

Paket Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019

10. Auflage

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Besteuerung der Personengesellschaften

Buchführung und Bilanzwesen

**Die Schriftliche Steuerberaterprüfung
Klausurtechnik und Klausurtaktik**

Einkommensteuer

Erbschaftsteuer und Bewertung

Gewerbesteuer

Klausurtraining Steuerrecht

Lernstrategien für die erfolgreiche Prüfungsvorbereitung

Lohnsteuer

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Carola Ratjen/Silke Sager/Nadine Schimpf

Abgabenordnung und
Finanzgerichtsordnung

4. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
Verlag

2.3.8.3.7 Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergütung (§ 175 Abs. 2 Satz 1 AO) und nachträgliche Erteilung/Vorlage einer Bescheinigung (§ 175 Abs. 2 Satz 2 AO)

Gemäß § 175 Abs. 2 Satz 1 AO gilt auch der Wegfall einer Voraussetzung für eine Steuervergütung als rückwirkendes Ereignis, wenn gesetzlich bestimmt ist, dass diese Voraussetzung für eine bestimmte Zeit gegeben sein muss.

Steuervergünstigungen sind meist an Voraussetzungen wie Verbleibendsdauer oder Verwendung geknüpft.

Beispiele:

§§ 7c Abs. 4 EStG, 2 InvZulG oder 14 Nr. 3 KStG (Bindung an Ergebnisabführungsverträge).

Eine Änderung von bestandskräftigen Steuerbescheiden ist nach § 175 Abs. 2 Satz 1 AO möglich, wenn diese Voraussetzungen später wegfallen/nicht erfüllt sind.

Die nachträgliche Erteilung oder Vorlage einer Bescheinigung oder Bestätigung gilt nicht als rückwirkendes Ereignis, § 175 Abs. 2 Satz 2 AO.

2.3.8.3.8 Umfang und Verfahren der Änderung

Liegen die Voraussetzungen des § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO vor, muss das Finanzamt den Bescheid aufheben oder ändern; ein Ermessen ist nicht gegeben. Die Aufhebung oder Änderung erfolgt nur „punktuell“, d.h. nur insoweit sich das eingetretene Ereignis auswirkt, evtl. sind dazu auch Folgeänderungen in den nachfolgenden Veranlagungszeiträumen notwendig, vgl. BFH vom 30.06.2005, BStBl II 2005, 809.

Fall 2:

Der Einkommensteuerbescheid 2017 gegen die Ehefrau E ist bestandskräftig seit 10.10.2017. Am 11.11.2018 unterschreibt ihr geschiedener Ehemann M die Anlage U, die E anschließend beim Finanzamt einreicht. Sie begeht die von ihr an ihren Ehemann in 2017 gezahlten Unterhaltsleistungen in Höhe von 20.000 € als Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzuerkennen und entsprechend in ihrem Bescheid 2017 zu ändern.

Ist eine Änderung des Einkommensteuerbescheides 2017 nach § 175 AO möglich?

2.3.9 Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen (§ 175a AO)

Die Vorschrift ist eine Rechtsgrundlage für die Änderung bzw. Aufhebung oder den Erlass von Steuerbescheiden bei der Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüchen bei einem Sachverhalt mit Auslandsbezug.

Gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2d AO ist die Vorschrift als sonstige gesetzliche Korrekturvorschrift auf alle Steuerbescheide und diesen gleichgestellten Bescheiden anwendbar.

Verständigungsvereinbarungen oder Schiedssprüche müssen auf völkerrechtlichen Vereinbarungen i.S.d. § 2 AO basieren. In der Regel handelt es sich dabei um Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.

2.3.9.1 Tatbestand

Sind steuerliche Auswirkungen auf eine bestandskräftige Steuerfestsetzung wegen eines Vertrages i.S.d. § 2 AO gegeben, so ist diese Festsetzung zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, wenn dies zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruches geboten ist.

Verständigungsvereinbarungen sind die Ergebnisse von Verfahren zweier Staaten zur übereinstimmenden Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens. Diese müssen durch die Finanzbehörden umgesetzt werden. In einem solchen Verfahren besteht kein Zwang zur Einigung. Daher wurde der Schiedsspruch geschaffen. Bei Scheitern des Verständigungsverfahrens kann ein Schiedsverfahren durchgeführt werden, dessen Ergebnis der Schiedsspruch ist. Dieser ist auch von den Finanzbehörden umzusetzen.

