn dem Bilanzierungsobjekt Anschaffungs- oder Herstellungskosten einzeln zugerechnet werden können.

Prüfungsschema

Wenn Wirtschaftsgutseigenschaft erfüllt ist

1. **Persönliche Zurechnung**
 - 1.1. **Bürgerlich-rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer**
(§ 39 (1) AO), § 246 (1) S. 1 HGB

Wie wird Eigentum erworben ?

- a) **Bewegliche Sachen:**
 - § 929 BGB – Einigung und Übergabe
 - § 930 BGB – Besitzmittlungsverhältnis
 - § 931 BGB – Abtretung Herausgabeanspruch
- b) **Grundstücke:**
 - § 873 i.V.m. § 925 i.V.m. 311b BGB
- c) **GmbH-Anteile:**
 - Übertragung des Geschäftsanteils durch Abtretung (§ 15 Abs. 3 GmbHG) und notarielle Beurkundung i.V. § 311 b BGB

Prüfungsschema

1.2. Wirtschaftlicher Eigentümer (§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Erwerb unter Eigentumsvorbehalt - § 449 BGB

Sicherungseigentum – Sicherungsgeber § 930 BGB
(Umsatzsteuer beachten: bei Verwertung des Sicherungsgutes Zweifach- oder Dreifachumsatz mit Kommissionsgeschäft)

Treuhandverhältnisse

Prüfungsschema

1.2. Wirtschaftlicher Eigentümer (§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Rollende Ware – unmittelbarer oder mittelbarer Besitz – Gefahrenübergang reicht nicht
(§ 447, 644 BGB)

Kommissionsgeschäfte (§ 383 – 406 HGB)

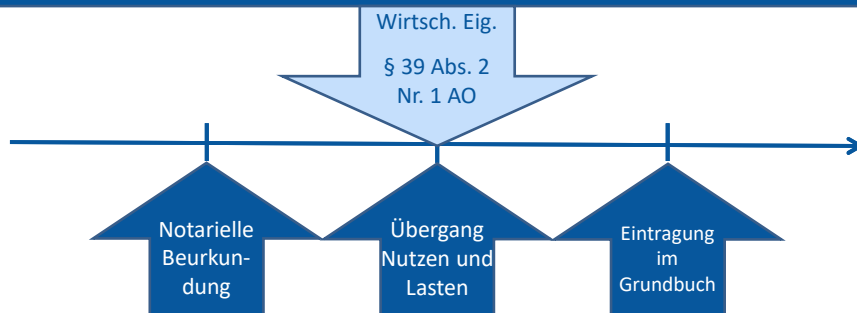
Leasing – Mietkauf

Prüfungsschema

1.2. Wirtschaftlicher Eigentümer

(§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Erwerb eines bebauten oder unbebauten Grundstücks - §§ 873, 925, 311b BGB



Prüfungsschema

1.2. Kein Wirtschaftlicher Eigentümer

(§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Gebäude auf fremden Grund und Boden (§ 94, 946 BGB)

Prüfungsschema

- 1.2. Kein **Wirtschaftlicher Eigentümer**
(§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Gebäude auf fremden Grund und Boden (§ 94, 946 BGB)



Prüfungsschema

- 1.2. Kein **Wirtschaftlicher Eigentümer**
(§§ 39 (2) Nr. 1 AO, § 246 (1) S. 2 HGB)

Gebäude auf fremden Grund und Boden (§ 94, 946 BGB)



Prüfungsschema

Möglicher Lösungssatz :

Der Ehemann ist weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer am Grund und Boden und am erstellten Gebäude. Allein die Kostentragung und der dadurch entstehende Aufwandsersatzanspruch nach § 812/ § 951 BGB führen nicht zum wirtschaftlichen Eigentum (§ 39 Abs. 1 und 2 AO, § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG).

Die vom Ehemann getragenen Herstellungskosten sind bei ihm in der Steuerbilanz „wie ein Gebäude“ als Aufwandsverteilungsposten zu bilanzieren und über die Nutzungsdauer abzuschreiben - H 4.7 „Eigenaufwand“ 2. Spiegelstrich EStH, BTAE EStG 4/5.

Die Abschreibung (Verteilung) erfolgt (da das Gebäude Privatvermögen der Ehefrau darstellt) mit 2 %. Handelsrechtlich ist der Ehemann wirtschaftlicher Eigentümer.

Prüfungsschema

2. Zuordnung in die Vermögenssphäre (BV / PV)

2.1. Notwendiges BV / PV

(§§ 238 (1) S. 1, 246 (1) HGB, 5 (1), 4 (1) EStG)

Hinweis:

- Die Grundsätze der Abgrenzung des Betriebsvermögens gelten grds. auch für das Handelsrecht.
- Die einzige für die Klausur verwertbare Fundstelle ist der R 4.2 EStR bzw. der H 4.2 EStH (den müssen Sie durcharbeiten!!!)

Prüfungsschema

Definition des notwendigen Betriebsvermögens:

Wirtschaftsgüter (aktiv oder passiv) die ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dienen.

Prüfungsschema

Abgrenzung für gemischt-genutzte Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude sind

Einzelunternehmung – Sonder-BV

eigenbetriebliche Nutzung	Einordnung
über 50 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt
zwischen 10 und 50 %	willkürfähiges Vermögen RF = Bilanzierungswahlrecht - wird durch Bilanzierung ausgeübt
Unter 10 %	notwendiges Privatvermögen RF = Bilanzierungsverbot

Prüfungsschema

Abgrenzung für gemischt-**genutzte** Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude sind Gesamthandsvermögen - Personengesellschaften

eigenbetriebliche Nutzung	Einordnung
über 50 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt
zwischen 10 und 50 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt
Unter 10 %	notwendiges Privatvermögen RF = Bilanzierungsverbot

Prüfungsschema

Abgrenzung für gemischt-**genutzte** Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude sind Kapitalgesellschaften

eigenbetriebliche Nutzung	Einordnung
über 50 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt
zwischen 10 und 50 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt
Unter 10 %	notwendiges BV RF = Bilanzierungsgebot, stille Reserven sind steuerverstrickt (u.U. vGA)

Prüfungsschema

Für **neutrale Wirtschaftsgüter**, die nicht **genutzt** (i.S. Benutzen, Verbrauchen) werden können, bleibt es für die Zuordnung bei der Ursprungsdefinition.

Prüfungsschema

Für **neutrale Wirtschaftsgüter**, die nicht **genutzt** (i.S. Benutzen, Verbrauchen) werden können, bleibt es für die Zuordnung bei der Ursprungsdefinition.

Beispiel:

Wann gehört ein GmbH-Anteil zum notwendigen Betriebsvermögen ?

- Einem Gesellschaftsanteil kann keine prozentuale betriebliche Nutzung zugeordnet werden.
- Also ist er notwendiges Betriebsvermögen, wenn er ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblichen Zwecken dient.
- Zum Beispiel bei Betriebsaufspaltungen, bei der klassischen GmbH & Co. KG (notwendiges Sonderbetriebsvermögen) usw.

Prüfungsschema

Gemischt genutzte Gebäude im Einzelbetriebsvermögen

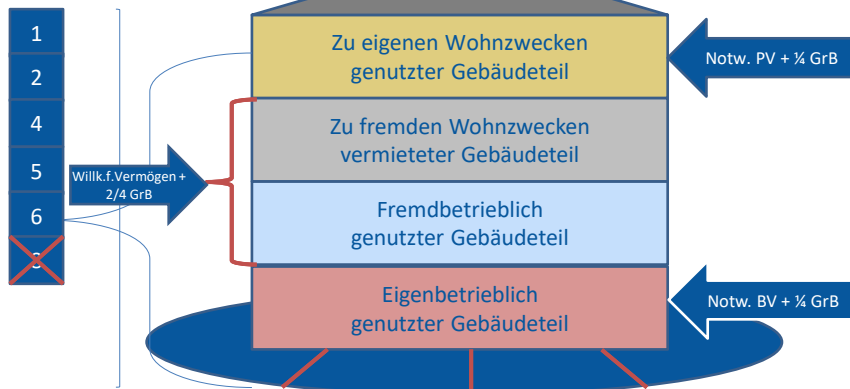


Prüfungsschema

Frage:
Wieviel Wirtschaftsgüter liegen vor ??

Prüfungsschema

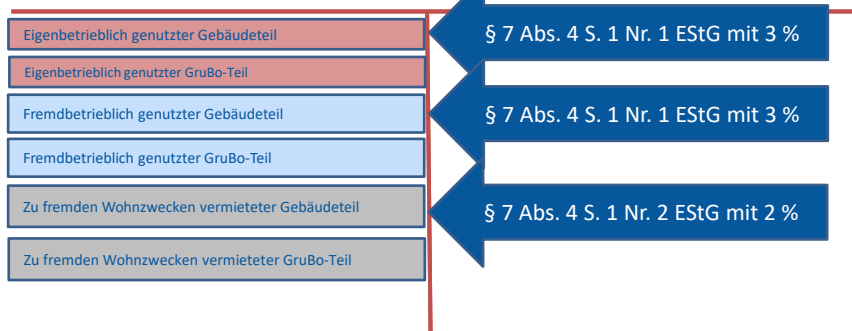
Gemischt genutzte Gebäude im Einzelbetriebsvermögen



Prüfungsschema

Maximaler Bilanzansatz:

☞ **Wie werden die Gebäudeteile abgeschrieben ??**



Prüfungsschema

Wann sind Schulden notwendiges negatives Betriebsvermögen ??

Prüfungsschema

Wann sind Schulden notwendiges negatives Betriebsvermögen ??

Wenn sie mit notwendigem oder gewillkürtem Betriebsvermögen in Zusammenhang stehen.

Merke: Schulden folgen immer den aktiven WG's

Prüfungsschema

Wann sind Schulden notwendiges negatives Betriebsvermögen ??

Wenn sie mit notwendigem oder gewillkürtem Betriebsvermögen in Zusammenhang stehen.

Merke: Schulden folgen immer den aktiven WG's

Wenn Sie durch den laufenden Geschäftsbetrieb verursacht wurden.

Prüfungsschema

Gibt es gewillkürtes negatives Betriebsvermögen ??

Prüfungsschema

Gibt es gewillkürtes negatives Betriebsvermögen ??

Nein !!

Prüfungsschema

3. Zuordnung in die Vermögensgruppe

Zuordnung		Fundstelle	Wichtig für
Anlagevermögen	Umlaufvermögen	§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR	Bewertungsgrundsätze – Ausweis
beweglich	unbeweglich	R 7.1 Abs. 2-4 EStR	Anwendung § 7 g EStG, InvZul, GWG
abnutzbar	nichtabnutzbar	R 7.1 Abs. 1 EStR	AfA
materiell	immateriell	§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG	Bilanzierungsverbot (StB) Bilanzierungswahlrecht (HB)

Prüfungsschema

Musterformulierung:

Bei der angeschafften Maschine handelt es sich um ein materielles, abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens
(§ 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 6.1 EStR, R 7.1 Abs. 1-6 EStR).

Prüfungsschema

Musterformulierung:

Bei der angeschafften Maschine handelt es sich um ein materielles, abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens
(§ 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 6.1 EStR, R 7.1 Abs. 1-6 EStR).

Musterformulierung:

Bei der erworbenen befristeten Lizenz handelt es sich um ein entgeltlich erworbenes, immaterielles, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens
(§ 247 Abs. 2 HGB, § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 u. 2 EStG, R 7.1 Abs. 1 – 6 EStR).

Prüfungsschema

4. Bewertung

4.1. Zugangszeitpunkt

(§ 9 a EStDV)

Bewertungsmaßstab

(§§ 253 (1), 255 (1-4) HGB, 5 (1) S. 1, 6 (1) Nr. 1-3, Nr. 5-7 EStG, R. 4.2 (6), 6.2, 6.3 (1), H 6.10, R 6.11 u. 6.12 EStR)

Mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten,
§ 253 Abs. 1 HGB

Prüfungsschema

4.2. Am Bilanzstichtag – 31.12.01

Abnutzbares Anlagevermögen

Handelsrecht		Steuerrecht	
AK oder HK	§ 253 Abs. 3 HGB	AK oder HK	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG
./ planm. Abschreibg		./ AfA oder AFS	§ 7 Abs. 1, 4, 5 EStG
Fortgeführte AK		Fortgeführte AK	
./ Außerplanm. Abschr. Pflicht bei dauernden Wertminderungen Verbot bei vorübergehenden WM	§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB	./ Teilwertabschreibung Wahlrecht nur bei dauernden Wertminderungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG
Buchwert = beizulegender Wert 31.12.01		Buchwert = Teilwert 31.12.01	

Prüfungsschema

4.2. Am Bilanzstichtag – 31.12.01

Nicht abnutzbares Anlagevermögen

Handelsrecht

AK oder HK	§ 253 Abs. 3 HGB
./, Außerplanm. Abschr. Pflicht bei dauernden Wertminderungen, Verbot bei vorübergehenden WM (Ausnahme Finanzanlagen § 253 Abs. 3 S. 4 HGB)	§ 253 Abs. 3 S. 3 HGB
Buchwert = beizulegender Wert 31.12.01	

Steuerrecht

AK oder HK	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG
./, Teilwertabschreibung Wahlrecht nur bei dauernden Wertminderungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG
Buchwert = Teilwert 31.12.01	

Prüfungsschema

4.2. Am Bilanzstichtag – 31.12.01

Umlaufvermögen

Handelsrecht

AK oder HK	§ 253 Abs. 4 HGB
./, Außerplanm. Abschr. Bei vorrübergehenden und bei dauernden WM = strenges Niederstwertprinzip	§ 253 Abs. 4 S. 3 HGB
Buchwert = beizulegender Wert 31.12.01	

Steuerrecht

AK oder HK	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG
./, Teilwertabschreibung Wahlrecht nur bei dauernden Wertminderungen	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG
Buchwert = Teilwert 31.12.01	

Prüfungsschema

Auswertung am Ende der Klausur

Korrektur-
buchungssätze
in Handels-
und/oder
Steuerbilanz

Berichtigung der
Bilanzen
und der GuV

Erstellung einer
Mehr- und
Wenigerrechnung
Bilanzposten-
methode oder
GuV - Methode

Abgleich Handels-
und
Steuerbilanzansatz
Latente Steuern

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 1:

- Unternehmer-Ehegatte A benutzt ein im (Bruchteils)Eigentum der Eheleute A und B stehendes unbebautes Grundstück (Bruchteileigentum jeweils 50 %) bereits im Zeitpunkt der Anschaffung zu 100% für eigenbetriebliche Zwecke. Die Anschaffungskosten des Grundstücks in Höhe von 80.000 € haben die Ehegatten gemeinsam getragen.
- Stellen Sie die bilanzielle Behandlung des Grundstücks dar.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 1:

- Da eine Bruchteilsgemeinschaft vorliegt, ist A das Grundstück in Höhe seines ideellen Anteils von 50% nach § 246 Abs. 1 Satz 2 1. HS HGB i.V.m. § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen.
- Nur insoweit kann es bei ihm Betriebsvermögen darstellen (H 4.2 Abs. 7 EStH).
- Die Bilanzierung beginnt mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, sofern das Grundstück seit diesem Zeitpunkt zu betrieblichen Zwecken genutzt wird, mit den anteiligen Anschaffungskosten i.H.v. 40.000 €.

Hinweis:

- Wurde das Grundstück bisher privat genutzt, so beginnt die Betriebsvermögenseigenschaft mit der Nutzungsänderung und die Bewertung erfolgt in diesen Fällen mit dem Einlagewert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 2:

- Die Ehegatten M und F vermieten ab dem 01.01.02 ein vor 5 Jahren erworbenes bebautes Grundstück (Bruchteilseigentum jeweils 50 %, Baujahr 1990) für mtl. 1.000 € zuzüglich 190 € Umsatzsteuer an den bilanzierenden Ehegatten M, welcher das Grundstück zu 100 % für sein Einzelunternehmen benötigt. Die Anschaffungskosten (100.000 €) des Grundstücks wurden von den Ehegatten gemeinsam getragen. Das Grundstück wurde bis 31.12.01 zu 100 % für eigene Wohnzwecke genutzt. Der Teilwert beträgt am 01.01.02 150.000 € (20 % GruBo).
- Im Zusammenhang mit dem Grundstück sind in 02 laufende Kosten in Höhe von 5.000 € zzgl. 950 € Umsatzsteuer angefallen (Rechnungen, adressiert an die Eheleute, mit gesondertem Umsatzsteuerausweis liegen vor), die von den Eheleuten gemeinsam getragen wurden.
- Nehmen Sie zur steuerlichen Behandlung des Mietverhältnisses aus Sicht des M kurz Stellung und stellen Sie die erforderlichen Buchungssätze dar.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 2 :

- M hat das Grundstück, soweit es ihm gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 1. HS HGB i.V.m. § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen ist (50%), als Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, H 4.2 „Miteigentum" Abs. 7 EStH).
- Die Bewertung erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 bzw. Nr. 2 Satz 1 EStG i. H. d. anteiligen Einlagewerts. Der anteilige Einlagewert beträgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG für den Grund und Boden 15.000 € sowie für das Gebäude 60.000 €.
- Ertragsteuerrechtlich kann eine Vermietung an sich selbst nicht berücksichtigt werden.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Folge:

- Soweit die Vermietung durch M (an sich selber) erfolgt (50%iger Bruchteilseigentümer), stellen die Mietzahlungen (ohne Umsatzsteuer) Entnahmen dar.
- 50% der Grundstückskosten stellen aufgrund der betrieblichen Veranlassung Betriebsausgaben dar. Da diese aus privaten Mitteln bezahlt wurden, ist eine Aufwandseinlage zu erfassen.
- Ein Vorsteuerabzug aus den Grundstückskosten steht nur der Ehegattengemeinschaft zu, weil diese selbst unternehmerisch tätig ist (siehe unten).

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 3:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A ist zu 50% Gesellschafter der A+B KG. Die KG vermietet ab dem 01.01.01 ein unbebautes Grundstück (Anschaffungskosten der KG 01.01.01 = 200.000 €) an den Einzelunternehmer A, der dieses zu 100% für sein Einzelunternehmen nutzt. Die Miete beträgt jährlich 10.000 € (Die Vermietung erfolgt steuerfrei nach § 4 Nr. 12 a UStG).

Die Tätigkeit der KG beschränkt sich auf die Vermietung des Grundstücks. Es handelt sich um eine vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG).

Der KG sind in 01 laufende Grundstückskosten in Höhe von 3.000 € entstanden. Stellen Sie die bilanzielle Behandlung des Grundstücks dar.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 3:

Handelsrechtlich stellt das Grundstück Eigentum der KG dar und ist somit in der Handelsbilanz der KG zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Aufgrund der betrieblichen Nutzung durch A und weil die KG lediglich Einkünfte gem. § 21 EStG erzielt, ist das Grundstück dem Einzelunternehmer A steuerrechtlich gem. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO i. H. v. 50% zuzurechnen und als Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens in seinem Einzelunternehmen zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, siehe auch H 4.2 „Miteigentum“ Abs. 7 EStH).

Insoweit ist das Mietverhältnis ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Die Bilanzierung erfolgt, da das Grundstück seit der Anschaffung zu betrieblichen Zwecken genutzt wird, mit den anteiligen Anschaffungskosten i. H. v. 100.000 € (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 253 Abs. 1 HGB, § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs.1 Satz 1 EStG).

Die Grundstücksaufwendungen der KG stellen steuerrechtlich i.H.v. 50% Betriebsausgaben des A dar. Hinsichtlich des Miteigentumsanteils des B liegt Mietaufwand im Einzelunternehmen des A vor, der als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Buchungen im Einzelunternehmen des A

Grubo	100.000 €	an	Einlagen	100.000 €
Mietaufwendungen.	5.000 €	an	Bank	10.000 €
Entnahmen	5.000 €			
Grundstücksaufw.	1.500 €	an	Einlagen	1.500 €

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 4:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A ist zu 50% Gesellschafter der A+B GmbH & Co. KG. Kommanditisten sind die natürlichen Personen A und B (Beteiligung je 50%). Komplementär der KG ist die A+B GmbH, die am Vermögen der KG nicht beteiligt ist. Die GmbH & Co. KG vermietet in 01 ein unbebautes Grundstück an den Einzelunternehmer A, der dieses zu 100 % für sein Einzelunternehmen nutzt, für jährlich 10.000 € (steuerfreie Vermietung nach § 4 Nr. 12 a UStG). Die Tätigkeit der GmbH & Co. KG beschränkt sich auf die Vermietung des Grundstücks, sie erzielt jedoch Einkünfte gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG.

Der GmbH & Co. KG sind in 01 laufende Grundstückskosten in Höhe von 3.000 € entstanden.

Stellen Sie die bilanzielle Behandlung des Grundstücks dar.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 4:

Da die GmbH & Co. KG gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielt, ist das Grundstück der GmbH & Co. KG zuzurechnen und bei dieser zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO). § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO findet in diesen Fällen keine Anwendung, da eine getrennte Zurechnung bei den einzelnen Gesellschaftern steuerlich nicht erforderlich ist (es liegt bereits bei der Besitzgesellschaft Betriebsvermögen vor). Das Mietverhältnis ist auch ertragsteuerrechtlich anzuerkennen. Die Grundstückskosten mindern den Gewinn der GmbH & Co. KG.

Buchungen im Einzelunternehmen des A

Mietaufwand 10.000 € an Bank 10.000 €

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 5:

Der bilanzierende Einzelunternehmer A ist zu 50% Gesellschafter der A+B GbR. Die GbR vermietet in 01 ein unbebautes Grundstück an den Einzelunternehmer A, der dieses zu 100% für sein Einzelunternehmen nutzt, für jährlich 10.000 € (steuerfreie Vermietung nach § 4 Nr. 12 a UStG).

Neben der Vermietung an den Einzelunternehmer A betreibt die A+B GbR einen Einzelhandel mit Maschinen aller Art.

Der GbR sind in 01 laufende Grundstückskosten in Höhe von 3.000 € entstanden. Stellen Sie die bilanzielle Behandlung des Grundstücks dar.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 5:

Die GbR erzielt auch hinsichtlich der Vermietung des Grundstücks gewerbliche Einkünfte, da eine Infizierung dieser Einkünfte vorliegt (siehe § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

Das Grundstück der GbR ist dieser zuzurechnen und bei dieser zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 2 1. HS HGB, § 39 Abs. 1 AO). § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO findet auch hier keine Anwendung, da bereits bei der Besitzgesellschaft Betriebsvermögen gegeben ist. Das Mietverhältnis ist auch ertragsteuerrechtlich zu berücksichtigen.

Buchungen im Einzelunternehmen des A

Mietaufwendungen 10.000 € an Bank 10.000 €

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Beispiel 6:

X und Y sind Eigentümer eines bebauten Grundstücks, welches ihnen zu je 50 % zu Bruchteilen zuzurechnen ist. Das Gebäude besteht aus zwei gleich großen Gewerbeeinheiten. Eine Einheit wird an den Gewerbetreibenden Z vermietet und die andere Einheit wird für einen angemessenen Mietzins in Höhe von 2.000 € / mtl. an den Gesellschafter X vermietet, welcher die gemietete Gewerbeeinheit im Rahmen seines Einzelunternehmens nutzt.

Nehmen Sie in Bezug auf den Einzelunternehmer X Stellung.

Fälle zur persönlichen Zurechnung und BV – PV - Abgrenzung

Lösung 6:

X hat sowohl 25 % des Gesamt-Gebäudes und 25 % des Gesamt-Grundstücks zu bilanzieren, da er die Hälfte des Grundstücks betrieblich nutzt und ihm von dieser Hälfte die Hälfte nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen ist (H 4.2 Abs. 7 „Miteigentum“ EStH).

Die Mietaufwendungen werden zur Hälfte als Betriebsausgabe anerkannt und die andere Hälfte stellt eine Privatentnahme des X dar, da er ertragsteuerlich keine Miete an sich selber zahlen darf.

Klausuraufbau

Ansatz von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern/ Rechnungsabgrenzungsposten und Schulden in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz:

Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)
selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände	§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB (Wahlrecht) Ausnahme: § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)
selbst geschaffener Firmenwert	Ansatzverbot, da kein Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, Umkehrschluss § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB (Verbot)	§ 5 Abs. 2 EStG (Verbot)

Klausuraufbau

Umlaufvermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot) § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)

Verbindlichkeiten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB (Gebot)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)

Klausuraufbau

Rückstellungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, 249 HGB (Gebot)	Grundsatz der Maßgeblichkeit § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Gebot)
Ausnahme: z.B.: Drohverlust- rückstellungen	§ 246 Abs. 1 Satz 1, 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB (Gebot)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 4 a Satz 1 EStG (Verbot)

RAP	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Grundsatz	§ 250 Abs. 1 HGB (Gebot) ARAP § 250 Abs. 2 HGB (Gebot) PRAP	§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gebot) § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG (Gebot)
Ausnahme: Disagio/Damnum	§ 250 Abs. 3 HGB (Wahlrecht)	§ 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (Gebot)

Klausuraufbau

Ansatz der Höhe nach (Bewertung)

Bewertungsgrundsätze HGB

Zu den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen gehören nach § 252 Abs. 1 HGB:

- **Grundsatz der Bilanzidentität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)**
Der Grundsatz der Bilanzidentität schreibt vor, dass die Eröffnungsbilanz eines Geschäftsjahres mit der Schlussbilanz des vorangegangenen Geschäftsjahres übereinstimmen muss.
- **Grundsatz der Fortführung der Unternehmenstätigkeit Going-Concern-Prinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB)**
Dieser Grundsatz besagt, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und der Schulden von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen ist, solange dem keine tatsächlichen oder rechtlichen Gegebenheiten entgegenstehen.