2.3.9.2 Rechtsfolge

Rechtsfolge der Vorschrift ist somit die Umsetzung der o.g. Vereinbarungen oder Schiedssprüche durch Erlass/Aufhebung/Änderung der Steuerfestsetzung. Es besteht insoweit kein Ermessensspielraum.

Die Vorschrift enthält eine eigene Regelung zur Festsetzungsfrist; auch wenn diese systematisch gesehen zu den Ablaufhemmungen des § 171 AO gehört. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht vor Ablauf eines Jahres nach dem Wirksamwerden der Verständigungsvereinbarung oder des Schiedsspruches, § 175a Satz 2 AO.

2.3.10 Änderung von Steuerbescheiden bei Datenübermittlung durch Dritte (§ 175b AO)

Die Vorschrift wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 eingeführt und ist erstmals anzuwenden, wenn steuerliche Daten i.S.d. § 93c AO eines Steuerpflichtigen für Besteuerungszeiträume nach 2016 oder Besteuerungszeitpunkte nach dem 31.12.2016 aufgrund gesetzlicher Vorschriften von einem Dritten als mitteilungspflichtiger Stelle elektronisch an Finanzbehörden zu übermitteln sind.

Es werden drei Tatbestände geregelt, durch die eine Änderung des Steuerbescheids ermöglicht wird.

§ 175b Abs. 1 AO regelt die Fälle, in denen die von der mitteilungspflichtigen Stelle an die Finanzbehörde übermittelten Daten nach § 93c AO nicht oder nichtzutreffend berücksichtigt wurden (Daten sind richtig, aber nicht oder unrichtig verarbeitet). Für die nicht in § 93c AO genannten Daten ist eine Prüfung von § 173, 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO unerlässlich.

§ 175b Abs. 2 AO regelt die Fälle, in denen die Daten der Finanzbehörde elektronisch übermittelt und richtig verarbeitet wurden, diese jedoch zu Lasten des Steuerpflichtigen unrichtig sind (Daten sind unrichtig, aber wie übermittelt verarbeitet). Die Vorschrift greift nur ein, wenn die Daten als solche des Steuerpflichtigen gelten. Dies ist nach § 150 Abs. 7 S. 2 AO der Fall, wenn der Steuerpflichtige in nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck oder Datensatz keine abweichenden Angaben gemacht hat.

§ 175b Abs. 3 AO regelt die Fälle, in denen die zwingend erforderliche Einwilligung des Steuerpflichtigen bei der Übermittlung von Daten i.S.d. § 93c AO an die Finanzbehörde zur steuerlichen Berücksichtigung der Daten fehlt (übermittlungspflichtige Stelle übermittelt unrechtmäßig).

Auf eine Verletzung der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen oder der Ermittlungspflicht durch die Finanzbehörde kommt es in allen Fällen nicht an (Unterschied zu § 173 AO). Unerheblich ist auch, ob dem Steuerpflichtigen ein Schreib- oder Rechenfehler bzw. der Finanzbehörde ein mechanisches Versehen i.S.d. § 129 AO unterlaufen ist oder ein Fehler bei der Tatsachenwürdigung bzw. ein Rechtsanwendungsfehler vorliegen.

Je nach Sachverhalt kann sich die Änderung nach § 175b AO zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

2.3.11 Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden (§ 176 AO)

Die Vorschrift dient dem Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen bei Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden, die für den Steuerpflichtigen eine günstige Rechtslage beinhalten. Mit der Norm wird das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die Gültigkeit einer Rechtsnorm, der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes oder einer allgemeinen Veraltungsvorschrift (z.B. Anwendungserlass zur Umsatzsteuer, EStR, KStR) geschützt. Der Vertrauensschutz wird in den Fällen des § 176 AO über die Rechtsrichtigkeit gestellt.