Klausuraufbau

- **Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)**
Die in der Bilanz ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden müssen grundsätzlich einzeln bewertet werden. Ausnahmsweise kann von der Einzelbewertung abgesehen werden, wenn die Einzelbewertung aus praktischen Gründen nicht durchführbar ist oder zu einem nicht vertretbaren Arbeitsaufwand führt (z.B. bei Schrauben). Deshalb darf von den Bewertungsvereinfachungsverfahren gem. § 256 Satz 2 HGB i.V.m. § 240 Abs. 3 und 4 HGB auch bei der Bilanzierung Gebrauch gemacht werden (Gruppenbewertung und Festwert-Bewertung).
- **Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB)**
Der Grundsatz der Vorsicht besagt, dass die Vermögensgegenstände und die Schulden vorsichtig zu bewerten sind. Das bedeutet allgemein, dass die Aktivposten eher niedriger und die Passivposten eher höher anzusetzen sind.

Klausuraufbau

- **Realisationsprinzip**

Gewinne dürfen erst ausgewiesen werden, wenn sie durch Verkauf oder Entnahme am Abschlusstichtag realisiert sind. (Bsp: Abzinsungsverbot bei Verbindlichkeiten)

- **Imparitätsprinzip**

Nicht realisierte Verluste sind grundsätzlich bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Nicht realisierte Gewinne und nicht realisierte Verluste werden ungleich behandelt, daher der Name Ungleichheitsprinzip = Imparitätsprinzip.

Ausprägungen:

- Niederstwertprinzip für Vermögensgegenstände
- Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten gem. § 253 Abs. 4 HGB (Umkehrschluss)

Klausuraufbau

Der Steuerpflichtige muss Umstände, die am Bilanzstichtag bereits vorlagen, ihm aber erst nach diesem Stichtag und vor Aufstellung der Bilanz bekannt werden, berücksichtigen (**werterhellende Tatsachen**). Umstände, die nach dem Bilanzstichtag bis zur Zeit der Bilanzaufstellung eintreten und Einfluss auf die Bewertung haben, dürfen nicht berücksichtigt werden (**wertbegründende Tatsachen**).

- **Grundsatz der periodengerechten Aufwands- und Ertragsabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB)**

Aufwendungen und Erträge sind dem Geschäftsjahr zuzurechnen, in dem sie verursacht wurden. Auf den Zeitpunkt der entsprechenden Ausgaben oder Einnahmen kommt es nicht an. Ertrag und Aufwand werden durch Rechnungsabgrenzungsposten zugeordnet.

Klausuraufbau

abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, AK H 6.2 EStH HK R 6.3 EstR
planmäßige Abschreibungen/AfA	./.. planmäßige Abschreibungen § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Nutzungsdauer 10 Jahre bei selbstgeschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und bei einem entgeltlich erworbenen Firmenwert (§ 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB), wenn verlässliche Schätzung nicht möglich.	§ 5 Abs. 6 EStG ./.. AfA: bewegliche Wirtschaftsgüter: <ul style="list-style-type: none"> • Degressive AfA § 7 Abs. 2 EStG (2020/2021) • evtl. § 7 g Abs. 5 EStG • lineare AfA § 7 Abs. 1 Sätze 1, 2 EStG • Leistungs- AfA § 7 Abs. 1 Satz 6 EStG unbewegliche Wirtschaftsgüter ohne Gebäude/Gebäudeteile: <ul style="list-style-type: none"> • lineare AfA § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG Gebäude/ Gebäudeteile: <ul style="list-style-type: none"> • AfA gem. § 7 Abs. 4, 5, 5a EStG

Klausuraufbau

abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibungswahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 2, 3 EStG (Beck'sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB Ausnahme: Firmenwert § 253 Abs. 5 Satz 2 HGB	Wertaufholungsgebot § 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Klausuraufbau

nicht abnutzbares Anlagevermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB: AK § 255 Abs. 1 HGB HK § 255 Abs. 2 HGB bei immateriellen Vermögensgegenständen zusätzlich § 255 Abs. 2a HGB	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG AK H 6. 2 EStH HK R 6.3 EStR
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (Pflicht) (gemildertes Niederstwertprinzip) Bei Finanzanlagen Wahlrecht bei nicht dauerhafter Wertminderung § 253 Abs. 3 Satz 6 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibungswahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Beck'sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Wertaufholungsgebot § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Klausuraufbau

Umlaufvermögen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB Anschaffungskosten/ Herstellungskosten	§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG Anschaffungskosten H 6.2 EStH Herstellungskosten R 6.3 EStR
außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	Abschreibung auf den niedrigeren Börsen oder Marktpreis, falls nicht vorhanden auf den niedrigeren beizulegenden Wert am Bilanzstichtag strenges Niederstwertprinzip § 253 Abs. 4 HGB (Pflicht)	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Teilwertabschreibungswahlrecht bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (Beck'sche Steuererlasse § 6/12)
Wertaufholung	Wertaufholungsgebot § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB	Wertaufholungsgebot § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG

Klausuraufbau

Verbindlichkeiten	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugangsbewertung	Erfüllungsbetrag: § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB mit dem Erfüllungsbetrag	„Anschaffungskosten“/ Erfüllungsbetrag: §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, H 6.10 EStH
Abzinsung	Grundsätzlich keine Abzinsung (Ausnahme versteckter Zinsanteil wie zum Bsp bei Kaufpreisstundung und unverzinslichem Ratenkauf)	§ 5 Abs. 6 EStG Grundsätzlich Abzinsung: 5,5 % Ausnahme: § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG Beck'sche Steuererlasse § 6/19
Werterhöhung	strenges Höchstwertprinzip § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1 HGB (Vorsichtsprinzip) und Umkehrschluss § 253 Abs. 4 HGB	§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG Wahlrecht zum Ansatz eines höheren Werts am Bilanzstichtag bei voraussichtlich dauerhafter Werterhöhung § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG
Besonderheit	Valutaverbindlichkeiten (Fremdwährung) § 256 a HGB	Valutaverbindlichkeiten (Fremdwährung) Beck'sche Steuererlasse § 6/12

Klausuraufbau

Rückstellungen	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Bewertung	nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendiger Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB (Kostensteigerungen sind dabei einzuberechnen)	Wert zum Bilanzstichtag: Grundsätze: §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3a) EStG insbesondere: §§ 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 3a) f) EStG keine Einbeziehung von Zins und Kostensteigerungen
Abzinsung	Abzinsung immer, wenn Restlaufzeit > 1 Jahr, maßgeblich ist der Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre (RückabzinsungsVO) § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB	Abzinsung: §§ 5 Abs. 6 EStG, 6 Abs. 1 Nr. 3a) e) EStG 5,5 % (Beck'sche Steuererlasse zu 1 § 6/19)

Gewinnermittlungsarten

Bei den Einkunftsarten Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit ist die Besteuerungsgrundlage der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Für die Gewinnermittlung stehen nachstehende Gewinnermittlungsarten zur Verfügung.

- | | |
|-------------------------------|-------------------------|
| 1. Betriebsvermögensvergleich | § 4 Abs. 1 und § 5 EStG |
| 2. Einnahmeüberschussrechnung | § 4 Abs. 3 EStG |
| 3. Durchschnittsätze | § 13 a EStG |

Gewinnermittlungsarten

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Der Gewinn ist grundsätzlich gemäß nachstehender Formel zu ermitteln

$$\begin{aligned}
 & \text{BV am Schluss des Wirtschaftsjahres} \\
 & \text{./. BV am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres} \\
 & \hline
 & = \text{Vermögenserhöhung / Vermögenminderung} \\
 & + \text{Privatentnahmen} \\
 & \text{./. Privateinlagen} \\
 & \hline
 & = \text{Gewinn / Verlust}
 \end{aligned}$$

Gewinnermittlungsarten

Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG, R 4.5 EStR **Berechtigter Personenkreis**

Steuerpflichtige, die nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch (freiwillig) keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 S. 1 EStG).

Obwohl es sich bei § 4 Abs. 3 EStG um eine Gewinnermittlungsart handelt, spricht man von der

- **Überschussrechnung**

Gewinnermittlungsarten

Eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG kann danach für folgende Personengruppen in Betracht kommen:

- (1) **Gewerbetreibende** können ihren Gewinn durch Einnahmeüberschussrechnung ermitteln, sofern sie nicht nach handels- oder steuerrechtlichen Vorschriften buchführungs- und abschlusspflichtig sind.
- (2) **Für Land- und Forstwirte**
- (3) **Da Freiberufler** grundsätzlich keiner Buchführungspflicht unterliegen (Ausnahme: Freiberufler-GmbH), gilt für sie ein uneingeschränktes Wahlrecht ihren Gewinn entweder durch Betriebsvermögensvergleich oder durch Einnahmeüberschussrechnung zu ermitteln.

Gewinnermittlungsarten

Vergleich mit dem Betriebsvermögensvergleich

Es gilt der Grundsatz, dass die Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und der Betriebsvermögensvergleich zum gleichen

- **Totalgewinn**

führen. In den einzelnen Jahren können die Gewinne jedoch je nach Gewinnermittlungsart differieren (unterschiedlicher Periodengewinn).

Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG (vgl. R 4.5 Abs. 2 EStR).

Beim Betriebsvermögensvergleich erfolgt die Zurechnung nach wirtschaftlicher Verursachung als Ertrag oder Aufwand.

Gewinnermittlungsarten

Grundsätze der Überschussrechnung

Allgemeines

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG ist grundsätzlich eine reine Geldrechnung (Kassenrechnung), die durch das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG beherrscht wird. Aufzuzeichnen sind grundsätzlich nur die vereinnahmten Betriebseinnahmen und die verausgabten Betriebsausgaben.

Betriebseinnahmen (Legaldefinition fehlt) sind in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 1 EStG und in Umkehrung des § 4 Abs. 4 EStG alle Güter in Geld oder Geldeswert, die aus betrieblicher Veranlassung dem Stpfl. zufließen. Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG alle Ausgaben (Geld und Sachleistungen), die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gewinnermittlungsarten

Ausnahmeregelung des § 11 EStG vom Grundsatz der Vereinnahmung und Verausgabung

Für **regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben**, die **kurze Zeit** vor Beginn oder nach Beendigung des Kalenderjahres zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen oder abgeflossen sind, gilt die Besonderheit, dass diese Einnahmen bzw. Ausgaben entgegen dem Zufluss/Abflussprinzip dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zugerechnet werden.

Voraussetzung für die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist

- Es muss sich um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen/Ausgaben handeln, die aufgrund eines Dauerschuldverhältnisses gezahlt werden (Löhne, Gehälter, Zinsen, Mieten und Pachten, Renten, Versicherungsbeiträge, Telefonrechnungen, Abschlagszahlungen für kassenärztliche Leistungen lt. BFH 1987 II S. 16, nicht jedoch Dividende).

Gewinnermittlungsarten

Beispiel:

Ein nach § 4 Abs. 3 EStG seinen Gewinn ermittelnder Rechtsanwalt begleicht die am 31.12.01 fällige Dezembermiete 01 für seine Praxis von 2.500 €

- am 6.1.02;
- am 22.1.02;
- am 25.12.01

Lösung:

- Ausnahmeregelung greift: Fälligkeit (31.12.) innerhalb von 10 Tagen vor und Zahlung (6.1.) innerhalb von 10 Tagen nach Ablauf des Jahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (01), BA in 01.
- Ausnahmeregelung greift nicht: Abfluss nicht innerhalb von 10 Tagen (hier 22 Tage) nach Ende des Kalenderjahres 01, dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit, BA in 02.
- Kein Fall der Ausnahmeregelung, da Zahlung im Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgte, BA in 01.



**Steuerberater
Prüfungsvorbereitung 2023**

Buchführung und Bilanzwesen

Lösungen Fälle

**Dozent:
StB PhDr. Jörg Hellmer / StB RA Karsten Melzer**



Inhaltsverzeichnis:

1	Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.....	5
2	Zurechnung- Mietkauf / Leasing	8
3	Gebäude - selbständige /unselbständige Gebäudeteile	15
4	Mietereinbauten/ Gebäude auf fremden Grund und Boden/ Erbbaurecht.....	21
5	Anschaffungskosten	27
6	Herstellungskosten	34
7	Teilwert	43
8	Außerplanmäßige Abschreibung/ Teilwertabschreibung	44
9	Abschreibungen /AfA/ nachträgliche Anschaffungskosten/Teilabbruch/AfA nach Einlage	49
10	GWG/Sammelposten.....	54
11	Einlagen/ Entnahmen.....	56



1 Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut

Lösung 1:

1. Patentrecht:

a) Handelsbilanz:

Das Patentrecht ist ein selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht ein Aktivierungswahlrecht, wenn nicht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB gegeben ist. Da es sich hier nicht um eine Marke, einen Drucktitel oder einen vergleichbaren Vermögensgegenstand handelt, besteht vorliegend kein Aktivierungsverbot. Eine Aktivierung ist vorzunehmen, da ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis gewünscht ist.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 und 2a HGB abzüglich planmäßiger Abschreibungen gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB.

Herstellungskosten sind gem. § 255 Abs. 2a HGB nur die Entwicklungskosten, nicht jedoch die Forschungskosten. Ist eine klare Abgrenzung nicht möglich, so unterbleibt eine Aktivierung.

Forschungskosten sind Kosten, die bei der planmäßigen Suche nach neuen technischen Erkenntnissen entstehen. Die im Februar und März entstandenen Kosten sind bei der planmäßigen Suche angefallen. Diese sind keine Herstellungskosten, mithin ist die Buchung als Betriebsausgaben zu Recht erfolgt.

Die Kosten im April 2021, nämlich der Entwurf des Werkzeugs, das Konzept, die Beratungs- und Registrierungskosten, betreffen dagegen die konkrete Entwicklung eines neuartigen Werkzeugs im Betrieb. Der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers gehört zu den kalkulatorischen Kosten (H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH), die auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig sind.

Das Patentrecht ist ein abnutzbarer Vermögensgegenstand, da die Nutzungsmöglichkeit voraussichtlich auf 15 Jahre begrenzt ist. Da eine verlässliche Schätzung möglich ist, ist § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB nicht anwendbar.

Die Folgebewertung zum 31.12.2021 erfolgt nach § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB mit einer planmäßigen, hier linearen zeitanteiligen Abschreibung in Höhe von $21.000 \text{ €} \times 1/15 \text{ (15 Jahre)} \times 4/12 \text{ (Nutzung ab September)} = 466 \text{ €}$.

b) Steuerbilanz:

Grundsätzlich führt ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht in der Steuerbilanz über den Grundsatz der Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 HGB zu einem Aktivierungsgebot. Jedoch wird der Grundsatz der Maßgeblichkeit hier durch § 5 Abs. 2 EStG durchbrochen. Danach gilt im Steuerrecht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot.

2. Firmenwert:

Der selbst geschaffene Firmenwert ist auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig. Eine Aktivierung über § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB kann nicht erfolgen, da dieser kein Vermögensgegenstand ist. Einem Vermögensgegenstand gleichgestellt ist nur der entgeltlich erworbene Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB. Daraus wird der Umkehrschluss gezogen, dass keine Aktivierungsfähigkeit besteht.

Ebenso ist eine Aktivierung nach § 248 Abs. 2 HGB ausgeschlossen. Danach können nur einzeln identifizierbare immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden. Der Firmenwert ist jedoch Ausdruck der Entwicklung des Unternehmens in seiner Gesamtheit.

Lösung 2:

Ansatz und Bewertung des Firmenwerts in der Handelsbilanz

Der Firmenwert ist kein Vermögensgegenstand und daher grundsätzlich nicht gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Handelsbilanz zu aktivieren. Jedoch gilt dieser gemäß § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand, wenn dieser entgeltlich erworben wurde.

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB. Die Anschaffungskosten des Firmenwertes ermitteln sich aus der Differenz der Gegenleistung von 1.150.000 € und dem Zeitwert des übernommenen Sachanlagevermögens in Höhe von 2.500.000 € abzüglich der Schulden in Höhe von 1.500.000 €. Die Anschaffungskosten betragen 150.000 €.

Die Folgebewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger Abschreibung. Gem. § 253 Abs. 3 Sätze 3 und 4 HGB ist der Firmenwert über 10 Jahre abzuschreiben, da eine verlässliche Schätzung nicht möglich ist. Die planmäßige Abschreibung beträgt jährlich 10 %, für 2021 also 15.000 €, Wertansatz 31.12.2021 = 135.000 €.

Ansatz und Bewertung des Firmenwerts in der Steuerbilanz

Der Firmenwert ist entgeltlich erworben und gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 2 EStG ebenfalls in der Steuerbilanz anzusetzen.

Der Firmenwert ist gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH) abzüglich AfA anzusetzen. Die AfA erfolgt linear gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG über eine nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG unterstellte Nutzungsdauer von 15 Jahren. $1/15$ von 150.000 € = 10.000 € für 2021; Wertansatz 31.12.2021 = 140.000 €.

Die im handelsrechtlichen Ergebnis enthaltenen Abschreibungen von 15.000 € sind deshalb für das steuerliche Ergebnis in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV insoweit zu neutralisieren, als sie steuerlich nicht anerkannt werden (+ 5.000 €).

Buchungssätze zur Erstellung der Handelsbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert	150.000 €	an	Technische Anlagen und Maschinen	150.000 €
----------------------------	-----------	----	----------------------------------	-----------

Abschreibungen auf den Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €	an	Geschäfts- oder Firmenwert	15.000 €
---	----------	----	----------------------------	----------

Überleitungsrechnung Handelsrecht/Steuerrecht:

Planmäßige Abschreibungen/AfA: + 5.000 €

Lösung 3:

Für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB besteht grundsätzlich gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Für Marken besteht jedoch ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB (Marke, Drucktitel,... vergleichbarer Vermögensgegenstand).

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Grundsatz der Maßgeblichkeit), § 5 Abs. 2 EStG (insofern deklaratorisch) scheidet eine Aktivierung ebenfalls in der Steuerbilanz aus.

Die Kosten für die Anzeigen in der Zeitung in Höhe von 20.000 € werden somit als Aufwand gem. § 4 Abs. 4 EStG behandelt.

Lösung 4:

Die Abstandszahlung ist hier nicht durch den Erwerb veranlasst. Es handelt sich nicht um Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks. Aufgrund der Zahlung hat U die **Nutzungsmöglichkeit** des Grundstücks zum 01.01.2021 erlangt. Es handelt sich dabei um einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB, der entgeltlich erworben wurde und gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu aktivieren ist.

Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG (Grundsatz der Maßgeblichkeit) erfolgt eine Aktivierung ebenfalls in der Steuerbilanz.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG.

01.01.2021	30.000 €
./. AfA 30.000 /3 =	10.000 €
31.12.2021	20.000 €

Hinweis: Wird ein unbebautes Grundstück erworben, welches verpachtet ist, und werden Abstandszahlungen geleistet, um den Pachtvertrag zu lösen und dieses bebauen zu können, stellen die Abstandszahlungen Anschaffungskosten dar gem. H 6.4 „Entschädigungs- oder Abfindungszahlungen“ EStH.

Die Lösung des Pachtvertrags ist zur Herstellung des Gebäudes erforderlich.

2 Zurechnung- Mietkauf / Leasing

Lösung 5:

Die Maschine ist vom 01.01.2021 an wirtschaftliches Eigentum des A gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.

Es liegt hier aus folgenden Gründen ein verdeckter Ratenkauf vor:

- Die vereinbarte „Miete“ ist bei wirtschaftlicher Betrachtung hinsichtlich Höhe, Dauer und Fälligkeit ungewöhnlich. Sie entspricht eher einer Kaufpreisrate.
- Der Kaufpreis entspricht dem bei Abschluss des „Mietvertrags“ geltenden Listenpreis, wobei die überhöhten „Mietbeträge“ auf den Kaufpreis angerechnet werden; hierbei ergibt sich ein Restkaufpreis, der erheblich unter dem Teilwert der Maschine liegt.

Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Sie ist ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG. Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Umsatzsteuer

Für die Überlassung eines Gegenstands außerhalb des Leasingverfahrens (z.B. Mietverträge im Sinne des § 535 BGB mit Recht zum Kauf) gelten die Sätze 1 bis 5 sinngemäß. Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer, da der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt hier vor, da der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält und angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum Ablauf der Grundmietzeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Nach dem Vertrag unterschreitet der Restkaufpreis den Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt erheblich. Eine Optionsausübung ist hier die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Mietkäufer.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Handelsbilanz:

Anschaffungskosten:	60.000 €
./. Abschreibung 60.000 x 1/10	6.000 €
31.12.2021	54.000 €

Steuerbilanz:

Anschaffungskosten:	60.000 €
./. AfA 60.000 x 25 %	15.000 €
31.12.2021	45.000 €

Lösung 6:

Das zivilrechtliche Eigentum geht mit Abschluss des Kaufvertrags gem. § 929 Satz 2 BGB auf A über. Bis zum Abschluss des Kaufvertrags lag ein Mietvertrag vor. Zu einem vorzeitigen Übergang des wirtschaftlichen Eigentums gem. § 246 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO kam es vorliegend nicht. Es liegt hier ein echter Mietkauf vor. Es war von Anfang an ein Mietvertrag beabsichtigt und der Kaufpreis war nicht unangemessen hoch.

Während der Mietphase waren die Mieten im Jahr 2021 in Höhe von $200 \text{ €} \times 4 = 800 \text{ €}$ Betriebsausgaben des A gem. § 4 Abs. 4 EStG.

Mit Abschluss des Kaufvertrags ist A zivilrechtlicher Eigentümer der Maschine gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO geworden. Diese ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Sie ist ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG. Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Anschaffungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Bestimmung der Anschaffungskosten:

Abschlusszahlung (netto)	4.460 €
+ angerechnete Mieten	2.200 €
./. verbrauchte AfA vom ursprünglichen Listenpreis $6.000/6 \times 11/12$	917 €
Anschaffungskosten	5.743 €

Fortentwicklung Handelsbilanz:

Die Abschreibung beträgt bei einer Restnutzungsdauer von 61 (72-11) Monaten: $5.743 \times 8/61 = 753 \text{ €}$.

Anschaffungskosten	5.743 €
./. Abschreibung	753 €
31.12.2021	4.990 €

Fortentwicklung Steuerbilanz:

Die AfA beträgt $5.743 \times 25 \% \times 8/12 = 957 \text{ €}$.

Anschaffungskosten	5.743 €
./. AfA	957 €
31.12.2021	4.786 €

Tatsächlich darf insgesamt nur die „fiktive AfA“, die über einen Zeitraum von 11 Monaten hätte gezogen werden dürfen, als Aufwand bis zum Zeitpunkt des Kaufs übrigbleiben. Der Mietaufwand ist insoweit zu korrigieren. Es ist über die 11 Monate Mietaufwand in Höhe von 2.200 € entstanden. Als AfA hätte ein Betrag von 917 € über diesen Zeitraum geltend gemacht werden dürfen. Der Aufwand ist daher in Höhe von 1.283 € zu korrigieren.

Buchungssätze:

Maschine	5.743 €	an	Bank	5.308 €
Vorsteuer	848 €		Mietaufwand	1.283 €

Abschreibung	753 €	an	Machine	753 €
--------------	-------	----	---------	-------

Überleitungsrechnung:

Mehr AfA -204 €

Lösung 7:

Entscheidend für die Zurechnung des Lieferwagens ist, wer hier wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist. Hier handelt es sich um einen Fall des Vollarmortisationsleasings im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.4.1971 (Beck'sche Steuererlasse § 6/1). Die im Folgenden angegebenen Teilziffern beziehen sich auf diesen Erlass. Während der Grundmietzeit, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann, betragen die insgesamt von G zu entrichtenden Raten inclusive Sonderzahlung insgesamt 45.600 € ($1.100 \text{ €} \times 36 \text{ Monate} + 6.000 \text{ €}$). Diese decken somit die auf Seiten des Leasing-Gebers anfallenden Anschaffungskosten und Nebenkosten in Höhe von 44.000 € (Tz. II).

Es handelt sich vorliegend um einen Leasingvertrag mit Kaufoption. Hier ist das Leasinggut dem Leasing-Geber als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, da die Grundmietzeit (= 3 Jahre) zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= 6 Jahre) liegt und der Kaufpreis für den Fall der Ausübung des Optionsrechts mit 23.000 € nicht niedriger ist als der Buchwert, der sich bei einer linearen Abschreibung zu diesem Zeitpunkt ergeben würde ($44.000 \text{ €} - \frac{3}{6} \text{ von } 44.000 = 22.000 \text{ €}$) (Tz. III. 2.a).