§ 176 AO verbietet ausdrücklich, zuungunsten des Steuerpflichtigen bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu berücksichtigen, dass durch ein oberstes Bundesgericht die bisherigen Rechtsgrundlagen des Bescheides für verfassungswidrig oder als rechtlich unzutreffend erachtet werden. Folglich wird der Steuerpflichtige nur vor Änderungen zu seinen Ungunsten geschützt. Ein Steuerbescheid ändert sich zu Ungunsten des Steuerpflichtigen, wenn durch die Änderung der Rechtsprechung etc. eine höhere Steuerfestsetzung oder niedrigere Steuererstattung entsteht. In diesen Fällen bleibt die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes, die Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung

etc. unberücksichtigt. Jede Steuerart und jeder Steuerabschnitt sind dabei isoliert zu betrachten. Ergo ist zugunsten des Steuerpflichtigen die Rechtslage anzuwenden, die im Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerfestsetzung maßgeblich war.

Die Vorschrift findet Anwendung auf alle Steuerbescheide (auch Steueranmeldungen) und diesen gleichgestellten Bescheiden, selbst wenn diese unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig ergangen sind. Erfasst wird ebenso der gesetzliche Vorbehalt der Nachprüfung.

§ 176 AO ist nicht anzuwenden bei Berichtigungen nach § 129 AO (vgl. AEAO zu § 176 Nr. 1.) und im Einspruchsverfahren.

Bei der Vorschrift handelt es sich um keine weitere Korrekturvorschrift, sondern um eine ergänzende Vorschrift zu den Korrekturvorschriften. Sie ist bei Anwendung aller Korrekturvorschriften (§§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2, 172 ff. AO) zu beachten.

2.3.11.1 Tatbestand

Die Tatbestände des § 176 Abs. 1 und Abs. 2 AO erfordern als gemeinsame Voraussetzung für den Vertrauensschutz, dass ein Steuerbescheid oder diesem gleichgestellten Bescheid aufgehoben oder geändert werden soll, d.h. dass der Vertrauensschutz bei erstmaligen Steuerfestsetzungen nicht anzuwenden ist.

2.3.11.1.1 Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes durch das BVerfG (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO)

Wird vom Bundesverfassungsgericht ein Gesetz wegen Verfassungswidrigkeit gemäß § 78 BVerfGG für nichtig erklärt, so bleibt eine auf der für nichtig erklärt Vorschrift beruhende Steuerfestsetzung hiervon unberührt. Durch § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO wird klargestellt, dass die verfassungsrechtliche Feststellung der Nichtigkeit eines Gesetzes, die Grundlage der bisherigen Festsetzung war, nicht zuun- gunsten des Steuerpflichtigen bei Änderung oder Aufhebung des Bescheides berücksichtigt werden darf.

Der Tatbestand erfasst – entgegen § 4 AO – nur die Nichtigkeitserklärung eines Gesetzes, d.h. eines förmlichen Gesetzes, nicht einer Rechtsverordnung.

2.3.11.1.2 Nichtanwendung einer Norm durch einen obersten Gerichtshof des Bundes wegen Verfassungswidrigkeit (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)

Wird eine Rechtsnorm, hier Rechtsverordnungen (z.B. EStDV, KStDV), auf die die bisherige Steuerfestsetzung beruht, von einem obersten Gerichtshof nicht mehr angewendet, weil er sie für verfassungswidrig hält, greift § 176 AO. Die tatsächliche Verfassungswidrigkeit muss nicht förmlich festgestellt werden. Der Steuerpflichtige darf darauf vertrauen, dass dieser Umstand bei Änderung oder Aufhebung des Steuerbescheides nicht zu seinen Ungunsten berücksichtigt wird.

Oberste Gerichtshöfe sind der Bundesfinanzhof (BFH), der Bundesgerichtshof (BGH), das Bundesarbeitsgericht (BAG), das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG), das Bundessozialgericht (BSG), nicht jedoch der Europäische Gerichtshof (EuGH) und die Finanzgerichte.

2.3.11.1.3 Änderung der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO)

Der Vertrauensschutz des § 176 AO greift bei zwischenzeitlichem Wandel der Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes nur ein, wenn die Finanzbehörde die Grundsätze der früheren Rechtsprechung bei der Steuerfestsetzung tatsächlich (bewusst oder unbewusst) berücksichtigt hat.

Der Vertrauensschutz setzt also voraus, dass die bisherige Steuerfestsetzung zu einer Zeit getroffen wurde, zu der zu einem gleichen Sachverhalt oder zur selben Rechtsfrage eine Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes vorgelegen hat (veröffentlicht war) und diese von der Finanzbehörde angewandt wurde.

Erforderlich ist, dass die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes, i.d.R. der BFH, geändert wird.

Beispiel:

Der BFH hat zu einem bestimmten Sachverhalt eine Entscheidung getroffen. Diese Entscheidung wird nach Jahren vom BFH geändert.

Nicht erfasst werden die Fälle, in denen der BFH von einer Entscheidung des Finanzgerichtes abweicht.

Eine Änderung der Rechtsprechung tritt nicht ein, wenn über eine bestimmte Rechtsfrage erstmals entschieden wird oder lediglich eine Präzisierung oder Fortentwicklung der Rechtsprechung erfolgt, siehe BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003, 412.

Die Änderung verlangt vielmehr, dass ein zumindest wesentlich gleichgelagerter Sachverhalt anders entschieden wird als bisher, siehe BFH vom 28.05.2002, BStBl II 2002, 840. Die maßgebliche Rechtsfrage muss eine abweichende Entscheidung als Folge haben.



Wichtig ist, dass die für den Steuerpflichtigen günstige Rechtsprechung bei Erlass des ursprünglichen Bescheides schon vorlag und nachträglich geändert wird.

Verweis beim Vertrauensschutz auf „Kombi-Renten“, s. FG Köln vom 29.01.2014, EFG 2014, 1069.

2.3.11.2 Einschränkung des Vertrauensschutzes (§ 176 Abs. 1 Satz 2 AO)

Hat sich das Finanzamt Steuererklärungen oder Steueranmeldungen, in denen die bisherige Rechtsprechung erfasst war, angeschlossen, ohne dass die Anwendung der Rechtsprechung für die Behörde erkennbar war, findet der Vertrauensschutz nur eingeschränkt Anwendung. Das Finanzamt wird an die bisherige Rechtslage nur gebunden, wenn anzunehmen ist, dass es bei Kenntnis der Umstände die bisherige Rechtsprechung angewandt hätte.

Dies dürfte i.d.R. erfüllt sein, wenn die Entscheidung im Bundessteuerblatt oder in Zeitschriften, Sammelwerken, veröffentlicht worden war und keine Verwaltungsanweisung vorlag, die Rechtsprechung des BFH nicht anzuwenden, vgl. AEAO zu § 176 Nr. 3.

2.3.11.3 Vertrauen auf Verwaltungsvorschriften (§ 176 Abs. 2 AO)

Ebenfalls nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen darf berücksichtigt werden, wenn eine allgemeine Verwaltungsvorschrift (z.B. KStR, EStR) und die von der Bundesregierung oder der oberster Bundes- sowie Landesbehörden (nicht Mittelbehörden wie z.B. die OFD) veröffentlichten Erlasses (z.B. BMF-Schreiben) später von einem obersten Bundesgericht als unvereinbar mit dem geltenden Recht erklärt wird. Das trifft vor allem in den Fällen zu, in denen der BFH eine dem Steuerpflichtigen günstige Regelung in Verwaltungsrichtlinien später für rechtswidrig erachtet. Der oberste Gerichtshof muss die Verwaltungsvorschrift oder den Erlass als nicht mit geltendem Recht in Einklang stehend bezeichnen; es reicht aus, wenn dies sinngemäß deutlich wird. Zudem muss die Verwaltungsanweisung veröffentlicht sein, z.B. im BStBl oder in Zeitschriften.

Der Vertrauensschutz des § 176 Abs. 2 AO findet keine Anwendung, wenn das BMF oder eine oberste Landesbehörde die Verwaltungsvorschrift oder den Erlass selbst aufhebt oder ändert (BFH vom 28.10.1992, BStBl II 1993, 261).

2.3.12 Berichtigung von materiellen Fehlern (§ 177 AO)

Die Vorschrift des § 177 AO schafft die Möglichkeit, anlässlich einer Aufhebung und Änderung eines Bescheides Rechtsfehler zu korrigieren, die nicht selbst Anlass der Aufhebung/Änderung sind.

§ 177 AO ist keine aktive, eigenständige Korrekturvorschrift, sodass bei Anwendung zwingend eine aktive Korrekturvorschrift erfüllt sein muss. Andernfalls liegt keine Berichtigungsmöglichkeit nach § 177 AO vor.