Eine Aktivierung des Leasinggegenstands beim Leasing-Nehmer scheidet mangels wirtschaftlichen

Eigentums aus.

Beim Leasing-Nehmer sind die Leasing-Raten daher Betriebsausgaben (Tz. IV. 2.).

Die einmalige zu Beginn der Grundmietzeit geleistete Sonderzahlung ist in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG einzustellen, welcher linear über die Grundmietzeit aufgelöst wird. Zum 31.12.2021 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 4.000 € (6.000 € - 12/36 von 6.000 €) anzusetzen.

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE nicht um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer.

Der Vertrag enthält zwar ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer aber aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen geht nicht deutlich hervor, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Zwar enthält der Vertrag eine Kaufoption für den Lieferwagen und die Summe der vertraglichen Raten entspricht dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten, aber der Leasingnehmer muss wegen der Ausübung der Option zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten. Eine erhebliche Summe ist zu entrichten, wenn der zusätzlich zu entrichtende Betrag 1 Prozent des Verkehrswertes des Gegenstandes im Zeitpunkt der Ausübung der Option übersteigt. Hier überschreitet der Kaufpreis bei Optionsausübung in Höhe von 23.000 € den Verkehrswert von 22.000 € erheblich.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig.

Korrekturbuchungssatz:

ARAP	4.000 €	an	s.b.A. (Sonderzahlung)	5.140 €
Vorsteuer	1.140 €			

Lösung Abwandlung:

Entscheidend für die Zurechnung des Lieferwagens ist, wer hier wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO ist.

Hier handelt es sich um einen Fall des Vollarmortisationsleasings im Sinne des BMF-Schreibens vom 19.04.1971 (Beck'sche Steuererlasse § 6/1).

Während der Grundmietzeit, während der der Vertrag bei vertragsgemäßer Erfüllung von beiden Vertragsparteien nicht gekündigt werden kann, betragen die insgesamt von G zu entrichtenden Raten inklusive der Sonderzahlung insgesamt 52.800 € (1.300 € x 36 Monate + 6.000 €). Diese decken somit die auf Seiten des Leasing-Gebers anfallenden Anschaffungskosten und Nebenkosten in Höhe von 44.000 € (Tz. II).

Es handelt sich vorliegend um einen Leasingvertrag mit Kaufoption. Hier ist das Leasinggut dem Leasing-Nehmer als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen, da die Grundmietzeit (= 3 Jahre) zwischen 40 % und 90 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer (= 6 Jahre) liegt und der Kaufpreis für den Fall der Ausübung des Optionsrechts mit 18.000 € niedriger ist als der Buchwert, der sich bei einer linearen Abschreibung zu diesem Zeitpunkt ergeben würde (44.000 € - $\frac{3}{6}$ von 44.000 = 22.000 €) (Tz. III. 2.b) bb)).

G ist wirtschaftlicher Eigentümer des Lieferwagens gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Dieser ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Es handelt sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Handelsbilanz:

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB

Anschaffungskosten:	44.000 €
./. Abschreibung	7.333 €
31.12.2021	36.667 €

Steuerbilanz

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (H 6. 2 EStH) grundsätzlich abzüglich zeitanteiliger linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG (Tz. V Nr. 1). Es wird - um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen - statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Satz 1 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Satz 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gem. § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Anschaffungskosten:	44.000 €
./. AfA deg	11.000 €
31.12.2021	33.000 €

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 247 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ist eine Verbindlichkeit zu passivieren. Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt 1 HGB mit dem Erfüllungsbetrag und in der Steuerbilanz gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Rückzahlungsbetrag in Höhe der Anschaffungskosten von 44.000 € und den Vorsteuerbeträgen.

Umsatzsteuerlich handelt es sich nach Abschnitt 3.5 Abs. 5 UStAE um eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer, da der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält und aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt hier vor, da der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält und angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum Ablauf der Grundmietzeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint. Nach dem Vertrag entsprechen zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten (s.o.). Weiterhin muss der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten. Eine erhebliche Summe ist zu entrichten, wenn der zusätzlich zu entrichtende Betrag 1 Prozent des Verkehrswertes des Gegenstandes im Zeitpunkt der

Ausübung der Option übersteigt. Hier unterschreitet der Kaufpreis bei Optionsausübung sogar den Verkehrswert.

Die Bemessungsgrundlage der Vorsteuerbeträge (§§ 3 Abs. 1, 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG) setzt sich zusammen aus der Summe der Leasingraten (1.300 € x 3 x 12) zuzüglich der Sonderzahlung (6.000 €) zuzüglich dem Restkaufpreis bei Ausübung der Kaufoption (18.000 €) also insgesamt 70.800 €.

$70.800 \text{ €} \times 19\%$ (§ 12 Abs. 1 UStG) = 13.452 €. Die Verbindlichkeit beträgt somit 57.452 €.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind, soweit Rechnungen vorliegen, nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig. Liegt eine ordnungsgemäße Rechnung über die gesamte Umsatzsteuer vor, ist die gesamte Vorsteuer in 2021 abziehbar.

Gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ist eine Vorsteuerforderung zu aktivieren. Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten i. H. v. 13.452 €; ebenso in der Steuerbilanz (§§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG).

Die Leasing - Raten sind in einen Zins- und Kostenanteil sowie einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass sich infolge der laufenden Tilgung der Zinsanteil verringert und der Tilgungsanteil sich entsprechend erhöht. Es ist daher die Zinsstaffelmethode anzuwenden. Der Zins- und Kostenanteil stellt eine sofort abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 4 EStG dar.

Ermittlung des Nenners: $n \times (n+1) / 2$, wobei n die Anzahl der Leasingraten ist.

$$\frac{36 \times 37}{2} = 666 \quad \text{1. Jahr: } \frac{36+35+34+33+32+31+30+29+28+27+26+25}{666} = \frac{366}{666} = 55\%$$

Berechnung der Zinsen für den 3- Jahreszeitraum:

Gezahlt über 3 Jahre: (1.300 € x 12 x 3)	46.800 €
Tilgung über 3 Jahre:	44.000 €
Zinsen über 3 Jahre:	2.800 €

$2.800 \text{ €} \times 55\% = 1.540 \text{ €}$ (Betriebsausgabe § 4 Abs. 4 EStG)

Berechnung der Tilgung:

Zahlung im ersten Jahr: (1.300 € x 12)	15.600 €
+ Ust (Leasingraten)	2.964 €
+ USt (Sonderzahlung)	1.140 €
./. Zinsen	1.540 €
Tilgung	18.164 €

Ansatz der Verbindlichkeit:

01.01.2021	57.452 €
Tilgung	./. 18.164 €
31.12.2021	39.288 €



Die einmalige zu Beginn der Grundmietzeit geleistete Sonderzahlung ist in einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG einzustellen, welcher ebenfalls nach der Zinsstaffelmethode über die Grundmietzeit aufgelöst wird. Zum 31.12.2021 ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in Höhe von 2.700 € (6.000 € - 55 % von 6.000 €) anzusetzen ist.

Die Vorsteuer aus den monatlichen Leasingraten und die Vorsteuer aus der Sonderzahlung sind, soweit Rechnung vorliegen, nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig. Liegt eine ordnungsgemäße Rechnung über die gesamte Umsatzsteuer vor ist die gesamte Vorsteuer in 2021 abziehbar.

3 Gebäude - selbständige /unselbständige Gebäudeteile

Lösung 8:

Gebäude

Ansatz:

Das Gebäude ist in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Es ist ein unbeweglicher abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Das Gebäude besteht gem. R. 4.2 Abs. 3 Nr. 5 i.V.m. R 4.2 Abs. 4 EStR aus vier selbständigen Gebäudeteilen, die besondere Wirtschaftsgüter darstellen.

Der eigenbetrieblich genutzte Teil, also Erdgeschoss und die Wohnung des Arbeitnehmers des A im 1. OG ist notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR. Nach R 4.2 Abs. 4 Satz 2 EStR sind Gebäude- oder Gebäudeteile, die einem Arbeitnehmer des eigenen Betriebs zu Wohnzwecken dienen, notwendiges Betriebsvermögen, wenn für die Vermietung betriebliche Gründe wie hier (ständige Bereitschaft) vorlagen.

Der fremdbetriebliche Teil, nämlich die an den Rechtsanwalt und den Versicherungsvertreter vermieteten Einheiten (II. und III. OG), ebenso wie die an den Versicherungsvertreter zu Wohnzwecken vermietete Einheit sind gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR.

Das V. OG dient Wohnzwecken und ist notwendiges Privatvermögen (R 4.2 Abs. 9 EStR Umkehrschluss).

Die Aufteilung erfolgt grundsätzlich nach den Nutzflächen (R 4.2 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStR).

Von einer Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes kann nach R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, wenn sie aus steuerlichen Gründen nicht erforderlich ist.

Insoweit ist eine Zusammenfassung des EG, II. und III. OG möglich, da insgesamt eine betriebliche Nutzung und Betriebsvermögen vorliegt. Ebenso ist eine Zusammenfassung des I. OG und des IV. OG möglich.

Es entfallen auf das EG und I. OG 200 m^2 jeweils 100 m^2 , auf den fremdbetrieblich genutzten Gebäudeteil 200 m^2 (II. OG und III. OG) jeweils 100 m^2 , auf den zu fremden Wohnzwecken dienenden Teil 100 m^2 (IV. OG) und auf den zu eigenen Wohnzwecken dienenden Gebäudeteil (V. OG) 100 m^2 .

Bewertung:

Die Zugangsbewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB.

In der Steuerbilanz ist das Gebäude gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 5 Abs. 6 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ebenfalls mit den Herstellungskosten (R 6. 3 EStR) abzüglich zeitanteiliger AfA zu bewerten.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG, soweit ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben ist.

Dieser ist gegeben bezüglich des eigenen Verkaufsbüros, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Bezüglich des an den Rechtsanwalt vermieteten Teils ergibt sich der Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zwar ist die Vermietung grundsätzlich ein steuerfreier Ausgangsumsatz gem. § 4 Nr. 12 a UStG und schließt damit den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus, jedoch wurde von der

Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG Gebrauch gemacht.

Beim Versicherungsvertreter ist eine Option nicht möglich, da dieser nur steuerfreie Umsätze tätigt gem. § 4 Nr. 11 UStG.

Damit sind bei dem eigenbetrieblich genutzten Teil und bei dem an den Rechtsanwalt vermieteten Teil die Netto-Herstellungskosten anzusetzen.

Bei dem an den Versicherungsvertreter zu Wohnzwecken, dem an den Versicherungsvertreter betrieblich vermieteten Teil und dem an den Angestellten vermieteten Teil sind die Brutto – Herstellungskosten anzusetzen.

Die Folgebewertung ergibt sich in der Handelsbilanz abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die tatsächliche Restnutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Daher ist das Gebäude in der Handelsbilanz mit 2 % abzuschreiben.

Die Folgebewertung ergibt sich in der Steuerbilanz abzüglich zeitanteiliger linearer AfA in Höhe von 3 % gem. §§ 5 Abs. 6, 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog bzgl. des EG, II, III Obergeschoss.

Bezüglich des I. und des IV. OG ist eine zeitanteilige AfA in Höhe von 2 % vorzunehmen §§ 5 Abs. 6, 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a, 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog.

Fortentwicklung in der Handelsbilanz:

Herstellungskosten Gebäude gesamt:	1.114.000 €
./. AfA 2% x 6/12	./. 11.140 €
31.12.2021	1.102.860 €

Fortentwicklung in der Steuerbilanz:

Gebäudeteile Verkaufsbüro und Vermietung betrieblich an Rechtsanwalt und Versicherungsvertreter (3%):

Kosten Gebäude Rechtsanwalt und Verkaufsbüro (netto):	400.000 €
Kosten Gebäude Versicherungsvertreter (brutto)	238.000 €
Herstellungskosten	638.000 €
./. AfA 3 % x 6/12	./. 9.570 €
31.12.2021	628.430 €

Gebäudeteile vermietet zu fremden Wohnzwecken (2 %):

Kosten Gebäude Wohnzwecke Versicherungsvertreter (brutto)	238.000 €
Kosten Gebäude Wohnzwecke Arbeitnehmer (brutto)	238.000 €
Herstellungskosten	476.000 €
./. AfA 2 % x 6/12	./. 4.760 €
31.12.2021	471.240 €

Grund und Boden

Ansatz:

Der Grund und Boden folgt der Gebäudezurechnung. Das ergibt sich für den Teil des Gebäudes, der notwendiges Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR, für den Teil, der gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR. Somit sind 5/6 des Grund und Bodens zu aktivieren, da 5/6 des Gebäudes notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen.

Der Grund und Boden ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen.

Dieser ist ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.

Bewertung:

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB.

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten.

Die Grundfläche, auf der das Gebäude steht, beträgt 1.000 qm.

Es ist eine anteilige Zuordnung entsprechend der Gebäudenutzung vorzunehmen.

Die Bewertung des Grund und Bodens erfolgt somit zum 31.12.2021 mit 83.333 €.

Grund und Boden:

31.12.2021	83.333 €
------------	----------

Lösung 9:

Gebäude

Ansatz in der Handelsbilanz

Das Gebäude ist in der Handelsbilanz gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, zu aktivieren. Es ist ein unbeweglicher abnutzbarer Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Die Aktivierung aller Gebäudeteile erfolgt um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu gewährleisten.

Ansatz in der Steuerbilanz

Die Aktivierung in der Steuerbilanz erfolgt über § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG. Aufgrund der Aufgabenstellung sind alle Gebäudeteile – soweit möglich dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Das Gebäude besteht steuerrechtlich gem. R. 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 i.V.m. R 4.2 Abs. 4 EStR aus zwei selbständigen Gebäudeteilen, die besondere Wirtschaftsgüter darstellen.

Der eigenbetrieblich genutzte Teil ist notwendiges Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR.

Der fremdbetriebliche Teil ist gewillkürtes Betriebsvermögen R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR.

Da es bei beiden Teilen auch keine Abweichung bei der AfA gibt, ist es sinnvoll, diese aus Vereinfachungsgründen als ein Wirtschaftsgut auszuweisen gem. R 4.2 Abs. 6 Satz 3 EStR.

Bewertung:

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. §§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten § 255 Abs. 2 HGB abzüglich planmäßiger zeitanteiliger linearer Abschreibung § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 HGB. Die tatsächliche Restnutzungsdauer beträgt 50 Jahre. Daher ist das Gebäude in der Handelsbilanz mit 2 % abzuschreiben.

In der Steuerbilanz ist das Gebäude gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten (R 6.3 EStR) abzüglich zeitanteiliger AfA in Höhe von 3 % gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog zu bewerten.

Hinweis: Der Bewertungsvorbehalt gem. § 5 Abs. 6 EStG hat hier insbesondere Auswirkung auf die Höhe der AfA! Im Steuerrecht gibt es die Fiktion von 3 % und im Handelsrecht wird nach der tatsächlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren abgeschrieben.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den Herstellungskosten gem. § 9 b Abs. 1 EStG, soweit ein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegeben ist. Bezüglich des an den Steuerberater vermieteten Teils ergibt sich der Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Zwar ist die Vermietung grundsätzlich ein steuerfreier Ausgangsumsatz gem. § 4 Nr. 12 a UStG und schließt damit den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG aus, jedoch wurde von der Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG Gebrauch gemacht, was aus den Rechnungen mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer gefolgert werden kann.

Die Sprinkleranlage und die Be- und Entlüftungsanlage sind unselbständige Gebäudeteile und daher mit dem Gebäude zu aktivieren und abzuschreiben gem. H 4.2 Abs. 5 EStH. Dies entspricht auch der Beurteilung im Handelsrecht.

Die Fotovoltaikanlage ist eine Betriebsvorrichtung gem. § 68 Abs. 2 Nr. 2 EStG als selbständiger Gebäudeteil R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 EStR als beweglicher Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut selbständig zu aktivieren und abzuschreiben.

Die Ladeneinbauten sind ebenfalls als selbständiger Gebäudeteil in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz gem. R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR selbständig zu aktivieren und abzuschreiben.

Gebäude:

Kosten Gebäude (netto):	1.070.000 €
./. Fotovoltaikanlage	60.000 €
./. Ladeneinbauten	10.000 €
Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €

Fortentwicklung in der Handelsbilanz:

Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €
./. AfA 2% x 6/12	./. 10.000 €
31.12.2021	990.000 €

Fortentwicklung in der Steuerbilanz:

Herstellungskosten Gebäude (netto):	1.000.000 €
./. AfA 3% x 6/12	./. 15.000 €
31.12.2021	985.000 €

Grund und Boden

Der Grund und Boden folgt der Gebäudezurechnung. Das ergibt sich für den Teil des Gebäudes, der notwendiges Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 7 Satz 2 EStR, für den Teil, der gewillkürtes Betriebsvermögen darstellt aus R 4.2 Abs. 9 Satz 6 EStR.

Der Grund und Boden ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu aktivieren. Dieser ist ein nichtabnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB.



E C O N E C T

Steuerberater

Prüfungsvorbereitung 2023

Einkommensteuer

Gewerbesteuer

Präsentation

Dozent:

StB Prof. Dr. Dinkelbach



Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023/2024

Gewerbsteuer

StB Prof. Dr. A. Dinkelbach

Agenda

1. Überblick
2. Steuergegenstand
3. Steuerpflicht
4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag
 - 4.1 Korrekturen des Gewinns aus Einkommen-/Körperschaftsteuer
 - 4.2 Hinzurechnungen
 - 4.3 Kürzungen
 - 4.4 Korrespondierende Hinzurechnungen / Kürzungen
5. Gewerbeverlust
6. Ermittlung, Zerlegung, Festsetzung und Erhebung
7. Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer
8. Organschaft

1. Überblick



- Wesen der GewSt
 - Real- bzw. Objektsteuer (weitere Realsteuer ➔ Grundsteuer)
 - Anknüpfung an wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Gewerbebetriebs, d.h. grds. keine Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse der Inhaber
 - zugleich Verstetigung des GewSt-Aufkommens (über Hinzurechnung von Aufwand GewSt-Aufkommen unabhängig von wirtschaftlicher Entwicklung)
 - Gemeindesteuer (§ 1 GewStG „Die Gemeinden erheben ... GewSt ...“)
 - Rechtfertigung mittels Äquivalenzprinzip
 - Beteiligung/Umlage durch Gewerbebetriebe (zusätzlich) verursachter Gemeindelasten (Infrastruktur, Straßenbau, öffentliche Einrichtungen), ABER: keine Berücksichtigung individueller Lastenverursachung und nur Einbezug gewerblicher Einkünfte (spezielle potenzielle Zusatzbelastung)
- Einkommensteuerliche Behandlung
 - GewSt = nichtabziehbare Betriebsausgabe § 4 Abs. 5b EStG
 - pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer bei der ESt (§ 35 EStG)

1. Überblick



- Bedeutung für die Gemeinden
 - bedeutendste Einnahmequelle, Aufkommen steht ihnen zu (Art. 106 VI GG), jedoch Beteiligung von Bund und Ländern durch eine Umlage
 - umgekehrt Anteil der Gemeinden an Lohn-/Einkommensteuer, USt
 - Beeinflussung der Höhe der Einnahmen über Festlegung des Hebesatzes, somit Gestaltbarkeit (Wohn-/Gewerbe Gemeinde) und Wettbewerb möglich
 - indes Mindesthebesatz 200 % (tatsächlich i.d.R. zwischen 300 % bis über 500 %)
- Bedeutung für die Gewerbebetriebe
 - spezielle – potenzielle – Zusatzbelastung ggü. anderen ESt-Einkunftsarten
 - Zusatzbelastung ggf. bei Einkommensteuer kompensiert durch Anrechnung gem. § 35 EStG (Wirkung abhängig vom Hebesatz), Belastungsdifferenz zu Kapitalgesellschaften insoweit nivelliert
 - Insbesondere infolge der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) Situation möglich, dass sich trotz Verlust nach ESt/KSt bei GewSt positiver Gewerbeertrag ergibt
 - ➔ Substanzbesteuerung

2. Steuergegenstand

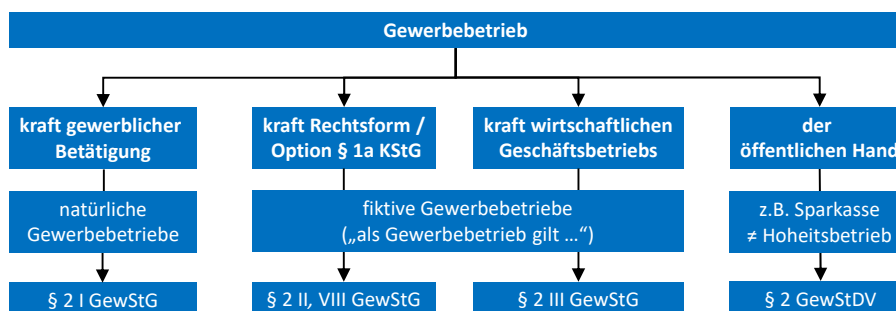
Gegenstand der GewSt (§ 2 Abs. 1 S. 1 GewStG)

- stehender
 - Abgrenzung zum Reisegewerbebetrieb (§ 1 GewStDV)
 - steuerpflichtig gem. § 35a GewStG
 - Erfordernis einer Betriebsstätte (§ 12 AO) = jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, insb. Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassung, Fabrik, Lager, Ein-/Verkaufsstellen
- Gewerbebetrieb,
 - kraft gewerblicher Betätigung (§ 15 Abs. 2 EStG), kraft Rechtsform / *Option zur KSt* kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 Abs. 1 – 3, 8 GewStG)
- soweit er im Inland betrieben wird
 - **Bsp.:** M betreibt in Trier einen Zulieferbetrieb für Elektronik und unterhält ein Warenlager in Amsterdam und eine Niederlassung in Barcelona.
 - Der Gewerbebetrieb des M umfasst den Zulieferbetrieb in Trier, die Betriebsstätte (das Warenlager) in Amsterdam und die Niederlassung in Barcelona; Gegenstand der Gewerbesteuer ist jedoch nur der Zulieferbetrieb in Trier.



2. Steuergegenstand

Formen des Gewerbebetriebs



2. Steuergegenstand



Formen des Gewerbebetriebs

- Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung („natürlicher“ Gewerbebetrieb)
 - gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 2 EStG
 - einschließlich PersGes (sowie auch atypisch stille Gesellschaft)
 - auch nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 1 EStG infizierte PersGes
 - BFH: **nicht** nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG gewerblich infizierte PersGes (kein Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG, BFH v. 6.6.19, IV R 30/16)
 - FinVerw: Nichtanwendungserlass GLE v. 1.10.2020
 - FG Hamburg v. 25.2.2021, 3 K 139/20, Rev. eingelegt, BFH VIII R 1/22: Bestätigung BFH mangels überzeugender Argumente des BMF
 - 7 Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG, insb.
 - Selbständigkeit
 - persönliche des Unternehmens **und sachliche des Betriebs**, d.h. Betrieb = wirtschaftliche Einheit
 - ≠ unselbständiger Teil eines anderen Unternehmens (i.R.d. Organschaft) oder eines Gesamtunternehmens (z.B. Bäckerei & Café), s.a. R / H 2.4 GewStR/H

2. Steuergegenstand



Formen des Gewerbebetriebs

- Ausnahmen
 - Arbeitsgemeinschaften (§ 2a GewStG)
 - Bsp. Bau-ARGE A10/A24 Havellandautobahn (6-streifiger Ausbau der Bundesautobahn A10/A24 zwischen Dreieck Pankow und Neuruppin)
 - je 50 % Anteil Wayss & Freytag Ingenieurbau AG und HABAU Hoch- und Tiefbaugesellschaft m.b.H.
 - (geplante) Bauzeit 5 Jahre
 - (Teil-)Betriebsverpachtung im Ganzen (R 2.2 GewStR)



2. Steuergegenstand



Formen des Gewerbebetriebs

- Gewerbebetrieb kraft **Rechtsform / Option**
 - als Gewerbebetrieb **gilt stets und in vollem Umfang** die Tätigkeit der
 - Kapitalgesellschaften
 - Ausnahme: Organgesellschaft = Betriebsstätte des Organträgers
 - i.S. des § 1a KStG optierende Gesellschaften (OHG, KG, PartG) sind für die Anwendung des GewStG als Kapitalgesellschaft zu behandeln (seit EZ 2022)
 - Genossenschaften
 - Versicherungsvereine a.G.
 - gewerblich geprägten PersGes (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)

2. Steuergegenstand

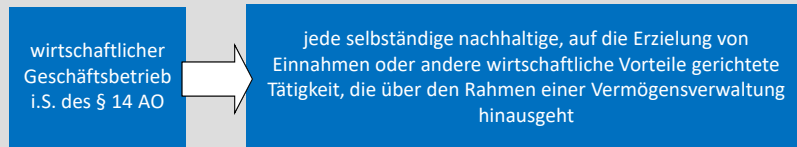


Formen des Gewerbebetriebs

- Gewerbebetrieb kraft **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs**
 - Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit der
 - sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts
 - nichtrechtsfähigen Vereine
 - **soweit** sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO (Ausnahme: Land- und Forstwirtschaft) unterhalten
 - **Bsp.:** (s.a. R 2.1 Abs. 5 GewStR)
 - Sammlung und Weiterveräußerung gebrauchter Gegenstände (Altkleidersammlung, Basar)
 - Herausgabe einer (durch Anzeigen finanzierten) Vereinszeitschrift
 - Bewirtung von Besuchern / Verkauf von Getränken/Esswaren während einer (Sport-/Fest-)Veranstaltung

2. Steuergegenstand

Formen des Gewerbebetriebs



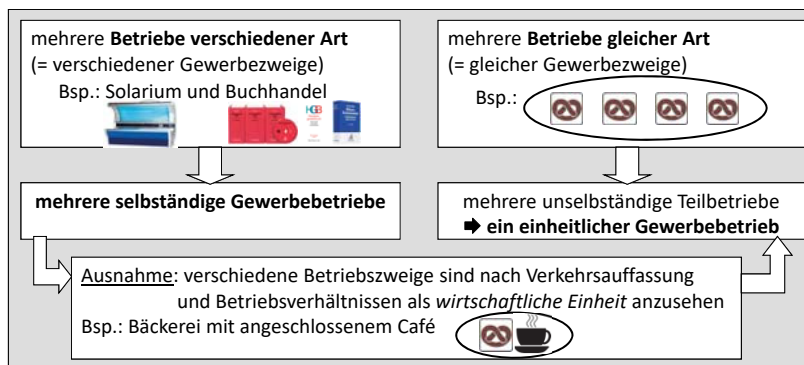
Gewinnerzielungsabsicht ist für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs **nicht erforderlich**, Einnahmeerzielungsabsicht genügt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb setzt ebenso keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr voraus.

- Behandlung wie eigenes gewerbliches Unternehmen
- Isolierung aus dem Gesamtgebilde der juristischen Person bzw. des nichtrechtsfähigen Vereins
 - Gewerbesteuerpflicht erstreckt sich nur auf „schädliche“ Tätigkeiten
 - alle „schädlichen“ Tätigkeiten bilden einen einheitlichen Gewerbebetrieb

2. Steuergegenstand

Mehrheit von Betrieben

- Gewerbliche Tätigkeit von KapGes/PersGes gilt stets als einheitlicher Gewerbebetrieb
- bei natürlichen Personen Möglichkeit der Mehrheit von Betrieben



- Bedeutung für ggf. mehrfache Gewährung Freibetrag (§ 11 GewStG), Verlustverrechnung und Zerlegung Steuermessbetrag (§ § 28 ff. GewStG)

2. Steuergegenstand



Sachverhalt

Inwieweit liegt ein Gewerbebetrieb / liegen mehrere Gewerbebetriebe vor?

- a) Pogo Polka betreibt eine Tanzschule in Essen, in der er Menschen von 8 bis 88 im Tanzen unterrichtet (Einkünfte 100.000 € p.a.). In den Pausen verkauft Pogo gekühlte Getränke (Einkünfte 20.000 € p.a.).
- b) wie a) jedoch Betrieb von Tanzschule und Getränkeverkauf durch Polka & Tango GbR (Mitunternehmer Pogo Polka und Latina Tango).
- c) G. Bäude vermietet an die Immobiliare SE eine Lagerhalle (Einkünfte 50.000 €).
- d) wie c), aber G. Bäude hält 60 % der Anteile an der Immobiliare SE.
- e) wie c), aber Vermietung erfolgt durch G. Bäude & G. Rüst GbR, die daneben noch als Kommanditistin an der gewerblich tätigen A-Z KG beteiligt ist (Gewinnanteil 3.000 €).
- f) Franz Brandwein betreibt in eigener Immobilie eine Trinkhalle in Duisburg, auf deren Dach er eine Photovoltaikanlage betreibt. Der Strom aus der Photovoltaikanlage wird an die Fattenvall AG verkauft. Die Einkünfte betragen **+ 50.000 €** aus der Trinkhalle und **./. 10.000 €** aus der Photovoltaikanlage.

2. Steuergegenstand



Lösung

- a) Tanzschule = kein Gewerbebetrieb (Einkünfte i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Verkauf Getränke = Gewerbebetrieb (Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG), jedoch vermutlich Gewerbeertrag < 24.500 €; ggf. Trennung im Schätzwege (H 15.6 Gemischte Tätigkeit, getrennte Behandlung EStH)
- b) Es liegt (nur) ein Gewerbebetrieb vor, § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 1 EStG (gewerbliche Infektion), R 15.8 Abs. 5 EStR, keine Anwendung H 15.8 Bagatellregelung EStH, da Umsätze aus Getränkeverkauf > 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse
- c) Kein Gewerbebetrieb, da lediglich Vermögensverwaltung (Einkünfte § 21 EStG); trotz „Lagerhalle“ keine Anhaltspunkte für gewerbliche Vermietung.
- d) Gewerbebetrieb, da Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (R 15.7 Abs. 4 ff. EStR); jeweils selbständige Gewerbebetriebe.
- e) Einkommensteuerlich liegt eine i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Alt. 2 EStG gewerblich infizierte GbR vor (keine Anwendung der Geringfügigkeitsgrenze); nach Ansicht des BFH (BFH v. 6.6.19, IV R 30/16) qualifiziert die GbR nicht nach § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG als Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG, a.A. FinVerw (GLE v. 1.10.2020)
- f) Es liegen zwei getrennte bzw. sachlich selbständige Gewerbebetriebe vor (unterschiedliche Produkte, anderer Kundenkreis etc.).

2. Steuergegenstand



Sachverhalt

Inwieweit liegt ein Gewerbebetrieb / liegen mehrere Gewerbebetriebe vor?

Die M & M OHG mit Sitz und Geschäftsleitung in Bonn ist in der Baubranche tätig. Gesellschafter der OHG sind die in Bonn wohnenden C. Ment und Rudi Mentär, die beide zu je 50 % am Gewinn und Verlust sowie am Vermögen der OHG beteiligt sind.

Die OHG führt zwei Geschäftszweige in getrennten Räumlichkeiten mit jeweils eigener Belegschaft und eigener Buchhaltung. Zum einen die „Vermietung von Baumaschinen“ und zum anderen den „Handel mit Baustoffen“. Die Ergebnisse der selbständigen Geschäftseinheiten werden zunächst getrennt ermittelt und dann für die OHG saldiert.

Ausschließlich am „Handel mit Baustoffen“ ist die in Bonn wohnende Polly Ester atypisch still mit 20 % am Gewinn und Verlust beteiligt.

2. Steuergegenstand



Lösung

Die atypisch stille Gesellschaft ist eine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, deren Mitunternehmer Polly Ester und die M & M OHG sind. Der Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft umfasst allein den Geschäftszweig „Handel mit Baustoffen“. Der Geschäftszweig „Vermietung von Baumaschinen“ ist eine getrennt zu beurteilende Tätigkeit, die allein der M & M OHG zuzurechnen ist.

Der von der atypisch stillen Gesellschaft unterhaltene Gewerbebetrieb „Handel mit Baustoffen“ ist gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG sachlich gewerbsteuerpflichtig. Die persönliche Gewerbsteuerpflicht liegt bei der M & M OHG als Inhaberin des Handelsgewerbes (R 5.1 Abs. 2 S. 1 GewStR), § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG ist auf die atypisch stille Gesellschaft nicht anzuwenden.

Die M & M OHG ist eine Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und als solche gem. § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG sachlich gewerbsteuerpflichtig. Zum Gewerbebetrieb der OHG gehört neben dem Geschäftszweig „Vermietung von Baumaschinen“ die Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft (doppelstöckige PersGes). Die persönliche Steuerpflicht liegt gem. § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG bei der OHG. Es liegen also zwei getrennte Gewerbebetriebe vor (folglich 2 GewSt-Messbescheide).

3. Steuerpflicht



Sachverhalt

- Marie Niert, seit Jahren angestellte Fleischereifachverkäuferin, fasst nach Karneval den Entschluss, fortan als selbständige Unternehmerin feinste Wurstkreationen zu produzieren und zu verkaufen. Am 2.3.01 kündigt sie ihren Arbeitsvertrag zum 30.6.01.
- Im März 01 wendet sie 10.000 € für Markt- und Standortanalysen auf.
- Im April 01 mietet sie eine Immobilie für Produktion & Verkauf für 5.000 € pro Monat.
- Im Juni 01 werden Maschinen und Einrichtungsgegenstände (AfA pro Monat 10.000 €) und Rohstoffe (90.000 €) geliefert.
- Am 1.7.01 erfolgt die Eintragung ins Handelsregister
- Im August 01 werden die angehenden Mitarbeiter gecastet und geschult (20.000 €).
- Am 1.9.01 nimmt Marie die Produktion und den Verkauf auf. Vom Fleck weg erzielt Marie einen (Netto-)Gewinn (inkl. Miete, AfA etc.) i.H. von 10.000 € pro Monat.
- Wie hoch ist der Gewerbeertrag im Erhebungszeitraum 01 vor Freibetragsabzug?

./ 45.000 €	<input type="text"/>	./ 35.000 €	<input type="text"/>	./ 25.000 €	<input type="text"/>
./ 10.000 €	<input type="text"/>	+ 5.000 €	<input type="text"/>	+ 40.000 €	<input type="text"/>

3. Steuerpflicht



Lösung

- R 2.5 Abs. 1 GewStR:
- ¹Bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften beginnt die Gewerbesteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. ²Bloße Vorbereitungshandlungen, z. B. die Anmietung eines Geschäftslokals, das erst hergerichtet werden muss, oder die Errichtung eines Fabrikgebäudes, in dem die Warenherstellung aufgenommen werden soll, sowie der kurzzeitige Probelauf von Betriebsanlagen, wenn dieser (z. B. anhand der verwendeten Rohstoffe) noch nicht dem Gesamtkonzept des eigentlichen regelmäßigen Betriebs entspricht, begründen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht. ³Bei Unternehmen, die im Handelsregister einzutragen sind, ist der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister ohne Bedeutung für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht.
- Zutreffend ist also + 40.000 €, wengleich die Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG im VZ 01 ./ 45.000 € betragen.

3. Steuerpflicht

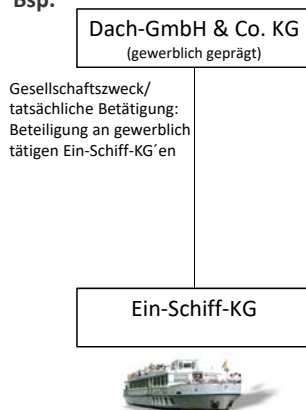
Beginn / Ende Steuerpflicht

	Einzelunternehmen/ Personengesellschaften	Kapitalgesellschaften
Beginn	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Zeitpunkt erstmaliger Erfüllung aller Voraussetzungen zur Annahme eines Gewerbebetriebs, also mit Aufnahme der werbenden Tätigkeit ▪ Vorbereitungshandlungen (z.B. Anmietung Gewerbefläche) begründen ebenso wie Handelsregistereintragung nicht bereits Beginn der Gewerbesteuerpflicht 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Aufnahme jeglicher Tätigkeit (nach außen) begründet Gewerbesteuerpflicht ▪ spätestens Beginn Gewerbesteuerpflicht mit Eintragung im Handelsregister ▪ Behandlung Vorgesellschaft und spätere Kapitalgesellschaft als einheitliches GewSt-Objekt i.S. des § 2 Abs. 2 GewStG
Beendigung	<ul style="list-style-type: none"> ▪ mit nicht nur vorübergehender Einstellung jeder werbenden Tätigkeit 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ mit Einstellung jeglicher Tätigkeit (nicht nur der werbender Tätigkeit), d.h. nach Abschluss der Liquidation / Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter

3. Steuerpflicht

Beginn / Ende Steuerpflicht

Bsp.



Problem

Beginn des Gewerbebetriebs der GmbH & Co. KG?

- a) mit Beginn der Eigenkapitaleinwerbung bzw. der Erzielung erster Zinserträge auf dem Kontokorrentkonto oder
- b) erst mit der Übernahme des ersten Schiffs in den Untergesellschaften?

bei Lösung a) unterliegen die Zinserträge der Gewerbesteuer, bei Lösung b) nicht

BFH, Urt. v. 12.5.16, IV R 1/13
zur Bestimmung des Beginns der werbenden Tätigkeit der betreffenden Obergesellschaft ist an den Beginn der werbenden Tätigkeit der Untergesellschaft(en) anzuknüpfen

➔ Vorteil im Gewinnfall

➔ Nachteil im Verlustfall

3. Steuerpflicht



Steuerbefreiung

- § 3 GewStG
 - weitgehende Übereinstimmung mit § 5 KStG
 - Nr. 1: Bundeseisenbahnvermögen, staatl. Lotterieu Unternehmen u.ä.
 - Nr. 2: Deutsche Bundesbank, KfW, weitere Banken mit öff. Auftrag (≠ Sparkassen)
 - Nr. 6: Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach Satzung / Stiftungsgeschäft / sonstiger Verfassung und nach tatsächlicher Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ § 51 – 68 AO)
 - Nr. 9: (Körperschaftsteuerbefreite) rechtsfähige Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen i.S. des § 5 Abs. 1 KStG
 - Nr. 13: private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen, soweit unmittelbar dem Schul-/Bildungszweck dienende Leistungen erbracht werden, wenn sie als Ersatzschulen (Art. 7 IV GG) staatlich genehmigt / nach Landesrecht erlaubt sind oder b) auf einen Beruf / eine vor einer jPÖR abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten
 - Nr. 20: (bestimmte) Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime

3. Steuerpflicht



Steuerschuldner

- § 5 GewStG
 - Schuldner der GewSt ➔ Unternehmer
 - = der, für dessen Rechnung (und Gefahr) das Gewerbe betrieben wird
 - Einzelunternehmer
 - Kapitalgesellschaft
 - Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG) (kein Transparenzprinzip)
- Übergang Gewerbebetrieb auf anderen Unternehmer (s.a. R 2.7 GewStR)
 - Einstellung Gewerbebetrieb durch bisherigen Unternehmer
 - Neugründung Gewerbebetrieb durch anderen Unternehmer
 - Ausn.: Vereinigung mit bereits bestehendem Gewerbebetrieb § 2 Abs. 5 GewStG
 - Bsp.: Bäckereikette übernimmt Gewerbebetrieb eines bisherigen Einzelbäckers
 - bis Zeitpunkt des Übergangs bisheriger Unternehmer = Schuldner der GewSt, danach anderer Unternehmer = Steuerschuldner (§ 5 Abs. 2 GewStG)



3. Steuerpflicht



Sachverhalt

- a) Jim Panse überträgt zum 1.7.01 seine in München betriebene Tierhandlung auf seinen Sohn Kai Pirinha. Während in der ersten Hälfte des Jahres ein Gewerbeertrag i.H. von 80.000 € erwirtschaftet wurde, belief sich der Gewerbeertrag im zweiten Halbjahr auf 40.000 €.
- Wie hoch ist der Gewerbeertrag im EZ 01 für Jim Panse und wie hoch für Kai Pirinha?

0 €	<input type="text"/>	15.500 €	<input type="text"/>	27.750 €	<input type="text"/>
40.000 €	<input type="text"/>	55.500 €	<input type="text"/>	67.750 €	<input type="text"/>

- b) Jim Panse und sein Sohn Kai Pirinha einigen sich darauf, die Tierhandlung ab dem 1.4. gemeinsam als Panse & Pirinha OHG zu betreiben. Jim überträgt als Gründungseinlage sein Einzelunternehmen auf die OHG.
- Wie hoch ist der Gewerbeertrag für Jim Panse im Erhebungszeitraum 01 und wie hoch für die OHG? (Gewinnverteilung wie oben 1. Halbjahr 80.000 €, 2. Halbjahr 40.000 €)

3. Steuerpflicht



Lösung

- a) § 2 Abs. 5 GewStG, R 2.7 Abs. 1 GewStR: Ein Gewerbebetrieb, der im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und durch den anderen Unternehmer als neu eröffnet.
- R 11.1 GewStR: Der Freibetrag ist auch dann in voller Höhe zu gewähren, wenn die Betriebsöffnung oder Betriebsschließung im Laufe des Kalenderjahres erfolgt. Somit beträgt der Gewerbeertrag bei Jim 55.500 € und bei Kai 15.500 €
- b) Die sachliche Steuerpflicht des Gewerbebetriebs besteht den ganzen EZ 01; die Einbringung des Betriebs in die OHG stellt keinen Unternehmerwechsel i.S.d. § 2 Abs. 5 GewStG dar, da Jim seine gewerbliche Tätigkeit in der OHG fortführt.
- Lediglich die persönliche Steuerpflicht wechselt, d.h. Steuerschuldner nach § 5 GewStG ist bis 31.3. Jim Panse und ab dem 1.4. die OHG. Der für den EZ 01 ermittelte einheitliche Steuermessbetrag ist den Steuerschuldnern anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen (R 5.1 Abs. 1, R 11.1 GewStR)
- Jim Panse 40.000 € (1.1.-31.3.) und OHG 80.000 € (1.4.-31.12.)
- FinVerw.: Der Freibetrag ist vereinfachend mit 2.042 € pro Monat aufzuteilen, d.h. Jim kann 6.126 € geltend machen (➔ 33.874 €), die OHG 18.378 € (➔ 61.622 €).
- BFH v. 25.4.2018, IV R 8/16** Keine zeitanteilige Aufteilung Freibetrag, sondern einheitliche Ermittlung GewSt-Messbetrag mit vollem Freibetrag und danach erst Aufteilung im prozentualen Verhältnis der jeweils erzielten Gewerbeerträge inkl. § 8, 9 GewStG (Auswirkung, wenn Anteil Freibetrag > Gewerbeertrag).

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



Ausgangsgröße (§ 7 GewStG)

§ 7 S. 1 GewStG

Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG **zu ermittelnde Gewinn** aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge.

- Gewinn aus Gewerbebetrieb nach EStG/KStG (sowie einiger weiterer bestimmter Vorschriften, z.B. § § 7-14 AStG, § § 18 und 19 UmwStG)
 - einschließlich bilanzieller / außerbilanzieller Korrekturen, z.B. nichtabziehbare BA, vGA, Sondervergütungen/-betriebseinnahmen
 - formal eigenständige Gewinnermittlung
 - keine Bindung an ESt-/KSt-Bescheid, kein Verhältnis Grundlage-/Folgebescheid (gleichwohl Verknüpfung nach § 35b GewStG)

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

- keine Anwendung ausdrücklich auf EStG/KStG beschränkter Vorschriften bzw. soweit sich Nichtanwendung entsprechender Vorschriften aus GewStG / Wesen GewSt ergibt
 - lex specialis, z.B.
 - § 10a GewStG suspendiert § 10d EStG
 - bei natürlichen Personen/**PersGes** keine Anwendung von (s.a. R 7.1 Abs. 3 GewStR)
 - § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, Nr. 2, Nr. 3 und Abs. 3 S. 1 EStG **§ 7 S. 2 GewStG vorrangig** →
 - § 17 EStG
 - § 24 EStG
 - § 15 Abs. 4 EStG
 - § § 15a, 15b EStG
 - gewinnerhöhende Hinzurechnung § 7g EStG, soweit gewinnermindernder Abzug IAB vor Beginn Gewerbebetrieb / Gewerbesteuerpflicht, **Erlasse 450 § 7/3**
 - bei Körperschaften/Personenvereinigungen/Vermögensmassen keine Anwendung von (s.a. R 7.1 Abs. 4 GewStR)
 - § 10d EStG
 - § § 24, 25 KStG

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus Est/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

§ 7 S. 2 GewStG

Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der **Veräußerung** oder **Aufgabe**

1. des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft,
2. des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist,
3. des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA,
soweit er nicht auf eine **natürliche Person** als **unmittelbar** beteiligter Mitunternehmer entfällt.

- Veräußerung / Aufgabe eines Gewerbebetriebs unmittelbar durch natürliche Person (Einzelunternehmer) ➔ argumentum a maiore ad minus sowie Wesen GewSt
 - GewSt (-), Besteuerung nur des **laufenden** Gewinns / Gewerbeertrags
 - Erfolg aus Beendigung Gewerbebetrieb kann nicht im Gewerbebetrieb eintreten
 - Veräußerung 100 % Anteil KapGes ➔ GewSt (100 % Anteil ≠ Gewerbebetrieb)
- Veräußerung / Aufgabe eines Gewerbebetriebs unmittelbar durch KapGes ➔ GewSt
 - KapGes gilt stets als Gewerbebetrieb

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus Est/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

Sachverhalt

- a) Im einkommensteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmers Nick O. Laus (77 Jahre) ist auch der Gewinn aus der Veräußerung nur seiner 100 %-igen Beteiligung an der Elf GmbH enthalten. Laus hat einen Veräußerungspreis i.H. von 150.000 € erzielt und vor 2 Jahren für den Anteil 60.000 € gezahlt. Für den Gewinn hat er den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG beantragt und erhalten.
- b) Wie a), jedoch erfolgt die Veräußerung der Beteiligung an der Elf GmbH im engen Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs des Nick O. Laus. Der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG entfällt vollständig auf den veräußerten GmbH-Anteil.
- c) Die Z GmbH hat ihren 30 %-igen (Komplementär-)Anteil an der A bis Z OHG veräußert und dabei 100.000 € Gewinn erzielt. Alleingesellschafter der Z GmbH ist die natürliche Person Z.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

Sachverhalt

- d) Die gewerblich tätige B KG erzielt aus der Veräußerung eines Teilbetriebs einen Verlust i.H. von 30.000 €. An der B KG sind beteiligt:
 - die B GmbH als Komplementär mit 20 % Gewinnanteil und
 - die natürliche Person B als Kommanditist mit 80 % Gewinnanteil
- e) wie d), jedoch ist Kommanditistin der KG die A&B OHG (80 % Gewinnanteil), an der
 - die A GmbH zu 50 % und
 - die natürliche Person B zu 50 % beteiligt ist.
- f) Die gewerblich tätige B KG (Gesellschafter wie d) hat in 02 einen laufenden Verlust i.H. von 30.000 € erzielt. Infolgedessen ist das Kapitalkonto der natürlichen Person B zum 31.12. von + 14.000 € auf **./.** 10.000 € gesunken, so dass ein nicht ausgleichsfähiger Verlust i.S. des § 15a EStG i.H. von 10.000 € festgestellt wurde. Entsprechend beträgt der einkommen-/körperschaftsteuerliche Verlust 20.000 €.
- g) siehe f), in 03 ergibt sich nach Abzug des verrechenbaren Verlusts 50.000 € Gewinn.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

Lösung

- a) Vgl. H 7.1 Abs. 3 Gewinn aus der Veräußerung einer 100 %-igen Beteiligung an einer KapGes GewStH; Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG unterliegt der GewSt. In der Ausgangsgröße Gewinn aus Gewerbebetrieb ist der Gewinn i.H. von
 - Veräußerungspreis 150.000 € nach § 3 Nr. 40 S. 1 lit. b EStG 60 % (TEV) 90.000 €
 - ./.
 - AK 60.000 € nach § 3c Abs. 2 S. 1 EStG zu 60 % 36.000 €
 - Gewinn 54.000 €abzgl. Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG i.H. von 45.000 € = 9.000 € enthalten.
- • Hinzuzurechnen sind 45.000 €, da § 16 Abs. 4 EStG als personenbezogene Vorschrift in der GewSt nicht greift (vgl. BFH v. 26.3.2015, IV R 3/12).
- b) Da die 100 %-ige Beteiligung im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert wird, unterliegt auch dieser Gewinn nicht der GewSt, so dass noch 9.000 € zu kürzen sind.
- c) Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gehört nach § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt; es ist unerheblich, wer Gesellschafter der als Mitunternehmer beteiligten Kapitalgesellschaft ist.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Modifikation der Ausgangsgröße („Vorkorrekturen“)

Lösung

- d) Nach § 7 S. 2 GewStG gehört der Gewinn (analog der Verlust) zum Gewerbeertrag der KG, soweit er nicht auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Person entfällt, hier 20 % Anteil B GmbH; d.h. 24.000 € Verlust sind zu eliminieren / hinzuzurechnen.
- e) An der B KG ist keine natürliche Person unmittelbar beteiligt, so dass der gesamte Verlust i.H. von 30.000 € zum Gewerbeertrag gehört (§ 7 S. 2 GewStG), d.h. es erfolgt keine Korrektur.
- f) Bei der Ermittlung des Gewinns ist § 15a EStG für Zwecke der GewSt nicht anzuwenden (R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 GewStR). Entsprechend ist die Ausgangsgröße auf ./ 30.000 € zu korrigieren.
- g) Da sich der nur verrechenbare Verlust bereits 02 gewerbsteuerlich ausgewirkt hat (ggf. Eingang in Gewerbeverlust § 10a GewStG), sind die 10.000 € zur Ausgangsgröße Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen, d.h. diese beträgt dann 60.000 €.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