Der Zweck der Vorschrift besteht darin, Fehler, die nicht aufgrund einer anderen Korrekturvorschrift beseitigt werden können, über den § 177 AO mit zu berichtigen, da der Steuerpflichtige diese Fehler im Rahmen des Einspruchsverfahrens geltend machen könnte. Die Vorschrift schafft somit mehr Einzelfallgerechtigkeit.

§ 177 Abs. 1 AO setzt die Aufhebung/Änderung eines Steuerbescheides zuungunsten des Steuerpflichtigen, § 177 Abs. 2 AO die Aufhebung/Änderung zugunsten des Steuerpflichtigen voraus. Beide Absätze können nebeneinander liegen.

Die Anwendung erstreckt sich daher auf die Aufhebung/Änderung von Steuerbescheiden und ihnen gleichgestellten Bescheiden nach den Vorschriften der AO (§§ 172 ff. AO) und anderen Steuergesetzen (§ 21 Satz 2 GrStG, § 35b GewStG, § 10d Abs. 1 EStG usw.). § 177 AO gilt auch bei der Berichtigung offensichtlicher Unrichtigkeiten nach § 129 AO (vgl. AEAO zu § 129 Nr. 2).

Keine Anwendung findet die Vorschrift bei sonstigen Verwaltungsakten.

Ist ein Bescheid vorläufig nach § 165 AO ergangen, wird nach § 165 Abs. 2 AO geändert und es liegt ein materieller Fehler vor, der nicht in Zusammenhang mit der Vorläufigkeit steht, kommt § 177 AO zur Anwendung.

Die Möglichkeit der Berichtigung materieller Fehler ist bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheides zu prüfen. Materielle Fehler sind zu berichtigen, soweit die Voraussetzungen für die Aufhebung/Änderung eines Bescheides zuungunsten (§ 177 Abs. 1 AO) oder zugunsten des Steuerpflichtigen (§ 177 Abs. 2 AO) vorliegen, vgl. AEAO zu § 177 Nr. 2.

Bei § 177 AO liegt kein Ermessen der Behörde vor, sondern sie muss bei jeder Aufhebung oder Änderung eines Bescheides die Fehlersaldierung prüfen. Ist der Ausgleich des Fehlers nach § 177 AO nicht möglich, bleibt der Bescheid fehlerhaft.

2.3.12.1 Materieller Fehler (§ 177 Abs. 3 AO)

Materielle Fehler sind nach der Legaldefinition in § 177 Abs. 3 AO alle Fehler einschließlich offensichtlicher Unrichtigkeiten i.S.d. § 129 AO, die zur Festsetzung einer Steuer führen, die von der kraft Gesetzes entstandenen Steuer abweicht; folglich jede objektive Unrichtigkeit eines Steuerbescheides.

Materieller Fehler ist daher das in der Steuerfestsetzung enthaltene Ergebnis:

- bei unrichtigen Anwendungen des materiellen Rechts,
- bei falschen Subsumtionen des Sachverhaltes,
- bei falscher Anwendung von Erfahrungssätzen und Vergleichssätzen,
- bei falscher oder/und unterbliebener Sachverhaltaufklärung, die zur Berücksichtigung eines falschen Sachverhalts geführt hat,
- bei Verstößen gegen Verfahrensvorschriften, wenn hierdurch der Bescheid materiell unrichtig geworden ist,
- bei jeder offensichtlichen Unrichtigkeit,
- bei Ermessensüberschreitungen, Ermessensfehlgebrauch,

wenn die nach § 38 AO entstandene Steuer von der nach § 155 AO festgesetzten Steuer abweicht.

2.3.12.2 Umfang der Berichtigung

Die Berichtigung nach § 177 AO ist nur punktuell, soweit die Änderung reicht möglich. Materielle Fehler dürfen somit nur innerhalb des Änderungsrahmens gegengerechnet werden. Der Änderungsrahmen richtet sich dabei nach dem Umfang, in dem die materielle Bestandskraft durch die Änderung durchbrochen wird.

Der Änderungsrahmen bestimmt sich durch eine sogenannte Obergrenze und eine Untergrenze. Sind sowohl die Voraussetzungen für eine Änderung zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen gegeben, ist die Obergrenze und die Untergrenze des Änderungsrahmens jeweils getrennt voneinander zu ermitteln (BFH vom 09.06.1993, BStBl II 1993, 822). Insoweit besteht ein Saldierungsverbot hinsichtlich der einzelnen Änderungstatbestände.