§ 7b GewStG – Sonderregelung bei unternehmensbez. Sanierung

- Unternehmensbezogene Sanierung
 - § 3a Abs. 2 EStG: Nachweis von Sanierungsbedürftigkeit/-fähigkeit Unternehmen, Sanierungsabsicht Gläubiger und Sanierungseignung des betrieblich begründeten Schuldenerlasses im Zeitpunkt des Erlasses
- Sanierungsertrag
 - § 3a Abs. 1 EStG: Betriebsvermögensmehrungen/-einnahmen aus Schuldenerlass
 - ebenso Erträge aus Restschuldbefreiung InsO u.ä. § 3a Abs. 5 EStG
- Ziel / Zweck und Technik Steuerbefreiung
 - keine zur Sanierung kontraproduktive („zusätzliche“) Besteuerung von Buchgewinnen aus Erlass von Verbindlichkeiten (z. B. Debt-Equity-Swap)
 - zugleich Vermeidung doppelter Vorteil: Steuerfreiheit Gewinn und Abzug Verluste
 - gewinnmindernde Ausübung steuerlicher Wahlrechte im Sanierungsjahr und im Folgejahr (insbesondere § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 und Nr. 2 S. 2 EStG)
 - Minderung Sanierungsertrag um nichtabziehbare Beträge i.S.d. § 3c Abs. 4 EStG im Sanierungs-VZ und vorangegangenen VZ
 - Restbetrag mindert Verluste in best. Reihenfolge § 3a III S. 2 Nr. 1-13, S. 3 EStG

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

§ 7b GewStG – Sonderregelung bei unternehmensbez. Sanierung

- § 7b Abs. 1 GewStG: Entsprechende Anwendung § 3a, 3c Abs. 4 EStG
 - vorbehaltlich § 7b Abs. 2 und 3 GewStG
 - gewerbsteuerlich z.B. keine Verrechnung mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten
- § 7b Abs. 2 GewStG: verbleibender Sanierungsertrag i.S.d. § 3a Abs. 3 S. 1 EStG mindert
 - (laufenden) negativen Gewerbeertrag im Sanierungsjahr
 - (vororganschaftliche Fehlbeträge i.S.d. § 10a S. 3 GewStG)
- nach § 10a S. 6 GewStG zum Ende des vorangegangenen EZ gesondert festgestellte Fehlbeträge (ohne Mindestbesteuerung)
 - noch verbleibender Sanierungsertrag mindert nach § 7b Abs. 2 S. 2 GewStG die Beträge nach § 7b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 bis 3 GewStG eines **anderen** Unternehmens, wenn dieses die erlassenen Schulden innerhalb 5 Jahren vor Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit die entsprechenden Beträge zum Ablauf des WJ der Übertragung bereits entstanden waren
- weitere Regelungen betreffend Zins- und EBITDA-Vortrag § 4h EStG, Organschaft und entsprechende Anwendung bei Mitunternehmerschaften

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Hinzurechnungen
§ 8 GewStG

Kürzungen
§ 9 GewStG

ggf. modifizierter Gewinn aus Gewerbebetrieb (nach EStG oder KStG)

- + 25 % der (einen **Freibetrag von 200.000 € übersteigenden**) Summe aus
 - Entgelten für Schulden
 - Renten & dauernden Lasten (Ausnahme Pension Versorgungszusage)
 - Gewinnanteilen (typisch) stiller Gesellschafter
 - 20 % der Mieten/Pachten/Leasingraten für bewegliche WG des (fiktiven) AV,
 - 10 % E-(Hybrid)Fahrz., 50 % für unbewegliche WG des (fiktiven) AV, 25 % für Rechte
- + Bezüge persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA
- + Streubesitzdividenden
- + Verlustanteile aus Mitunternehmergeinschaften
- + Zuwendungen i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
- + ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen
- + ausländische Steuern auf nicht im Gewerbeertrag enthaltene Einkünfte

- Grundbesitzabzüge
- Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften
- Schachtelerträge
- Anteile nicht im Inland belegener Betriebsstätten
- Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. des §§ 52-54 AO

= Gewerbeertrag vor Verlustabzug und Freibetragskürzung

- Gewerbeverlustabzug
- **Freibetrag (bei Personenunternehmen)**

= Gewerbeertrag → Messzahl → **Steuermessbetrag** → Hebesatz → **Gewerbesteuer**
ggf. Zerlegung

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Leitideen / Gründe
für Modifikationen
der Ausgangsgröße
Gewinn aus Gewerbebetrieb

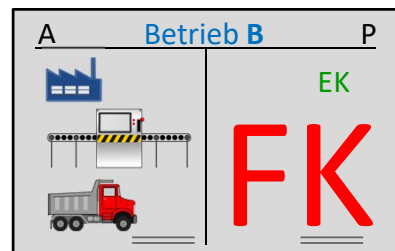
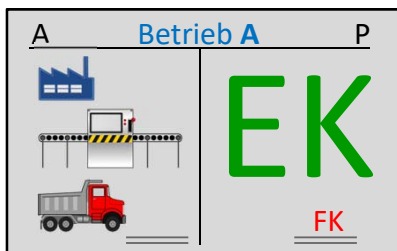
- (1) Objektsteuercharakter
- (2) Einmalbelastung / Vermeidung von Mehrfachbelastung (bzgl. Gewerbesteuer und anderer Realsteuern)
- (3) Inkaufnahme Mehrfachbelastung / Kaskadeneffekte bei Finanzierungsentgelten und Ausschüttungen
- (4) Inlandscharakter
- (5) Besteuerung der Gewinne am Ort des wirtschaftlichen Einsatzes der zugehörigen Wirtschaftsgüter

- Objektsteuercharakter
 - Erfassung des **objektiven** Gewerbeertrags (insb. ungeachtet Kapitalausstattung)
 - indes diverse Durchbrechungen aufgrund Berücksichtigung individueller Verhältnisse des Unternehmers / Differenzierung KapGes – nat. Pers./PersGes
- Einmalbelastung
 - Durchbrechung z.B. hinsichtlich Hinzurechnung von Entgelten für Schulden und Finanzierungsanteilen Miete/Pacht/Leasing, Steuerpflicht Streubesitzdividenden
 - ➔ ggf. Zwei-/Mehrfachbelastungen sowie im Konzern ggf. Kaskadeneffekte

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.1 Korrekturen des Gewinns aus ESt/KSt

Objektsteuercharakter



- Ausgangsgröße Gewinn aus Gewerbebetrieb Betrieb A > Betrieb B
- Herstellung objektiv gleicher Leistungsfähigkeit über Hinzurechnung Schuldzinsen

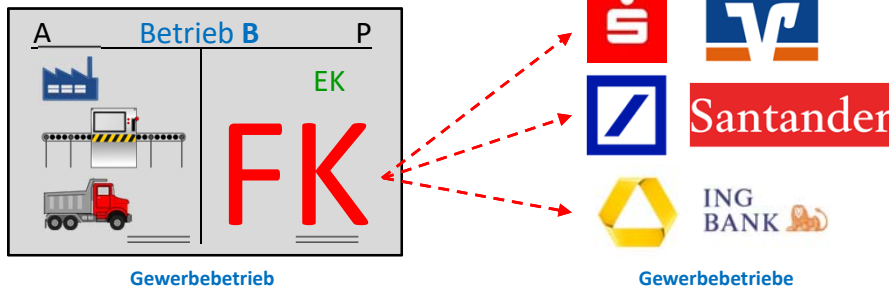


- Herstellung objektiv gleicher Leistungsfähigkeit Betrieb C zu A und B über Hinzurechnung (pauschal ermittelter) Zinsanteile der Mieten / Pachten / Leasingraten

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.1 Korrekturen des Gewinns aus Est/KSt

Einmalbelastung



- Hinzurechnung aller Zinsen → doppelte Erfassung, Verstoß Einmalbesteuerung
- daher Hinzurechnung von **25 %** „aller“ **Entgelte für Schulden**
 - (erneute) *Häufelung früherer Hinzurechnung von 50 % der Dauerschuldzinsen*
- 1,25-fache Erfassung (sofern Gläubiger = Gewerbebetrieb)

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.1 Korrekturen des Gewinns aus Est/KSt

Leitidee / Grund für Hinzurechnung / Kürzung bei der Ermittlung des Gewerbeertrags

Objektsteuercharakter	Einmalbelastung	Inlandscharakter	Ort des Einsatzes
<p>Hinzurechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> - 25 % der Entgelte für Schulden § 8 Nr. 1a - 25 % Renten / dauernde Lasten § 8 Nr. 1b - 25 % Gewinnanteile stiller Gesellschafter § 8 Nr. 1c - 5% der Mieten/Pachten und Leasingraten bewegl. WG des AV § 8 Nr. 1d (2,5% E-Fahrz.) (→ Finanzierungsanteil) - 12,5% der Mieten/Pachten/ Leasingraten unbewgl. WG des AV § 8 Nr. 1e - 6,25% der Aufwendungen für Überlassung von geschützten Rechten § 8 Nr. 1f - Gewinnanteile von KGaA Komplementär § 8 Nr. 4 - Streubesitzdividenden § 8 Nr. 5 	<p>Hinzurechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> - Anteile am Verlust von PersGes § 8 Nr. 8 - ausschüttungsbedingte Gewinnminderungen § 8 Nr. 10 <p>Kürzung</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1,2 % von 140 % (West-D) des Einheitswerts der Betriebsgrundstücke § 9 Nr. 1, Ost-D § 133 BewG - Anteile am Gewinn von PersGes § 9 Nr. 2 - Gewinnanteile aus Schachtelbeteiligungen § 9 Nr. 2a 	<p>Hinzurechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> - ausl. Steuer auf nicht im Gewerbeertrag enthaltene ausl. Einkünfte § 8 Nr. 12 <p>Kürzung</p> <ul style="list-style-type: none"> - auf nicht im Inland belegene Betriebsstätten entfallende Teile des Gewerbeertrags § 9 Nr. 3 - Gewinnanteile aus ausl. Schachtelbeteiligungen gem. § 9 Nr. 7 und best. ausl. Gesellschaften gem. § 9 Nr. 8 	<p>Hinzurechnung</p> <ul style="list-style-type: none"> - Finanzierungsanteil übersteigender Teil der 5 % (2,5 %) der Miet- und Pachtzinsen und Leasingraten für bewegliche WG des AV, § 8 Nr. 1d - ebenso Finanzierungsanteil übersteigender Teil der Zurechnungen nach § 8 Nr. 1e und 1f

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 GewStG

§ 8 GewStG

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge **wieder** hinzugerechnet, **soweit** sie bei der Ermittlung des Gewinns **abgesetzt worden sind**:

1. Ein Viertel der Summe aus ...

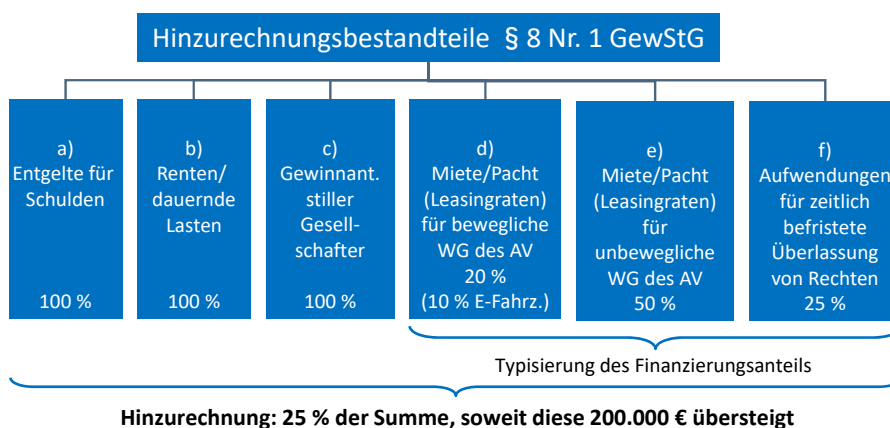
- keine Hinzurechnung von Aufwendungen, die den **Gewinn nicht gemindert** haben, z.B.
 - nichtabziehbare Betriebsausgaben
 - § 3c Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 4a EStG, § 4h bis § 4k EStG etc.
 - in HK/AK von WG des AV und UV einzubeziehende Aufwendungen (§ 255 HGB)
 - Sondervergütungen an Mitunternehmer einer PersGes
- regelmäßig keine Saldierung von Aufwendungen und Erträgen (Brutto-Hinzurechnung)
 - Ausn.: Cash-Pooling, wechselseitig korrespondierende Hinzurechnungen/Kürzungen
- R 7.1 Abs. 1 GewStR
 - Vermeidung doppelter Erfassung erfordert ggf. Kürzung von Erträgen aus Auflösung Rückstellung (Hinzurechnung bereits bei Bildung) oder aufgrund Erstattung von BA

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 GewStG



4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- 25 % der Entgelte für Schulden ➔ „Zinsen“
 - „Kompromiss“ zwischen Objektsteuercharakter und Einmalbelastung
 - Korrespondenzprinzip (Hinzurechnung nur, soweit Zinsen nicht beim Empfänger GewSt unterliegen) wäre EU-rechtswidrig
 - § 19 GewStDV Sonderregelung für Kreditinstitute und vergleichbare Unternehmen, z.B. der Kreditaufsicht unterliegende Leasing- oder Factoringunternehmen
- Hinzurechnung nur von Entgelten mit Zinscharakter einschließlich
 - § 8 Nr. 1 lit. a S. 2 **Alt. 1** GewStG: Aufwand aus **nicht** dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten (Netto-)Skonti (ohne USt-Anteil), z.B.
 - zu hohes Skonto (z.B. 5 % statt 3 % ➔ Hinzurechnung 2/5 des Skonto)
 - zu langes Skonto (z.B. zahlbar in 3 Jahren oder sofort mit 15 % Abzug)
 - FinVerw. (GLE v. 2.7.2012, Erlasse 450 § 8/1): Hinzurechnung in voller Höhe
 - ggf. zu „breites“ Skonto (Skontogewährung an sämtliche Kunden)
 - ≠ geschäftsübliches Skonto, Neukunden-/Mengen-/Treuerabatte

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- § 8 Nr. 1 lit. a S. 2 **Alt. 2** GewStG: Aufwand aus (dem Skonto) wirtschaftlich vergleichbaren Vorteilen im Zusammenhang mit der
 - Erfüllung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vor Fälligkeit
 - z.B. Naturalrabatte
 - Diskontbeträge bei der Veräußerung von Wechsel- und anderen Geldforderungen (Factoring)
 - Abschlag für Zurverfügungstellung von Liquidität vor Fälligkeit der Forderung
 - ≠ Risikoprämie (Übernahme Ausfallrisiko) und Wertermittlungskosten u.ä., Teilwertabschreibung auf Forderung
- § 8 Nr. 1 lit. a **S. 3** GewStG: Forfaitierung
 - Veräußerung von Forderungen aus schwebenden Geschäften erheblich vor dem Entstehen / der Fälligkeit
 - entsprechend Abgrenzung / Verteilung Erlös aus Forfaitierung (PRAP) lineare Verteilung und Hinzurechnung des Aufwands über Restlaufzeit Vertrag
 - ≠ Risikoprämie (Übernahme Ausfallrisiko) s.o.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- Identifikation / Abgrenzung von „Entgelten für Schulden“
 - ABC der als Entgelt für Schulden anzusehenden Leistungen (H 8.1 Abs. 1 GewStH)
 - „echte“ Zinsen, z.B.
 - Bankdarlehen, von KapGes angemessen vergütete Gesellschafterdarlehen
 - Vorfälligkeitsentschädigungen
 - Entschädigung für aufgrund vorzeitiger Tilgung nicht gezahlte Zinsen
 - Auflösungsbetrag Disagio
 - Verwaltungskosten (Provisionen/Gebühren), die prozentual am Darlehensbetrag bemessen und für die gesamte Laufzeit des Darlehens zu zahlen sind
 - „durchlaufende“ Kredite (BFH v. 17.7.2019, III R 24/16)
 - aber bei Cash-Pooling (ebenso wie bei zwischen zwei Personen gewährten Darlehen) Verrechnung wechselseitig gewährter Darlehenszinsen möglich, wenn Darlehen gleichartig sind, derselben Zweckbestimmung dienen und regelmäßig (arbeitstäglich) tatsächlich miteinander verrechnet werden (BFH v. 11.10.2018, III R 37/17)

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- Identifikation / Abgrenzung von „Entgelten für Schulden“
 - ABC **nicht** als Entgelt für Schulden anzusehender Leistungen (H 8.1 Abs. 1 GewStH)
 - Geldbeschaffungskosten
 - Gebühren für Kreditsicherheiten (Grundbuchamt, Notar für Grundschuld), Maklergebühr, Fahr-/Telekommunikationskosten u.ä.
 - Avalprovision
 - Aufzinsungsbeträge nach § 6 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a und § 6a Abs. 3 EStG
 - Bereitstellungszinsen
 - Erbbauzinsen, soweit diese Entgelt für die Überlassung des Grund und Bodens darstellen (➔ § 8 Nr. 1 lit. e GewStG)
 - Zins-Swap-Geschäfte zur Absicherung des Zinsrisikos

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- keine Hinzurechnung, soweit Entgelte bei Gewinnermittlung nicht abgesetzt wurden
 - Sondervergütungen an Mitunternehmer (PersGes)
 - unangemessen hohe Zinsaufwendungen (vGA) an Anteilseigner KapGes
 - nichtabziehbare Betriebsausgaben, z.B.
 - § 233a AO
 - § 3c Abs. 2 EStG (TEV)
 - § 4h EStG
 - im Rahmen des Zinsvortrags geltend gemachte Zinsen sind hinzuzurechnen
 - § 4i, § 4 Abs. 4a EStG (Ermittlung über Verhältnisrechnung)
 - Zinsen, die den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG gemindert haben (§ 9 Nr. 2a S. 3 GewStG)
 - als Herstellungskosten aktivierte (Bauzeit-)Zinsen (§ 255 Abs. 3 S. 2 HGB)
 - auch später keine (anteilige) Hinzurechnung i.R. der Geltendmachung von AfA
 - ebenso Miete/Pacht zur Benutzung beweglicher WG des AV, soweit sie in HK von WG des (ggf. ausgeschiedenen) UV einzubeziehen sind, Erlasse 450 § 8/1, Rn. 2, 13

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- BFH, Urteil vom 20.5.2021, IV R 31/18 sowie Erlasse 450 § 8/1, Rn. 2, 13
 - Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung beweglicher WG des AV sind dem Gewinn aus Gewerbebetrieb **nicht** nach § 8 Nr. 1 lit. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von WG des UV einzubeziehen sind.
 - Insoweit **reicht es aus**, dass die Miet- und Pachtzinsen als HK aktiviert worden **wären**, wenn sich das WG am Bilanzstichtag noch im BV befunden hätte und deshalb hätte aktiviert werden müssen.
 - Aktivierte und nicht aktivierte Erzeugnisse sind mangels sachlichen Grunds nach Art. 3 Abs. 1 GG gleich zu behandeln.
 - Miete (auch kurzfristige) z.B. für Baumaschinen eines Bauunternehmens ist als Baustelleneinzelkosten zu den HK der Bauwerke zu aktivieren.
 - Aufwendungen, die im Zshg. mit der Herstellung eines **selbst geschaffenen immateriellen WG des AV** stehen, sind aufgrund des Aktivierungsverbots in § 5 Abs. 2 EStG stets hinzuzurechnen (BFH v. 12.11.2020, III R 38/17)
 - Keine Aktivierung bei Aufwendungen für Vertrieb (z.B. Werbung)
 - Benachteiligung Handelsunternehmen, imm. WG kein Verstoß gegen Art. 3 I GG

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- Erstattung von Entgelten für Schulden
 - ausnahmsweise Verrechnung von erhaltenen Zuschüssen / Erstattungen mit Aufwendungen, wenn ursächlicher Zusammenhang zu tatsächlichem Kredit (z.B. Zinsverbilligungszuschüsse von dritter Seite)
 - H 8.1 Abs. 1 „Verrechnung ...“ GewStH
- Korrektur nach erfolgter Hinzurechnung (H 7.1 Abs. 1 GewStH)
 - **Bsp.**
 - Einzelunternehmer A erzielt im EZ 01 und EZ 02 jeweils 100.000 € Gewinn
 - Dabei wurden jeweils 400.000 € Entgelte für Schulden berücksichtigt.
 - Im EZ 02 erstattet die Bank (z.B. aufgrund eines Rechtsstreits) 100.000 € der im EZ 01 entrichteten Zinsen.
 - alternativ ertragswirksame Auflösung Rückstellung mit Zinsanteil
 - Der Ertrag wurde zutreffend als Betriebseinnahme im EZ 02 erfasst

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- **Lösung**
 - Hinsichtlich der 100.000 € droht eine – teilweise – doppelte Erfassung
 - 25 % Hinzurechnung EZ 01 und Erfassung als Betriebseinnahme EZ 02
 - Zur Vermeidung der doppelten Erfassung ist **auf Erstattung entfallender Hinzurechnungsbetrag** des EZ 01 zu ermitteln.
 - tatsächlich $400.000 \text{ €} ./ 200.000 \text{ €} = 200.000 \text{ €} \times 25 \% = 50.000 \text{ €}$
 - „richtig“ $300.000 \text{ €} ./ 200.000 \text{ €} = 100.000 \text{ €} \times 25 \% = 25.000 \text{ €}$
 - Differenz (= zu viel erfolgte Hinzurechnung im EZ 01) = 25.000 €
 - Differenz 25.000 € wird als „Vorkorrektur“ von Ausgangsgröße „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ EZ 02 abgezogen.
 - somit

	EZ 01	EZ 02
Ausgangsgröße § 7 GewStG	100.000 €	75.000 €
Hinzurechnung § 8 Nr. 1 GewStG	50.000 €	50.000 €

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

§ 8 Nr. 1 lit. a GewStG

- negative Einlagezinsen = Betriebsausgaben (BMF v. 27.5.2015, BStBl. I 2015, 473)
 - aber **keine Hinzurechnung** im Rahmen des § 8 Nr. 1 lit. a GewStG (Oberste Finanzbehörden der Länder, gleichl. Erl. v. 17.11.15, DStR 2015, 2669)
 - Hinzurechnung setzt eine Schuld und ein Entgelt i.S. einer Gegenleistung für die Nutzungsmöglichkeit des Fremdkapitals voraus
 - negative Einlagezinsen werden nicht für die Nutzung von Kapital eines Dritten (Fremdkapital), sondern für die Verwahrung von Eigenkapital entrichtet

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag



4.2 Hinzurechnungen

Sachverhalt

- Goldschmiedemeister und Juwelier Phil Igran bezieht einen neuen Standort. Anlässlich der Investition fallen 01 u.a. folgende Kosten an:
 - Notar- und Grundbuchgebühr für die Eintragung einer Grundschuld i.H.v. 3.000 €
 - einmalige Bearbeitungsgebühr seiner Bank für den Kreditantrag i.H.v. 1.000 €
 - Bereitstellungszinsen für den zugesagten, aber noch nicht in Anspruch genommenen Kredit i.H.v. 2.000 €
 - laufende Kreditzinsen nach Auszahlung des Kredits i.H.v. 20.000 €
 - eine laufend nach der jeweiligen Höhe des Kredits berechnete Kreditüberwachungsgebühr i.H.v. 6.000 €
 - Der Kredit wurde bei einer Laufzeit von 5 Jahren am 1.7.01 unter Abzug eines Disagios von 60.000 € ausgezahlt.
- Wie hoch sind die der Hinzurechnung zu unterwerfenden Entgelte für Schulden (vor Anwendung des Freibetrags)?

32.000 €

86.000 €

88.000 €

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.2 Hinzurechnungen



Lösung

- **Nicht** unter die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 lit. a GewStG fallen die Notar- und Grundbuchgebühren sowie die einmalige Bearbeitungsgebühr der Bank als Geldbeschaffungskosten. Auch die Bereitstellungszinsen lösen keine Hinzurechnung aus (H 8.1 Abs. 1 ABC der nicht als Entgelt für Schulden anzusehenden Leistungen GewStH).
- Entgelte für Schulden **sind** die laufenden Zinsen i.H.v. 20.000 € sowie die wirtschaftlich einen Zins darstellende, laufend nach der Kredithöhe berechnete „Überwachungsgebühr“ i.H.v. 6.000 €.
- Das Disagio löst nur insoweit die Hinzurechnung aus, wie der Gewinn gemindert wurde, d.h. der aktivierte Betrag von 60.000 € ist für die 6 Monate in 01 anteilig aufzulösen, d.h. $(60.000 \text{ €} / 5 \text{ Jahre} \times 0,5 =) 6.000 \text{ €}$ unterliegen der Hinzurechnung.
- Insgesamt qualifizieren in 01 somit 32.000 € als Entgelte für Schulden i.S.d. § 8 Nr. 1 lit. a GewStG.

4. Besteuerung nach dem Gewerbeertrag

4.2 Hinzurechnungen



Sachverhalt

- Hotelbetreiberin Resi Denz hat in 01 mit einem Reiseveranstalter eine Vereinbarung getroffen, nach der sie diesem bis 31.12.03 jedes Wochenende ein Zimmerkontingent zur Verfügung stellt. Resi erhält hierfür 4.000 € pro Monat.
- Anfang 02 plant Resi die schrittweise Modernisierung der Zimmer. Zur Finanzierung des Vorhabens tritt Resi der Sandbank AG ab dem 1.5.02 bis zum 31.12.03 sämtliche Ansprüche aus dem Vertrag mit dem Reiseveranstalter mit sofortiger Wirkung ab. Das Ausfallrisiko geht auf die Sandbank AG über.
 - Der Kaufpreis für die Forderung beträgt 64.000 €.
 - Von dem Differenzbetrag zum Nennwert der Forderung entfallen nachweislich 4.000 € auf die Risikoübernahme.
 - Die Sandbank AG überweist die 64.000 € am 10.5.02 auf das Konto von Resi Denz.
- Wie hoch sind die der Hinzurechnung zu unterwerfenden Entgelte für Schulden (vor Anwendung des Freibetrags)?

4.800 €

12.000 €

16.000 €

Einführung in die Besteuerung der Personengesellschaften

Personengesellschaften

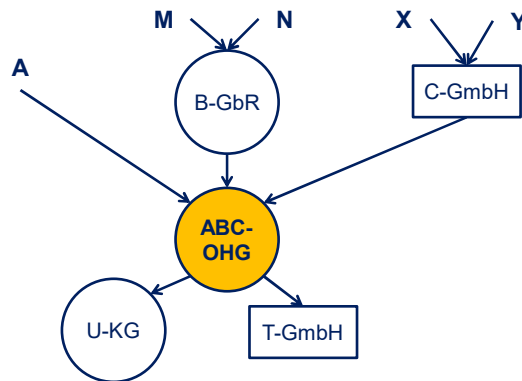
Personengesellschaften sind semi-transparent

☞ **ESt/KSt:** keine Steuersubjekte - **aber:** Einkünfteerzielungs- und -ermittlungssubjekte

- Sie sind nicht steuerpflichtig nach
 - EStG
 - KStG
- Steuerpflichtige sind insoweit nur ihre **Gesellschafter**.
- Sie sind dagegen **steuerpflichtig** nach
 - GewStG
 - UStG
- Insoweit können ihre **Gesellschafter natürlich ebenfalls Steuerpflichtige sein.**

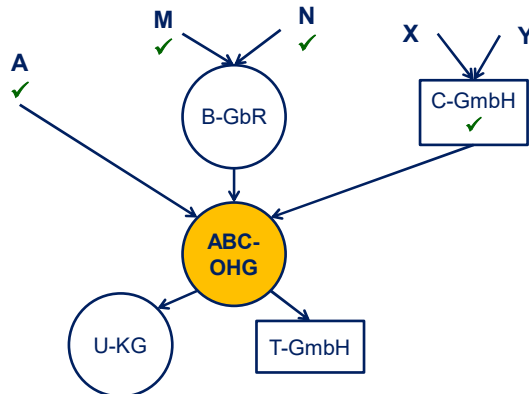
Personengesellschaften

Wer versteuert den Gewinn der ABC-OHG nach EStG/KStG?



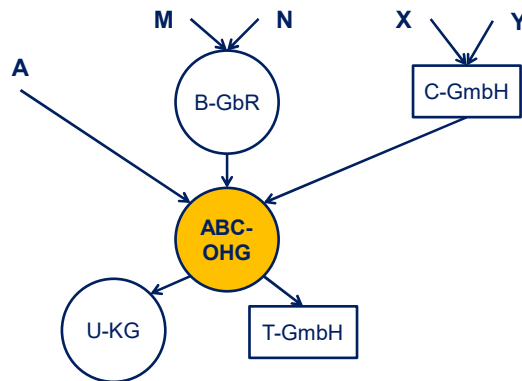
Personengesellschaften

Wer versteuert den Gewinn der ABC-OHG nach EStG/KStG?



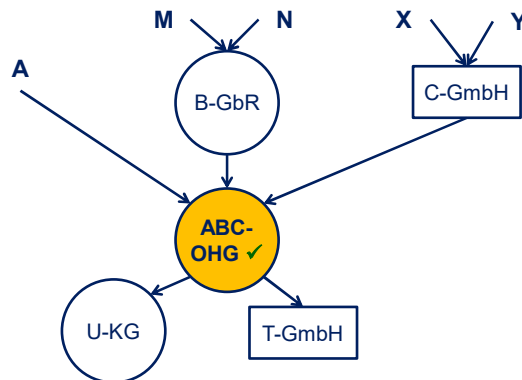
Personengesellschaften

Wer versteuert den Gewinn der ABC-OHG nach GewStG?





Personengesellschaften

Wer versteuert den Gewinn der ABC-OHG nach GewStG?



Personengesellschaften


Gesellschaftern stehen (fast) alle Einkunftsarten offen:

1. § 13 EStG: → § 13 Abs. 7 EStG
 2. § 15 EStG: → § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG
 3. § 18 EStG: → § 18 Abs. 4 S. 2 EStG
- 
4. § 19 EStG: → unmöglich (Ges'er sind selbständig)
 5. § 20 EStG: → z.B. § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG
 6. § 21 EStG: → z.B. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG
 7. § 22 EStG: → z.B. § 23 Abs. 1 S. 4 EStG
- 


Personengesellschaften

Es gibt grdsl. zwei Arten der Personengesellschaften:

1. **Mitunternehmerschaften** (§§ 15, 13, 18 EStG)



 (nur hier kann es **BV** und **Mitunternehmer** geben; Mitunternehmer (MU) ist ein Ges'er, der **MU-Initiative** entfaltet und **MU-Risiko** trägt.)
2. **vermögensverwaltende PersGes** (§§ 20 - 23 EStG)



 (hier gibt es nur PV und keine Mitunternehmer; für die „Substanz“ gilt grdszl. „*Bruchteilsbetrachtung*“ § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO)

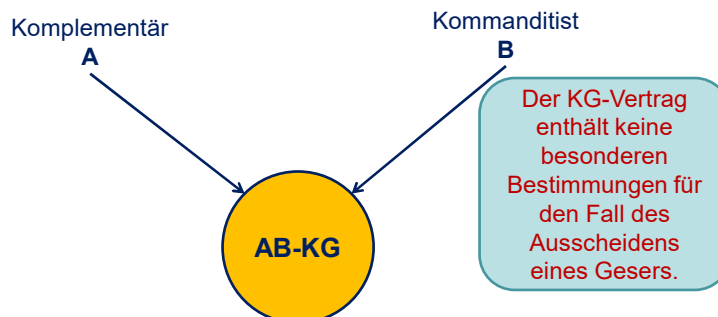
Mitunternehmerschaften

Mitunternehmer ist nur,

- wer **Gesellschafter** oder **Gemeinschafter** eines **gesellschaftsähnlichen Gemeinschaftsverhältnisses** ist;
- wem als Gesellschafter oder Gemeinschafter die zivilrechtliche Beteiligung gem. § 39 AO auch **wirtschaftlich** zugerechnet werden kann;
- wer an einer Gesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist, die aus ertragsteuerrechtlicher Sicht einen **Betrieb** unterhält;
- wer nach Gesamtwürdigung des Einzelfalls (einschließlich der Leistungsbeziehungen)
 - über **Mitunternehmerinitiative** verfügt und
 - **Mitunternehmerrisiko** trägt.

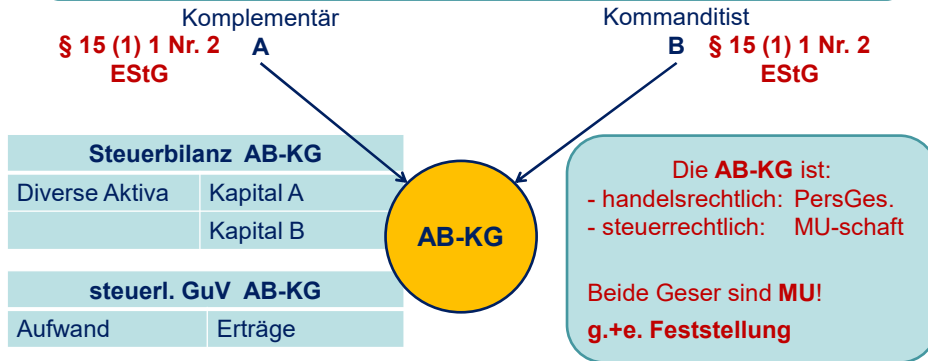
Mitunternehmerschaften

Welche Einkünfte erzielen die Beteiligten?



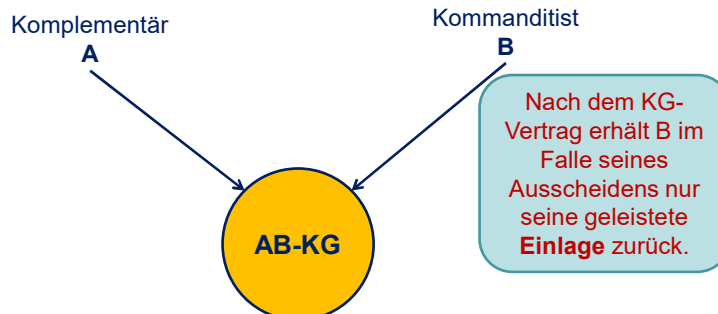
Mitunternehmerschaften

ausreichendes **MU-Risiko** (§ 15 (1) 1 Nr. 2 vs. § 20 (1) Nr. 4 EStG)
 B ist typ. **Kommanditist** (Beteiligung an stillen Reserven (§ 738 (1) 2 BGB))



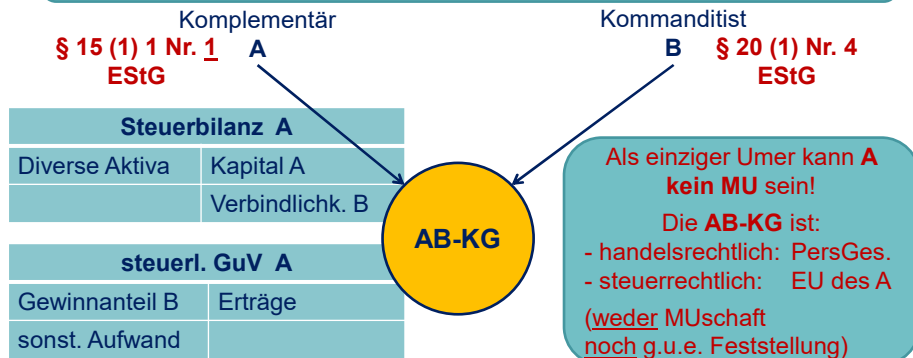
Mitunternehmerschaften

Welche Einkünfte erzielen die Beteiligten?



Mitunternehmerschaften

kein ausreichendes **MU-Risiko** (§ 15 (1) 1 Nr. 2 vs. § 20 (1) Nr. 4 EStG)
 Stellung des B: **wie stiller Gesellschafter** (§ 235 HGB statt § 738 (1) 2 BGB)



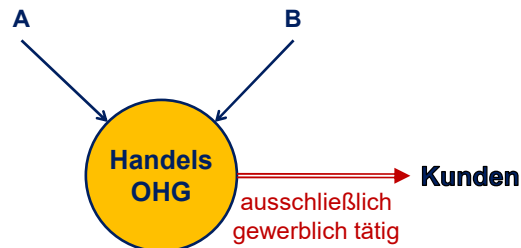
Mitunternehmerschaften - Bestimmung der Einkunftsart -

Bei PersGes ist die Einkunftsart in drei Stufen zu bestimmen:

1. **§ 15 (2) EStG**: 7 TBM (6 geschriebene + 1 ungeschriebenes)
2. **§ 15 (3) Nr. 1 EStG: Infektionstheorie / Abfärbetheorie**
 - Alt. 1: Einkünfte der PersGes nach § 15 (1) 1 Nr. 1 EStG
 (mit Bagatellgrenze: gewerbliche Umsätze nicht über 3 % / 24.500 €)
 - Alt. 2: Einkünfte der PersGes nach § 15 (1) 1 Nr. 2 EStG
3. **§ 15 (3) Nr. 2 EStG: Geprägetheorie**

Mitunternehmerschaften - originär gewerbliche Einkünfte -

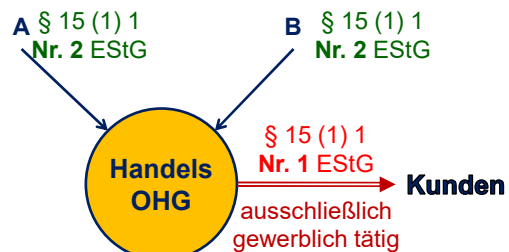
§ 15 (2) EStG: gewerbliche Mitunternehmer



1. Welche Einkünfte erzielt die OHG?
2. Welche Einkünfte erzielen A und B?
3. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmerschaften - originär gewerbliche Einkünfte -

§ 15 (2) EStG: gewerbliche Mitunternehmer

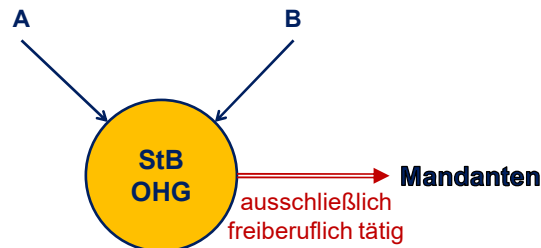


1. Die OHG ist kein **Steuersubjekt**, wohl aber **Einkünfteerzielungs-subjekt**. Sie betreibt ein Gewerbe, ist aber nicht Mitunternehmerin. Sie erzielt Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 1** und (2) EStG.
2. Als **gewerbliche Mitunternehmer** erzielen A und B Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 2** und (2) EStG.
3. Die OHG ist auch **Einkünfte-ermittlungssubjekt** (für A und B). Gewinnermittlung zwingend durch **Bestandsvergleich** gem. §§ 4 (1), 5 EStG; 140 AO; 6 (1), 238 HGB.

Mitunternehmerschaften

- originär freiberufliche Einkünfte -

§ 18 (4) 2 EStG: freiberufliche Mitunternehmer (1)

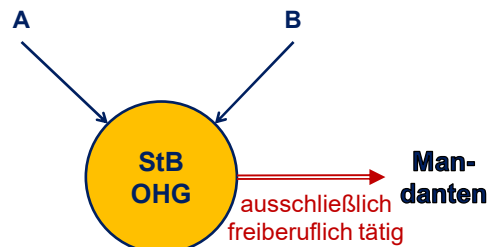


1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmerschaften

- originär freiberufliche Einkünfte -

§ 18 (4) 2 EStG: freiberufliche Mitunternehmer (1)

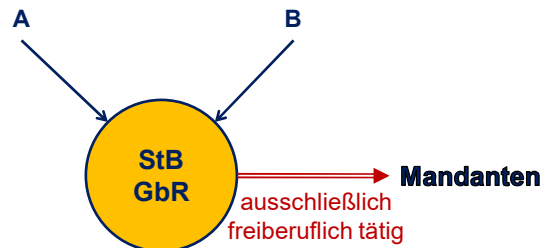


1. Als **freiberufliche Mitunternehmer** erzielen A und B Einkünfte gem. §§ 18 (1) 1 Nr. 1 S. 2, (4) 2; 15 (1) 1 Nr. 2 EStG.
2. Die OHG ermittelt **Gewinn** i.S.d. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG (auch für A und B). Der Gewinn ermittelt sich für die Personenhandelsgesellschaft zwingend durch **Bestandsvergleich** gem. §§ 4 (1), 5 (1) EStG; 140 AO, 6 (1), 238 HGB.

Mitunternehmerschaften

- originär freiberufliche Einkünfte -

§ 18 (4) 2 EStG: freiberufliche Mitunternehmer (2)

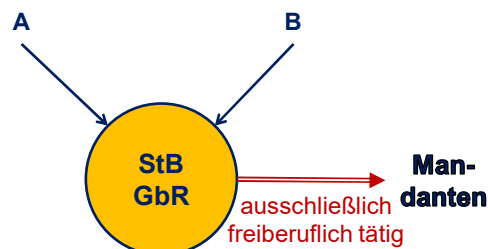


1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmerschaften

- originär freiberufliche Einkünfte -

§ 18 (4) 2 EStG: freiberufliche Mitunternehmer (2)



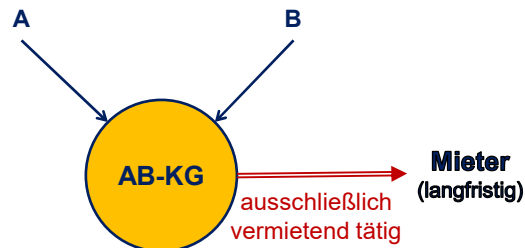
1. Als **freiberufliche Mitunternehmer** erzielen A und B Einkünfte gem. §§ 18 (1) 1 Nr. 1 S. 2, (4) 2; 15 (1) 1 Nr. 2 EStG.
2. Die GbR ermittelt **Gewinn** i.S.d. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG (auch für A und B). Der Gewinn kann wahlweise nach **§ 4 (3) EStG** oder durch Bestandsvergleich ermittelt werden.

Merke: 1. Die Rechtsform der PersGes bleibt ohne Einfluss auf die **Einkunftsart**.
 2. Die Rechtsform ist aber von Bedeutung für die **Gewinnermittlungsart**.

Personengesellschaften

- originär vermietende Einkünfte -

§ 21 (1) 1 Nr. 1 EStG: vermögensverwaltende PersGes

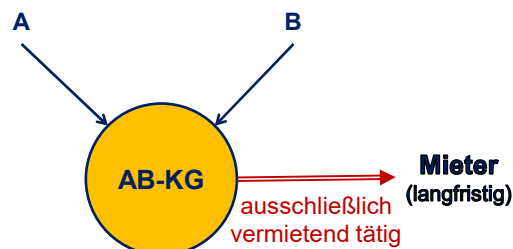


1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Personengesellschaften

- originär vermietende Einkünfte -

§ 21 (1) 1 Nr. 1 EStG: vermögensverwaltende PersGes

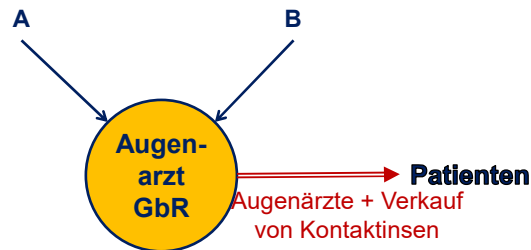


1. Als **Gesellschafter** der vermietenden KG erzielen A und B Einkünfte gem. § 21 (1) 1 Nr. 1 EStG.
2. Die KG ermittelt steuerrechtlich den **Überschuss der Einnahmen über die WK** gem. § 2 (2) 1 Nr. 2 EStG (auch für A und B).
Handelsrechtlich muss sie einen Bestandsvergleich erstellen. Dieser ist aber für das Steuerrecht ohne Bedeutung; § 140 AO greift nicht.

Merke: 1. Bei der verm'verw. PersGes gibt es keine Mitunternehmer.
2. Steuerlich ist der Überschuss der Einnahmen über die WK maßgeblich.

Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

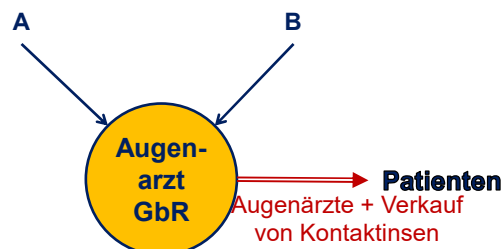
§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie



1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie

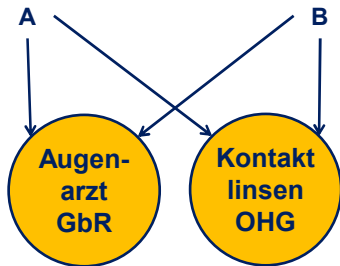


1. A und B sind als Augenärzte **freiberuflich** tätig, der Verkauf von Kontaktlinsen aber ist **gewerblich**. Das **infiziert** die gesamte Tätigkeit der PersGes als gewerblich, § 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG.
A und B erzielen Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 2** EStG.
2. Die GbR ermittelt **Gewinn** i.S.d. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG (auch für A und B). Der Gewinn ermittelt sich nach § 4 (3) EStG oder durch Bestandsvergleich gem. §§ 4 (1) EStG.

Augenarzt-fall

Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie – Ausweg ?

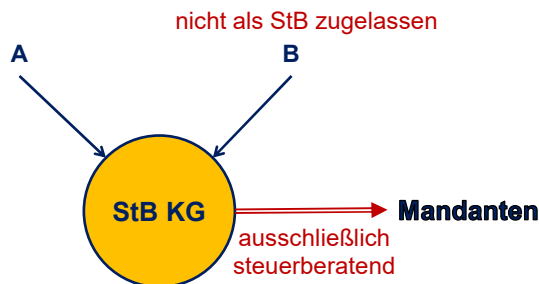


1. Mit der Augenarzt GbR sind A und B **freiberufliche** MU.
Der Gewinn ermittelt sich nach § 4 (3) EStG **oder** durch Bestandsvergleich gem. §§ 4 (1), 5 EStG.
2. Mit der Kontaktlinsen OHG sind A und B **gewerbliche** MU.
Der Gewinn ermittelt sich zwingend durch Bestandsvergleich.
3. Eine **Infektion der Augenarzt GbR** droht dennoch, wenn:
 - wenn zwischen den Tätigkeiten von GbR und OHG nicht sauber getrennt wird oder
 - die GbR der OHG Verkaufsräume überlässt (mitunternehmerische Betriebsaufspaltung).

Der nicht zugelassene Steuerberater

Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie

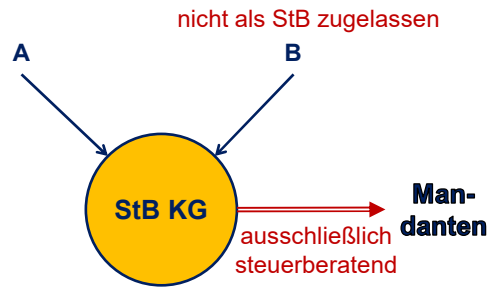


1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmenschaften - Infektionstheorie -



§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie

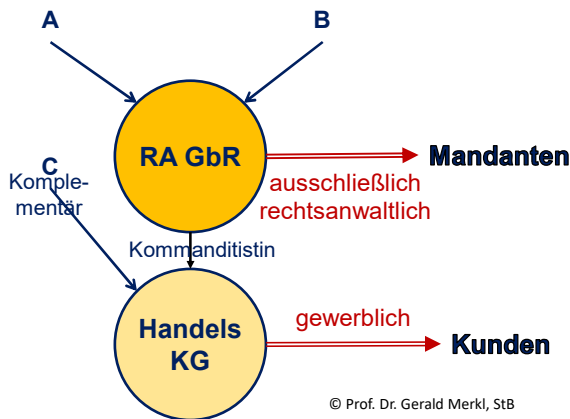


1. A ist **freiberuflich** tätig, B aber **gewerblich**. Deshalb **infiziert** B als MU die gesamte Tätigkeit der PersGes als gewerblich, § 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG.
A und B erzielen Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 2** EStG.
2. Die KG ermittelt **Gewinn** i.S.d. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG (auch für A und B).
Der Gewinn ermittelt sich zwingend durch **Bestandsvergleich** gem. §§ 4 (1), 5 EStG; 140 AO, 6 (1), 238 HGB.

Mitunternehmenschaften - Infektionstheorie -



§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 2 EStG: Infektionstheorie

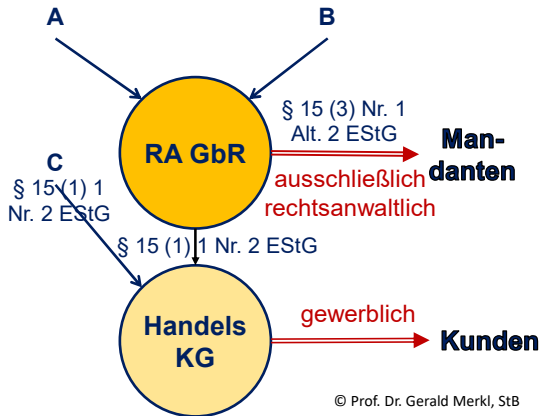


1. Welche Einkünfte erzielen A und B?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

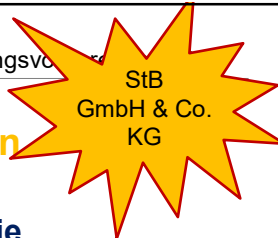


Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 2 EStG: Infektionstheorie

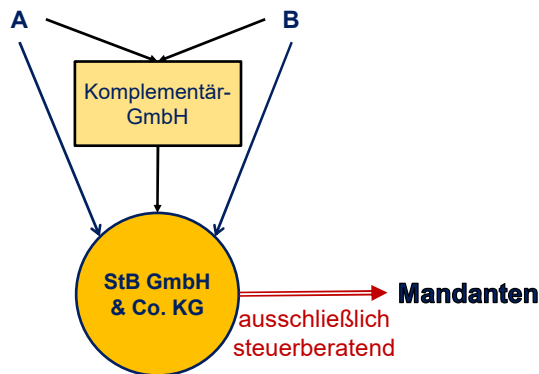


1. Die RA GbR ist gewerbliche Mitunternehmerin der Handels KG. Deshalb wird die gesamte Tätigkeit der **GbR** gewerblich **infiziert** § 15 (3) Nr. 1 Alt. 2 EStG. A und B erzielen Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 2** EStG.
2. Die GbR ermittelt **Gewinn** i.S.d. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG (auch für A und B). Der Gewinn ermittelt sich wahlweise nach § 4 (3) EStG oder durch **Bestandsvergleich** gem. §§ 4 (1) EStG.



Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

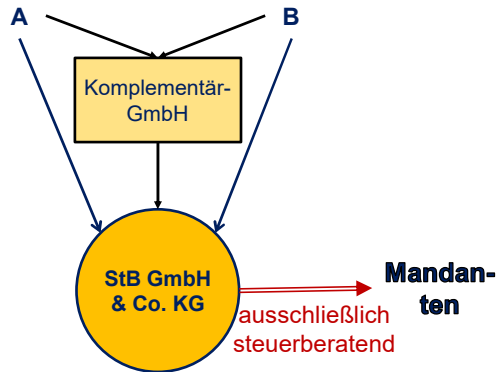
§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie



1. Welche Einkünfte erzielen A, B und die GmbH?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Mitunternehmerschaften - Infektionstheorie -

§ 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG: Infektionstheorie



1. A und B sind **freiberuflich** tätig, die GmbH aber **gewerblich**; eine GmbH kann nicht freiberuflich tätig sein. Sie **infiziert** die gesamte Tätigkeit der PersGes als gewerblich, § 15 (3) Nr. 1 Alt. 1 EStG.

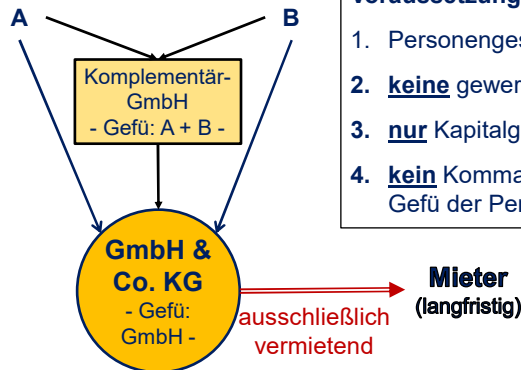
A, B und die GmbH erzielen Einkünfte gem. § 15 (1) 1 **Nr. 2** EStG.

2. Die Einkünfte ermitteln sich als **Gewinn** gem. § 2 (2) 1 Nr. 1 EStG.

Zwingend **Bestandsvergleich** gem. §§ 4 (1), 5 EStG; 140 AO, 6 (1), 238 HGB.

Mitunternehmerschaften - Geprägetheorie -

§ 15 (3) Nr. 2 EStG: Geprägetheorie



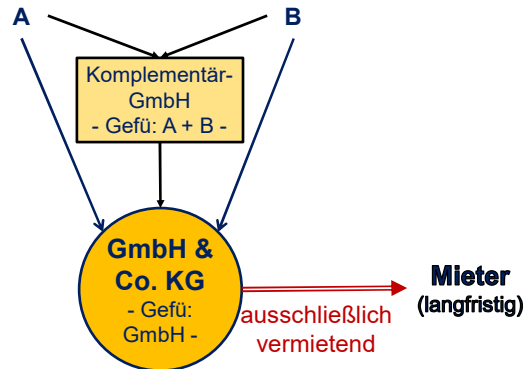
Voraussetzungen der Geprägetheorie:

1. Personengesellschaft
2. keine gewerbliche Tätigkeit
3. nur Kapitalgesellschaft(en) als p.h.G.
4. kein Kommanditist ist **als Kommanditist** Gefü der PersGes

Gewerblich
geprägte
GmbH & Co

Mitunternehmerschaften - Gepräge Theorie -

§ 15 (3) Nr. 2 EStG: Gepräge Theorie

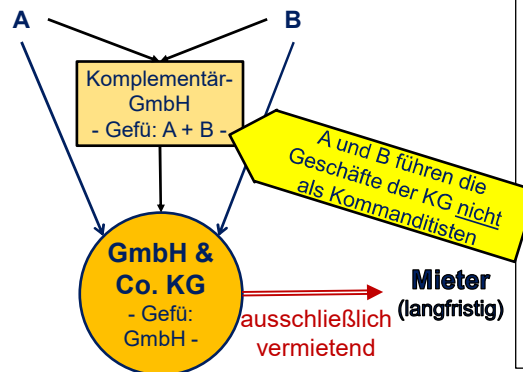


1. Welche Einkünfte erzielen A, B und die GmbH?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?

Gewerblich
geprägte
GmbH & Co

Mitunternehmerschaften - Gepräge Theorie -

§ 15 (3) Nr. 2 EStG: Gepräge Theorie

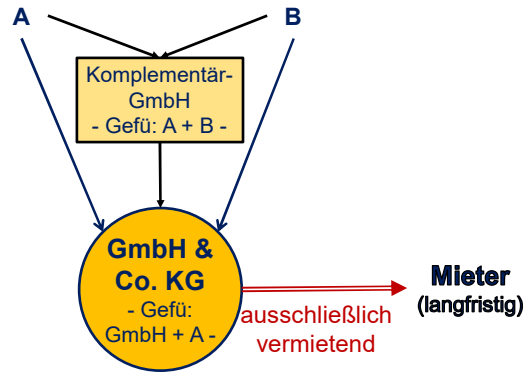


1. Die GmbH & Co. KG ist ausschließlich **vermögensverwaltend** tätig. Es findet **keine gewerbliche Infektion** statt. Auch die GmbH ist nicht gewerblich tätig, sondern vermögensverwaltend – selbst wenn sie damit gewerbliche Einkünfte erzielt, § 8 (2) KStG. Die KG ist **gewerblich geprägt**, § 15 (3) Nr. 2 EStG. A, B und die GmbH erzielen Einkünfte gem. § 15 (1) 1 Nr. 2 EStG.
2. Der **Gewinn** ist durch **Bestandsvergleich** zu ermitteln.



Personengesellschaften - Zebra-gesellschaft -

§ 15 (3) Nr. 2 EStG: keine Gepräge-theorie

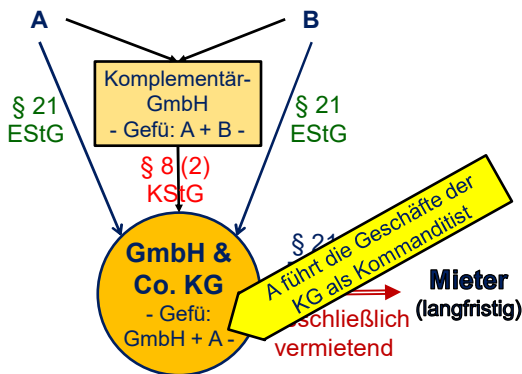


1. Welche Einkünfte erzielen A, B und die GmbH?
2. Wie werden die Einkünfte für A und B ermittelt?



Personengesellschaften - Zebra-gesellschaft -

§ 15 (3) Nr. 2 EStG: keine Gepräge-theorie



1. **Keine gewerbliche Prägung** nach § 15 (3) Nr. 2 EStG, weil A als Kommanditist Gefü der KG ist. A und B erzielen Einkünfte gem. § 21 EStG. Die GmbH erzielt gewerbliche Einkünfte, § 8 (2) KStG. So entsteht die „Zebra-gesellschaft“.
2. **e.u.g. Feststellung:** Die Einkünfte werden einheitlich als V&V qualifiziert und als Überschuss der Einnahmen über die WK ermittelt. **KSt-Veranlagung:** Für die GmbH wird umqualifiziert + neu berechnet.

Mitunternehmerschaften - Aufbauschema -

Achtung: Stets nur das ansprechen, was gefragt ist!

Aufbau zur Lösung eines vollständigen Falles:

1. **Allgemeiner Teil** (Weichenstellungen: Einkunftsart, Ermittlungsart ...)
2. **Gewinnermittlung**
 - Stufe 1: § 15 (1) 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 1 EStG (Ebene der Gesamthand)
 - Stufe 2: § 15 (1) 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG (SBE/SBA der MU)
 - Stufe 3: § 16 (1) 1 Nr. 2 EStG (Veräußerung/Aufgabe MU-Anteile)
 - additive Ermittlung des steuerlichen Gesamtgewinns der MUSchaft
3. **Gewinnverteilung** (tabellarisch)
4. **weitere Feststellungen** (tabellarisch)

Soweit Erläuterungen zur Gewinnverteilung oder zu den weiteren Feststellungen erforderlich sind (z.B. Spenden, TEV), lassen sich diese i.d.R. **unter 2** darstellen).

Mitunternehmerschaften - Allgemeiner Teil -

1. Allgemeiner Teil:

- **Einkunftsart:** § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG
 - Personengesellschaft oder ähnliches Verhältnis (BGB, HGB)
 - Tätigkeitsqualifikation gemäß § 15 Abs. 2 und 3 EStG
 - Mitunternehmerstellung der einzelnen Gesellschafter
- ges. u. einheitliche **Feststellung** (§§ 179 (2) 2, 180 (1) Nr. 2 a, 182 AO)
- **§ 2 (2) 1 Nr. 1 EStG** z.B. §§ 4 (1), 5 EStG, 140 AO, 238 HGB
- *[gegebenenfalls: abweichendes Wj. gemäß §§ 4 a EStG, 8 b EStDV]*
- für **SBE** und **SBA** gelten §§ 4, 5, 4a EStG ebenfalls

Dem „Allgemeinen Teil“ kommt stets besondere Bedeutung zu. Ihm ist immer sehr viel Aufmerksamkeit zu schenken. Das heißt aber nicht, dass immer viel dazu zu schreiben wäre.

Mitunternehmerschaften - Gewinnermittlung Stufe 1-

2. Gewinnermittlung

2.1 Gewinnermittlung **Stufe 1**: § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 **Hs. 1** EStG

Gesamthandgewinn in Handels- und Steuerbilanz

- **grds. wie Einzelunternehmer** (vgl. allerdings § 241a HGB)
- GHV einer MUSchaft kann notwendiges PV darstellen
- übriges GHV einer MUSchaft ist notwendiges BV (≠ gewillkürtes BV)

Problem: Leistungen des Ges'ers an die Gesellschaft

- Leistungsaustausch oder
- Beitrag auf gesellschaftsrechtlicher Basis (§ 705 BGB)

Mitunternehmerschaften - Gewinnermittlung Stufe 1-

2.1 Gewinnermittlung Stufe 1

Beteiligung A
 a) Vorabgewinn für **Beitrag**
 b) 50 % vom Restgewinn

Beteiligung B
 a) Vorabgewinn für **Beitrag**
 b) 50 % vom Restgewinn

Leistungsaustausch mit A
 (Leistung gegen Entgelt)

Leistungsaustausch mit B
 (Leistung gegen Entgelt)

Mitunternehmerschaften - Gewinnermittlung Stufe 1-

2.1 Gewinnermittlung Stufe 1

Abgrenzung zwischen Leistung und Beitrag

1. **Grundsatz:** Ges'er handeln gegenüber ihrer Ges auf der Basis des Ges'vertrags, leisten also **Beiträge** (gegen Vorabgewinn).
2. **Ausnahme:** Sie können auch einen **Leistungsaustausch** vereinbaren, etwa durch Vereinbarung des BA-Abzugs der Gesellschaft (das kann konkludent erfolgen).
3. **Gegenausnahme:** Leistungsaustauschs ist nicht möglich, wenn die Gesellschafterleistung nur im Rahmen eines ausreichenden Gewinns honoriert wird. Dann liegen zwingend **Beiträge** vor.

Keine Honorierung im Verlustfall: ☞ Beitrag.

Mitunternehmerschaften - Gewinnermittlung Stufe 1-

2. Gewinnermittlung Stufe 1 und 2

Vorabgewinn für Beiträge des Gesellschafters:

Stufe 1: **keine BA** der Gesellschaft
Vorabgewinn erhöht Gewinn(anteil)

Leistungsvereinigung

Stufe 2: **keine SBE** des Gesellschafters

Entgelt im Leistungsaustausch mit Gesellschafter (wie Dritte):

Stufe 1: **BA** der Gesellschaft - Entgelt mindert den Gewinn(anteil)

Stufe 2: **SBE** des Gesellschafters

Leistungsaustausch

Mitunternehmenschaften

- Gewinnermittlung Stufe 2 -

2.2 Gewinnermittlung Stufe 2: § 15 (1) 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG:

WG, die nicht der Gesellschaft, sondern einzelnen Gesellschaftern gehören, werden zu **SBV**, wenn sie

- ☛ den betrieblichen Zwecken der Gesellschaft dienen (**SBV I**) oder
- ☛ die Beteiligung des Gesellschafters fördern bzw. ermöglichen (**SBV II**)
 - weil das WG der MU-stellung des Gesellschafters selbst dient, oder
 - weil es für das Unternehmen der PersGes vorteilhaft istoder
- ☛ zulässigerweise dem SBV zugeordnet werden (**gewillkürtes SBV**).

- ☛ Im SBV gibt es **keine Finanzkonten**, d.h.
- ☛ Girokonten oder Bankkonten des Gesers können niemals SBV sein.

Mitunternehmenschaften

- Gewinnermittlung Stufe 2 -

2.2 Gewinnermittlung Stufe 2: § 15 (1) 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG:

SBE bzw. **SBA** sind

- Vermögensänderungen, die mit einer **Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft** zusammenhängen, oder
- Vermögenmehrungen und -minderungen des Gesellschafters, die mit seinem **SBV** in Zusammenhang stehen,
- die **aus anderen Gründen** betrieblich veranlasst sind und nur einzelne Gesellschafter treffen (z.B. Nutzung des privaten PKW für betriebliche Fahrten).



ECONECT

Umwandlungssteuerrecht

PhDr. Jörg Hellmer
Dipl.-Kfm. und Diplom-Finanzwirt, Steuerberater

Agenda

1. Umwandlungsgesetz	2
2. Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften	30
3. Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaften	56
4. Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften	133
5. Spaltungen	170
6. Umwandlungen Personen- in Personengesellschaften	195

Übersicht von Umwandlungsformen

Umwandlungsformen	
Nach dem UmwG (§1 UmwG)	Im Wege der Einzelrechtsnachfolge
<p>Mit Vermögensübertragung</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Verschmelzung▪ Spaltung<ul style="list-style-type: none">– Aufspaltung– Abspaltung– Ausgliederung <p>Ohne Vermögensübertragung (keine GrEST)</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Formwechsel	<ul style="list-style-type: none">▪ Nach den Regeln des BGB▪ Sonderfall: Anwachsung
Gesamtrechtsnachfolge	Einzelrechtsnachfolge
Was kann auf was übertragen werden? Siehe UmwStE Rz. 01. ...	

Grundprinzip der Einzelrechtsnachfolge

Einzelrechtsnachfolge

- Einzelrechtsnachfolge ist **immer möglich**
- Sie ergibt sich aus den Bestimmungen BGB
- Vermögensgegenstände müssen **jeweils einzeln** übertragen werden
 - Also Grundstücke durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch (§ 873, § 925 BGB),
 - Bewegliche Sachen nach §§ 929 ff BGB,
 - Forderungen durch Abtretung nach § 398 BGB, u.s.w.

Grundprinzip der Gesamtrechtsnachfolge

Gesamtrechtsnachfolge nach dem UmwG

Ist auch nur in den Fällen des UmwG anwendbar:



- Verschmelzung
- Spaltung
- Formwechsel (keine Vermögensübertragung)
- Vermögensübertragung

Es gehen alle Vermögensgegenstände und Schulden in einem Rechtsakt von dem übertragenden Rechtsträger auf den übernehmenden Rechtsträger über.

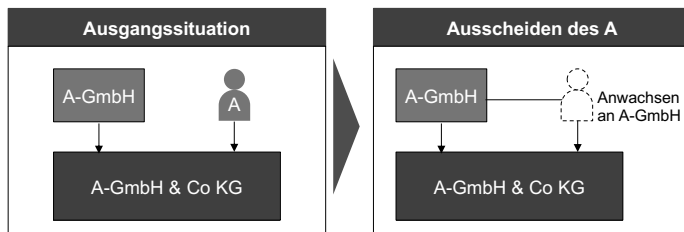
Der übernehmende Rechtsträger erwirbt – wie bei einem Erbgang – unmittelbar die volle Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers.

Der dafür maßgebende Rechtsakt ist die Eintragung im Handelsregister.

Vor- und Nachteile der Gesamtrechts- bzw. Einzelrechtsnachfolge

	Gesamtrechtsnachfolge	Einzelrechtsnachfolge
	<ul style="list-style-type: none">▪ Vermögensübergang kraft Eintragung▪ Bereinigung der Register▪ Rechtsträger erlöschen automatisch	<ul style="list-style-type: none">▪ Ohne Einschränkungen anwendbar▪ Zurückbehaltung einzelner WG
	<ul style="list-style-type: none">▪ Nur für eingeschränkten Personenkreis▪ Anwendung des UmwG erforderlich	<ul style="list-style-type: none">▪ Einzelne Übertragung der Vermögensgegenstände▪ Schuldübernahme (§414 BGB)

Grundprinzip der Anwachsung



Fallbeispiel:

- A scheidet aus KG aus und Übergang des Mitunternehmeranteils auf A-GmbH

Rechtsfolge:

- § 738 BGB Vermögen der KG wächst dem verbliebenen Mitunternehmer (A-GmbH) an
- Zivilrechtlich: Gesamtrechtsnachfolge
- Steuerrecht: wie Einzelrechtsnachfolge (Tz. 01.44 unter cc)
- Unterscheidung zudem:
 - Einfaches Anwachsungsmodell (verd. Einlage)
 - Erweitertes Anwachsungsmodell (§ 20 UmwStG)

Fallbeispiel Anwachsung – Ausgangssituation

Kommanditist		Komplementär		A-GmbH	
A		A-GmbH		A	
100%		0%		100%	
A-GmbH & Co. KG					
	BW	GW			
Anlagevermögen	500	800	KK I – A	300	
Umlaufvermögen	350	350	KK I – GmbH	0	
Firmenwert	0	500	JÜ	300	
			Verb.	250	
	850			850	

A-GmbH			
Bank	25	Stammkapital	25
	25		25

Fallbeispiel Anwachsung – Lösung

Problem:

- Wie entsteht aus einer GmbH & Co. KG eine GmbH?

Lösung (durch Anwachsung):

- Der Kommanditist A tritt aus der KG aus.
- Sein Anteil wächst der GmbH an
- Werden ihm dafür neue Gesellschaftsrechte gewährt = modifizierte Anwachsung, dann kann die Anwachsung zu Buchwerten erfolgen



A-GmbH				
	BW	GW		
Bank	25	25	Stamm-Kap.	325
Anlagevermögen	500	800	Kapitalrücklage	300
Umlaufvermögen	350	350	Verb.	250
Firmenwert	0	500		
	875			875

Grundprinzip der Verschmelzung

Verschmelzung

Bei der Verschmelzung wird das gesamte Vermögen eines Unternehmens auf

- einen anderen, entweder schon bestehenden Rechtsträger (Verschmelzung durch Aufnahme) oder
- dadurch erst neugegründeten Rechtsträger (Verschmelzung zur Neugründung; Vermögen mehrerer Rechtsträger wird auf einen einzigen Rechtsträger übertragen) übertragen.

Musterformulierung Verschmelzung zur Aufnahme:

Handelsrechtliche Beurteilung::

1. Art der Umwandlung

Es handelt sich um eine Verschmelzung zu Aufnahme auf eine bestehende Kapital-/Personengesellschaft gem. § 2 Nr. 1 UmwG, weil das Vermögen als ganzes auf einen bereits bestehenden Rechtsträger unter gleichzeitiger Auflösung des bisherigen Rechtsträgerschaft übertragen wird.

2. Art der Rechtsnachfolge:

Das Vermögen und die Rechtsbeziehungen gehen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Übernehmerin über.

3. Wirksamkeit der Umwandlung:

Die Umwandlung wird zivilrechtlich mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister wirksam (§ 20 UmwG).

4. Handelsrechtlichlicher Umwandlungsstichtag

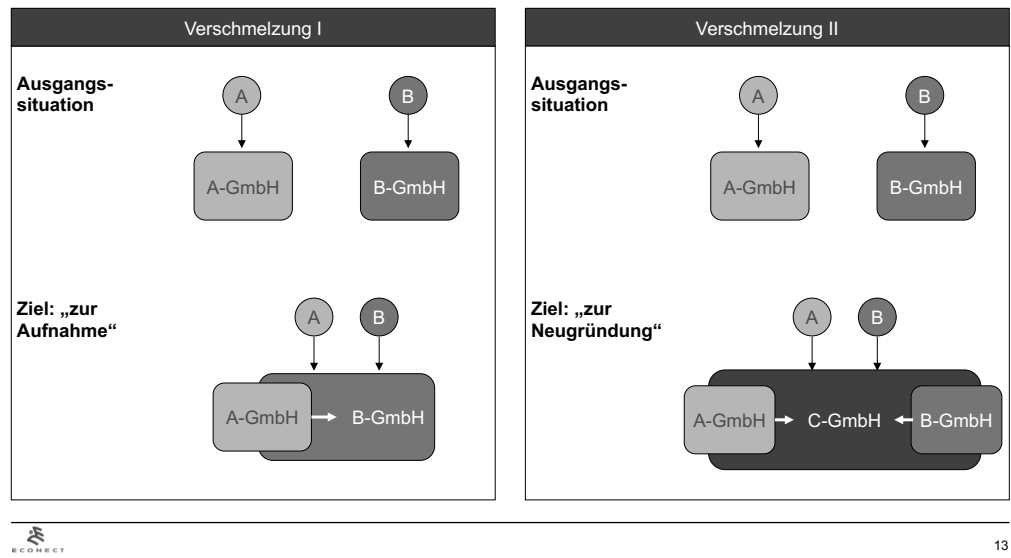
Als handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag wurde der 01.01.....festgelegt. Das ist der Tag, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgerschaft als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgerschaft vorgenommen gelten (§ 5 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).

5. Handelsbilanzen:

Der übertragende Rechtsträger hat auf den Schluss des Vortages eine Schlussbilanz aufzustellen (31.12.....) und diese zur Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister einzureichen (§17 Abs. 2 UmwG).

Der übernehmende Rechtsträger hat die Vermögensgegenstände zu übernehmen. Dies kann mit den Verkehrswerten erfolgen; er kann jedoch auch die Buchwert des Rechtsvorgängers fortführen (§ 24 UmwG).

Arten der Verschmelzung: Aufnahme und Neugründung



Merksatz

Merksatz:

- Eine Verschmelzung ist für den Unternehmer immer ein laufender Geschäftsvorfall.

Beispiel Verschmelzung zur Aufnahme (Tochter in die Mutter)

Ausgangssituation				Nach Verschmelzung			
M-GmbH				M-GmbH			
Sonst. Aktivverm.	100	Stammkapital	50	Sonst. Aktivverm.	200	Stammkapital	50
T-GmbH	25	Gewinnrücklagen	75	Gewinnrücklagen	75	Übernahme-Gewinn	75
Verschmelzung auf die Mutter				<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: auto;"> § 12 Abs. 2 UmwStG steuerfrei Aber: 5% - Regel </div>			
T-GmbH							
Aktivverm.	100	Stammkapital	50				
		Gewinnrücklagen	50				

Hinweis:

- Soweit eine Tochter auf eine Mutter verschmolzen wird, ist nach § 54 UmwG eine Erhöhung des Stammkapitals nicht möglich.
- § 29 Abs. 2 KStG: Eine Übertragung des steuerlichen Einlagekontos unterbleibt.

Beispiel Verschmelzung zur Aufnahme (Fremd-Gesellschaften) – Ausgangslage

X-GmbH				Y-GmbH			
			Marktwert 1.500				Marktwert 3.000
Aktivvermögen	1.000	Stammkapital	25	Aktivvermögen	2.000	Stammkapital	50
		Gewinnrücklagen	75	Gewinnrücklagen	1.500	Verbindlichkeiten	450
		Verbindlichkeiten	900				

Verschmelzung X-GmbH auf Y-GmbH

→

Beispiel Verschmelzung zur Aufnahme (Fremd-Gesellschaften) – Lösung

Frage:

- Um wie viel muss die Übernehmerin Ihr Stammkapital erhöhen, damit der Gesellschafter der X-GmbH einen Anteil erhält, der seinen eingebrachten Werten entspricht?

Lösung:

$$\text{Dreisatz: } 50 : 3.000 = x : 1.500 \quad \rightarrow \quad X = 25$$

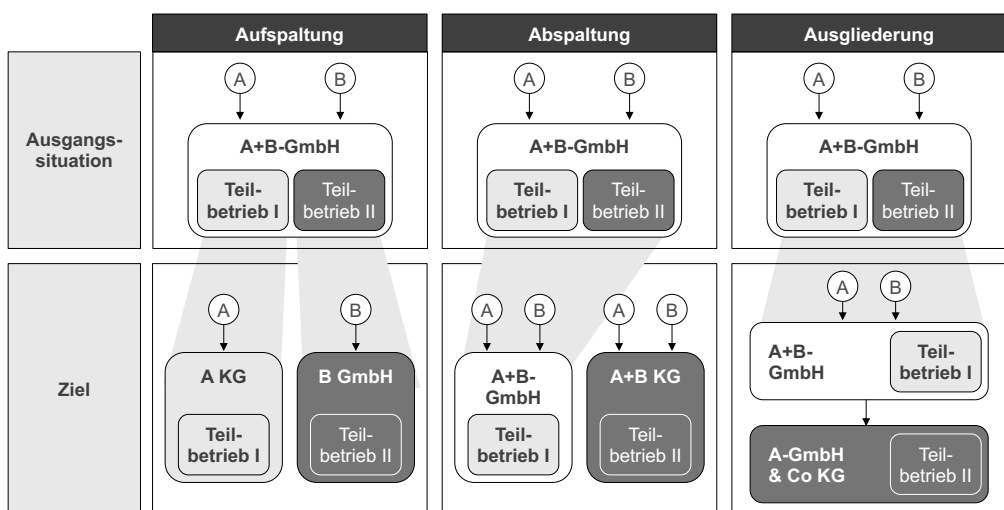
Situation nach Verschmelzung

X-GmbH				Y-GmbH			
Aktivvermögen	1.000	Stammkapital	25	Aktivvermögen	3.000	Stammkapital	75
		Gewinnrücklagen	75			Gewinnrücklagen	1.500
		Verbindlichkeiten	900			Übern.Gew.	75
						Verbindlichkeiten	1.350



17

Varianten der Spaltung



18

Musterformulierung bei Spaltung

Musterformulierung Spaltung zur Ausgliederung:

Handelsrechtliche Beurteilung::

1. Art der Umwandlung

Die Umwandlung der Einzelunternehmung in eine GmbH/oHG/KG stellt gem. § 123 Abs. 3 i.V.m. § 124 Abs. 1 UmwG eine Spaltung zur Ausgliederung dar. Der übertragende Rechtsträger selbst erhält die neuen Anteile an der gegründeten bzw. aufnehmenden Gesellschaft.

2. Art der Rechtsnachfolge:

Das Vermögen und die Rechtsbeziehungen gehen im Wege der Sonderrechtsnachfolge (partielle Gesamtrechtsnachfolge) auf die Übernehmerin über. Die Ausgliederung ist zur Aufnahme oder zur Neugründung erfolgt. Im vorliegenden Fall liegt eine Ausgliederung zurvor.

3. Wirksamkeit der Umwandlung:

Die Umwandlung wird zivilrechtlich mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister wirksam (§ 20 UmwG gilt entsprechend).

4. Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag

Als handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag wurde der 01.01.....festgelegt. Das ist der Tag, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgers als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgers vorgenommen gelten (§ 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).

Musterformulierung bei Spaltung

5. Handelsbilanzen:

Nach § 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG hat der Einzelkaufmann auf den Stichtag der Ausgliederung eine Schlussbilanz zu erstellen. Für diese Bilanz gelten die Vorschriften für die Jahresbilanz (Buchwertansatz). Die Schlussbilanz muss auf einen höchstens acht /zwölf (2020) Monate vor der Anmeldung zum Handelsregister der Ausgliederung liegenden Stichtag erstellt werden. Im folgenden kann der Ausgliederung die Bilanz zum 31.12..... zugrunde gelegt werden.

Musterformulierung bei Spaltung

Musterformulierung Abspaltung :

Handelsrechtliche Beurteilung::

1. Art der Umwandlung

Es handelt sich um eine Abspaltung gem. § 123 Abs. 2 UmwG, weil nur ein Vermögensteil übertragen wird und die neuen Gesellschaftsrechten die Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers erhalten.

2. Art der Rechtsnachfolge:

Das Vermögen und die Rechtsbeziehungen gehen im Wege der Sonderrechtsnachfolge (partielle Gesamtrechtsnachfolge) auf die Übernehmerin über (§ 123 UmwG).

3. Wirksamkeit der Umwandlung:

Die Umwandlung wird zivilrechtlich mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister wirksam (§ 131 UmwG).

4. Handelsrechtlichlicher Umwandlungsstichtag

Als handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag wurde der 01.01.....festgelegt. Das ist der Tag, von dem an die Handlungen des übertragenden Rechtsträgerschaft als für Rechnung des übernehmenden Rechtsträgerschaft vorgenommen gelten (§ 126 Abs. 1 Nr. 6 UmwG).

Musterformulierung bei Spaltung

5. Handelsbilanzen:

Nach § 125 i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG ist auf den 31.12.....eine Bilanz der Spaltung beim Handelsregister einzureichen. Der übernehmende Rechtsträger hat die Vermögensgegenstände nach § 24 UmwG zu übernehmen.

Grundprinzip des Formwechsels

Formwechsel

- Der Formwechsel beschränkt sich lediglich auf die **Änderung der Rechtsform eines Rechtsträgers unter Wahrung seiner rechtlichen Identität**. Als neuer Rechtsträger kommt bei einem Formwechsel - anders als bei der Verschmelzung oder Spaltung – auch die GbR in Betracht.
 - Neben anderen Erfordernissen müssen insbesondere in einem ausführlichen Umwandlungsbericht (§ 192 UmwG) die künftigen Beteiligungsverhältnisse erläutert und begründet werden. Es ist ein Umwandlungsbeschluss (§ 193 UmwG) erforderlich, der notariell beurkundet werden muss.
-

Grundprinzip des Formwechsels

Musterformulierung Formwechsel:

Handelsrechtliche Beurteilung:

1. Art der Umwandlung

Es handelt sich um einen Formwechsel gem. 190 UmwG auf eine dadurch neu entstehende Kapital-/Personengesellschaft. Eine Verschmelzung zur Neugründung kommt nicht in Betracht, da bei dieser Art der Umwandlung zwei übertragende Rechtsträger vorliegen müssen (§ 2 Nr. 2 UmwG).

2. Art der Rechtsnachfolge:

Es handelt sich um einen Identitätswahrenden Formwechsel Da der Formwechsel nach den Vorschriften des UmwG erfolgt, kommt es zu vergleichbaren Auswirkungen wie bei einer Gesamtrechtsnachfolge. Damit bleiben bei einem Formwechsel die Rechtsbeziehungen erhalten.

3. Wirksamkeit der Umwandlung:

Der Formwechsel wird zivilrechtlich mit Eintragung der Umwandlung im Handelsregister wirksam (§ 191 UmwG, § 202 UmwG, d.h. zum

4. Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag

Beim Formwechsel gibt es handelsrechtlich keine Rückwirkung, da die alte Rechtsform im neuen Rechtskleid fortgeführt wird.

Fallbeispiele (1/2)

Beispiel 1:

- X und Y, die mit je 50% an der X-Y-OHG beteiligt sind, wollen den Betrieb der OHG auf die bereits bestehende X-GmbH (X = 100%-iger Anteilseigner) übertragen und die dadurch entstehenden neuen Gesellschafterrechte an der GmbH zu gleichen Teilen übernehmen.

Lösung:

- Hierbei handelt es sich um eine **Verschmelzung** durch Aufnahme gem. § 2 Nr. 1, UmwG; Steuerrechtlich gelten die Vorschriften der Einbringung i.S.d. §§ 20–23 UmwStG.

Beispiel 2:

- Die X-Y-OHG möchte ihren Betrieb auf die neu entstehende X-Y-GmbH (gleiche Beteiligungsverhältnisse) übertragen.

Lösung:

- Es liegt ein **Formwechsel** vor (§§ 190–213, 214–225 UmwG)
- Steuerrechtlich gelten die Normen § 25 i.V.m. §§ 20–23 UmwStG (Behandlung als Einbringung).

Fallbeispiele (2/2)

Beispiel 3:

- A überträgt seinen 100%-Anteil an der A-GmbH, der bisher zu seinem Betriebsvermögen gehörte, auf die (bestehende) Z-GmbH & Co. KG und erhält bei dieser eine Kommanditistenstellung.

Lösung:

- Hierbei handelt es sich um eine **Spaltung** in Form der Ausgliederung zur Aufnahme (§§ 123–134, 152–157 UmwG, unter der Voraussetzung, dass A Kaufmann ist);
- Steuerrechtlich liegt eine Einbringung i.S.d. § 24 UmwStG vor (i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

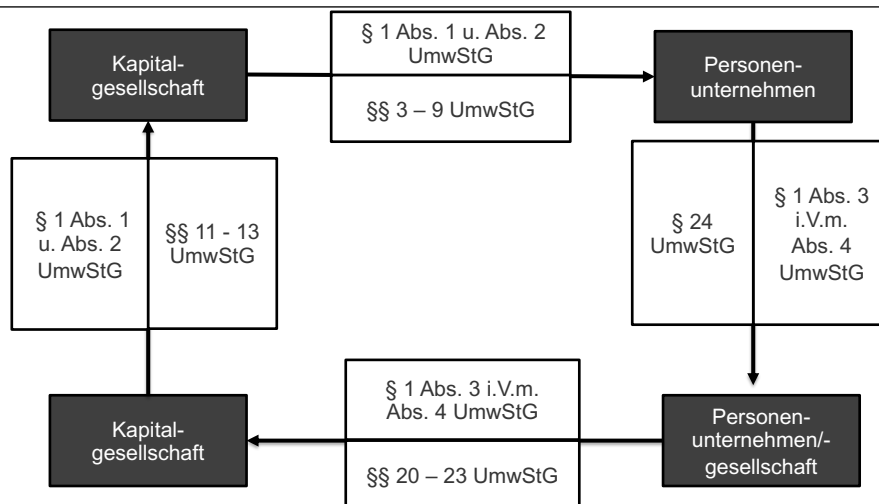
Beispiel 4:

- Wie Beispiel 3, nur gehört der 100%-Anteil an der GmbH zum Privatvermögen des A.

Lösung:

- Es liegt **keine Umwandlung** i.S.d. UmwG vor;
- Das UmwStG greift nicht. (Veräußerung i.S.d. § 17 EStG).

Kreislauf - Umwandlungssteuerrecht



Lösungsaufbau Umwandlungssteuerrecht

Lösungsaufbau

1. Umwandlungsrechtliche Einordnung

Gesamtrechtsnachfolge - Formwechsel

- Verschmelzung (§§ 2 ff. UmwG)
- Spaltung (§§ 123 ff UmwG)
- Formwechsel (§§ 190 ff UmwG)

Einzelrechtsnachfolge

2. Steuerlicher Rückwirkungszeitraum

- § 2 UmwStG
- § 20 Abs. 5 und 6 UmwStG

3. Steuerliche Behandlung beim Überträger

- § 3 UmwStG bei Umwandlungen von Kapital in Personengesellschaften
- § 11 UmwStG bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften
- § 20 UmwStG bei Umwandlungen von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften

4. Steuerliche Behandlung beim Übernehmer

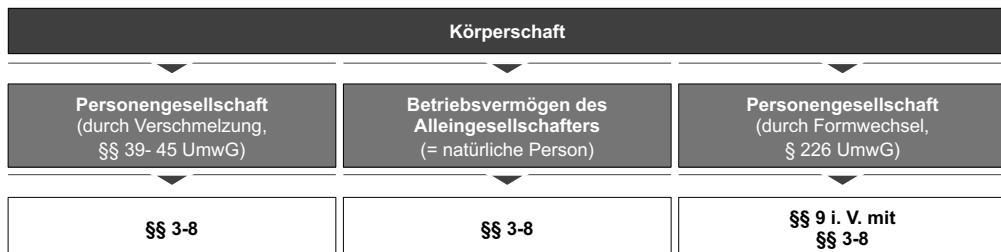
§ 4 UmwStG bei Umwandlungen von Kapital in Personengesellschaften
§ 12 UmwStG bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften
§§ 20 und 23 UmwStG bei Umwandlungen von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften.

5. Steuerliche Behandlung bei Gesellschafter

§ 5 UmwStG bei Umwandlungen von Kapital in Personengesellschaften
§ 13 UmwStG bei Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften
§ 22 UmwStG bei Umwandlungen von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften.

1. Umwandlungsgesetz	2
2. Umwandlung von Kapital- in Personengesellschaften	30
3. Umwandlung von Personen- in Kapitalgesellschaften	56
4. Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften	133
5. Spaltungen	170
6. Umwandlungen Personen- in Personengesellschaften	195

Varianten der Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft



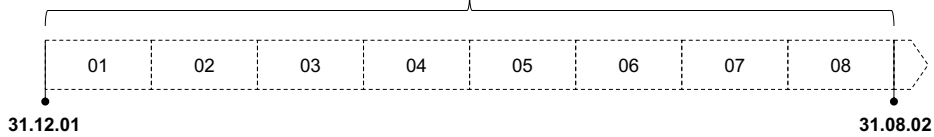
Rückwirkungsfiction § 2 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG

Der grds. 8-monatige Rückwirkungszeitraum bei Verschmelzungen und Spaltungen wird durch das **Gesetz zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie im Zivil-, Insolvenz- und Strafverfahrensrecht** für das Jahr 2020 und 2021 auf 12 Monate ausgeweitet.

Für Umwandlungen, die spätestens bis zum 31.12.2020/21 zum Handelsregister angemeldet werden bzw. bei denen das eingebrachte Vermögen bis zu diesem Datum auf die übernehmende Gesellschaft übergeht, kann somit noch die Bilanz zum 31.12.2019/20 (steuerlicher Übertragungstichtag) zugrunde gelegt werden.

Rückwirkungsfiktion § 2 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG

Jahresabschluss darf im Zeitpunkt der Einreichung beim Handelsregister **maximal 8 Monate** alt sein



Problem 1:

- Gezahlte Gehälter werden rückwirkend Entnahmen bzw. Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 2.Alt. EStG.

Problem 2:

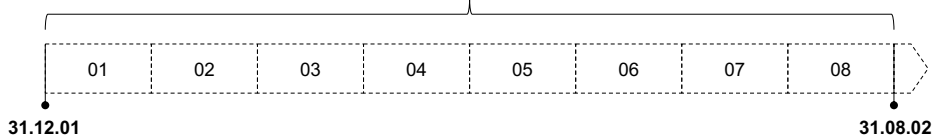
- Gewinnausschüttungen im RW-Zeitraum werden zu Entnahmen.
- Vgl. Rz. 02.32

Problem 3:

- Vermietete Wirtschaftsgüter der Gesellschafter an die Gesellschaft werden Sonder-BV.

Rückwirkungsfiktion § 2 Abs. 1 UmwStG i.V.m. § 17 Abs. 2 UmwG

Jahresabschluss darf im Zeitpunkt der Einreichung beim Handelsregister **maximal 8 Monate** alt sein



Problem 4:

- Bei einer Verschmelzung einer Einpersonen-GmbH auf den 100 % - Geser müssen Pensionsrückstellung, die für seine AV gebildet wurden, aufgelöst werden. Es entsteht ein Übernahmefolgegewinn nach § 6 UmwStG.

Problem 5:

- Bei Umwandlungen in Personengesellschaften müssen Pensionsansprüche der Geser in Sonder-Bilanzen erfasst werden.

Auswirkung der Umwandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft

- **Grundsatz:** Ansatz zum gemeinen Wert (§ 3 Abs. 1 UmwStG)
- **Einheitliches Ansatzwahlrecht:** Buch- oder Zwischenwert (§ 3 Abs. 2 UmwStG)
- Voraussetzung für das Wahlrecht ist u. a., dass die stillen Reserven der Besteuerung erhalten bleiben, das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des übertragenen Vermögens unverändert bleibt und keine sonstigen Gegenleistungen gewährt werden.
- In der Übertragungsbilanz werden sämtliche Wirtschaftsgüter ausgewiesen, d.h. auch diese, die beim Übernehmer andere Rechtsfolgen nach sich ziehen können (z. B. Pensionsrückstellungen).

§ 7 UmwStG

- Fiktive Ausschüttung der sonstigen Rücklagen (d.h. Eigenkapital./ Stammkapital ./ Einlagekonto). Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim jeweiligen Anteilseigner der Kapitalgesellschaft (Abgeltungsteuer - Teileinkünfteverfahren).

Formwechsel einer A-B-C-GmbH in eine A-B-C-oHG – Ausgangslage

A-B-C-GmbH				
	BW	GW		
Anlagevermögen	500	800	Stammkapital	100
Umlaufvermögen	350	350	KR= Einlage-Kto	100
Firmenwert	0	500	GR	100
			JÜ	300
			Verb.	250
	850			850

Formwechsel einer A-B-C-GmbH in eine A-B-C-oHG – Zielzustand oHG

A-B-C-oHG (BW-Ansatz)				
	BW	GW		
Anlagevermögen	500	800	KK I (A)	300
Umlaufvermögen	350	350	KK I (B)	297
Firmenwert	0	500	KK I (C)	3
			Verb.	250
850				850

} Entnahmemöglichkeiten

Formwechsel einer A-B-C-GmbH in eine A-B-C-oHG – Steuer bei Ansatz von GW

§ 3 UmwStG: Antragswahlrecht BW – ZW – **GW**

A-B-C-GmbH				
	GW			
Anlagevermögen	800	Stamk.	100	
Umlaufvermögen	350	KR= Einlage-Kto	100	
Firmenwert	500	GR	100	
		JÜ	1.100	
		Verb.	250	
1.650				1.650

} § 7 UmwStG
Gilt als ausgeschüttet

Übertragungsgewinn = 800
voll steuerpflichtig

Formwechsel einer A-B-C-GmbH in eine A-B-C-oHG – Steuer bei Ansatz von BW

§ 3 UmwStG: Antragswahlrecht **BW** – ZW – GW

A-B-C-GmbH				
	BW	GW		
Anlagevermögen	500	800	Stamk.	100
Umlaufvermögen	350	350	KR= Einlage-Kto	100
Firmenwert	0	500	GR	100
			JÜ	300
			Verb.	250
	850			850

§ 7 UmwStG
Gilt als
ausgeschüttet

25% KapEst

Auswirkung der Umwandlung bei Übernehmer

Auswirkung beim Übernehmer	
Übernahmebilanz	Übernahmegewinn/-verlust
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Übernahme mit den Werten lt. Übertragungsbilanz (§ 4 Abs. 1 und 2 UmwStG). ▪ Die Personengesellschaft tritt in die Rechtsnachfolge der Kapitalgesellschaft (keine Verlustübernahme) ▪ AfA-Folgen des § 4 Abs. 3 UmwStG bei Zwischenwert und Ansatz des gemeinen Wertes. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Wenn Voraussetzungen des § 5 UmwStG erfüllt (Anteile nach § 17 EStG oder Anteile im Betriebsvermögen oder alte Einbringungsgeborene Anteile). ▪ Mitunternehmer/Übernehmender Alleingesellschafter erzielen Übernahmegewinn/-verlust aufgrund des Wegfalls ihrer Beteiligung und Übernahme des Gesellschaftsvermögens. ▪ Zusätzlich u.U. Übernahmefolgegewinn (§ 6 UmwStG) bei Vereinigung von Schulden und Forderungen oder dem Wegfall von Rückstellungen (Pensionsrückstellungen). U.U. Bildung einer steuerfreien Rücklage. ▪ Übernahmegewinn /-verlust mindert bzw. erhöht sich um Bezüge nach § 7 UmwStG (Vermeidung der Doppelbesteuerung). ▪ Übernahmegewinn: bei natürlicher Person gilt dafür § 3 Nr. 40 EStG, bei Kapitalgesellschaften § 8 b KStG. ▪ Übernahmeverlust: bei natürlichen Personen kann dieser zu 60%, maximal 60% der Bezüge nach § 7 UmwStG berücksichtigt werden. ▪ Übernahmeergebnis wird im Rahmen der Gewinnfeststellung ermittelt und entsteht am steuerlichen Übertragungsstichtag

Formwechsel einer GmbH in eine oHG – Ausgangssituation

A: 50% im PV AK = 500		B: 49,5% im BV AK = BW = 30		C: 0,5% im PV AK = 5	
A-B-C-GmbH					
	BW	GW			
Anlagevermögen	500	800	Stammkapital	100	
Umlaufvermögen	350	350	KR= Einlage-Kto	100	
Firmenwert	0	500	GR	100	
			JÜ	300	
			Verb.	250	
	850			850	

Formwechsel einer GmbH in eine oHG – Auswirkung auf die Gesellschafter

Übern. G/V nach § 4 Abs. 4 u. 5 UmwStG	Gesellschafter A	Gesellschafter B	Gesellschafter C
Beträge nach § 7 UmwStG	200	198	2
Wert der WG	300	297	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin: auto;"> Nimmt nicht teil – fällt nicht unter § 5 UmwStG </div>
./. AK/BW der Anteile	500	30	
Übernahme-G/V I	./. 200	267	
./. Sperrbetrag § 50c EStG			
./. Betrag nach § 7 UmwStG	200	198	
Übernahme-G/V II	./. 400	69	

60% von 400 können maximal mit 60% des Betrags nach § 7 UmwStG ausgeglichen werden. Der Rest fällt weg (vgl. § 4 Abs. 6 S. 4 UmwStG)

Diese 69 sind zum TEV zu versteuern. § 4 Abs. 7 UmwStG

Bei C verbleibt lediglich die Besteuerung nach § 7 UmwStG

Vorschläge für Musterformulierungen bei Umwandlungen

Musterformulierungen	
Beim Überträger	Beim Übernehmer
<ul style="list-style-type: none"> Die GmbH hat gemäß § 3 Abs. 1 UmwStG auf den steuerlichen Übertragungsstichtag eine steuerliche Schlussbilanz aufzustellen, in der die übergehenden Wirtschaftsgüter grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind. Auf Antrag der GmbH können die Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert, max. mit dem gemeinen Wert angesetzt werden (§ 3 Abs. 2 UmwStG), da Ausschlussgründe nach § 3 Abs. 2 Nr. 1-3 UmwStG nicht vorliegen. Laut Bearbeitungshinweis (Sachverhalt) gelten Anträge als gestellt, es werden daher die Buchwerte angesetzt. Da bei einer BW-Übertragung keine stillen Reserven aufgedeckt werden, ergibt sich auch kein Übertragungsgewinn. 	<ul style="list-style-type: none"> Für die übernehmende Einzelfirma/Personengesellschaft gilt gem. § 4 Abs. 1 S. 1 UmwStG die sogenannte Wertverknüpfung. Der Übernehmer tritt hinsichtlich der AfA, Besitzzeiten usw. in die Rechtsstellung der übertragenden KapG ein (§ 4 Abs. 2 UmwStG). Nach § 4 Abs. 4-7 UmwStG und § 7 UmwStG ist der Übernahmegewinn zu ermitteln. Es wird quasi eine Aufspaltung des Übernahmeergebnisses in eine Anteilsveräußerung (§ 4 Abs. 4-6 UmwStG) und eine Dividendenausschüttung (§ 7 UmwStG) vorgenommen. Zunächst sind dem übernehmenden Anteilseigner die Bezüge nach § 7 UmwStG als Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. §§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG zuzurechnen, unabhängig davon, ob ein Übernahmegewinn oder -verlust ermittelt wird. Bezüge i.S.v. § 7 UmwStG sind die offenen Rücklagen, soweit diese nicht aus Einlagen stammen.

Fall: Verschmelzung GmbH auf Einzelunternehmen

Fall:

Die A-GmbH soll mit Stichtag 01.01.02 auf ihren in Deutschland ansässigen Alleingesellschafter A übertragen werden. Das übergehende Vermögen wird Betriebsvermögen des Einzelunternehmens von A. A hatte die Anteile an der A-GmbH vor 7 Jahren zum Kaufpreis von 770.000 € erworben und hält diese seitdem im Privatvermögen.

Ein notariell beurkundeter Umwandlungsbeschluss vom 13.02.02 liegt vor. Die Anmeldung zum Handelsregister erfolgte am 28.02.02. Die Eintragung erfolgte am 14.03.02.

Die Bilanz der A-GmbH hat zum 31.12.01 folgendes Aussehen:

Aktiva	Buchwert	Gemeiner Wert	Passiva
Anlagevermögen	480.000	900.000	Stammkapital 100.000
Umlaufvermögen	100.000	150.000	Gewinnrücklagen 400.000
Firmenwert	0	800.000	Verbindlichkeiten 80.000
	580.000		580.000