Obergrenze ist der Steuerbetrag, der sich als Summe der bisherigen Steuerfestsetzung und aller selbständigen steuererhöhenden Änderungstatbestände ergibt. Untergrenze ist der Steuerbetrag, der sich aus der Differenz der bisherigen Steuerfestsetzung und aller selbständigen steuermindernden Änderungstatbestände ergibt, vgl. AEAO zu § 177 Nr. 3.

Die betraglichen Auswirkungen der materiellen Fehler sind dann zu saldieren und soweit der Änderungsrahmen reicht zu berücksichtigen (Saldierungsgebot, BFH vom 09.06.1993, BStBl II 1993, 822). Das bedeutet, dass materielle Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen nur mit solchen Änderungen zuungunsten des Steuerpflichtigen kompensiert werden können soweit diese Änderung reicht. Entsprechend gilt dies bei materiellen Fehlern zuungunsten des Steuerpflichtigen.

Zusammen zu veranlagende Ehegatten werden wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Liegen folglich bei einem Ehegatten die Voraussetzung für eine aktive Korrekturvorschrift vor, bei dem anderen ein materieller Fehler, ist dieser im Rahmen des § 177 AO zu berücksichtigen, BFH vom 05.08.1986, BStBl II 1987, 297.

Beispiel 1 für § 177 Abs. 1 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 10.000 €. Es erfolgt eine Änderung auf Grund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO i.H.v. 3.000 €. Materieller Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 800 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (10.000 € + 3.000 € =)	13.000 €
Änderungsuntergrenze (10.000 € ./. 0 € =)	10.000 €.

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Der Fehler zugunsten in Höhe von ./. 800 € wird mit dem Anlass der Korrektur, also zuungunsten + 3.000 € gegengerechnet. Festzusetzen sind daher 12.200 €.

Beispiel 2 für § 177 Abs. 1 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 20.000 €. Es erfolgt eine Änderung auf Grund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO i.H.v. 3.000 €. Materielle Fehler zugunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 4.500 € und zuungunsten i.H.v. 1.000 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (20.000 € + 3.000 € =)	23.000 €.
Änderungsuntergrenze (20.000 € ./. 0 € =)	20.000 €.

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Saldierung der materiellen Fehler ergibt zugunsten des Steuerpflichtigen 3.500 €. Dieser Saldo, also – 3.500 € wird mit dem Anlass der Änderung, also zuungunsten + 3.000 € gegengerechnet. Gedeckt werden nur 3.000 €; die restlichen 500 € zugunsten des Steuerpflichtigen können nicht berücksichtigt werden. Festzusetzen sind daher 20.000 €.

Beispiel 1 für § 177 Abs. 2 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 30.000 €. Es erfolgt eine Änderung aufgrund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.H.v. 2.000 €. Materieller Fehler zuungunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 600 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (30.000 € + 0 € =) 30.000 €

Änderungsuntergrenze (30.000 € ./ . 2.000 € =) 28.000 €.

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Der materielle Fehler zuungunsten + 600 € wird mit der Auswirkung aus dem Anlass der Änderung - 2.000 € gegen gerechnet.

Festzusetzen sind daher 28.600 €.

Beispiel 2 für § 177 Abs. 2 AO:

Die bisher festgesetzte Steuer beträgt 50.000 €. Es erfolgt eine Änderung aufgrund nachträglicher Tatsachen nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO i.H.v. 3.500 €. Materieller Fehler zuungunsten des Steuerpflichtigen i.H.v. 1.500 €, zugunsten i.H.v. 2.500 €.

Lösung:

Änderungsobergrenze (50.000 € + 0 € =) 50.000 €

Änderungsuntergrenze (50.000 € ./ . 3.500 € =) 46.500 €

Innerhalb dieses Rahmens können materielle Fehler gegengerechnet werden. Saldierung der materiellen Fehler ergibt 1.000 € zugunsten des Steuerpflichtigen. Die Gegenrechnung mit der Auswirkung aus dem Anlass der Änderung ergibt, dass max. 3.500 € abgezogen werden dürfen. Festzusetzen sind daher 46.500 €.

Es erscheint sinnvoll die Vorschrift des § 177 AO erst nach Überprüfung des gesamten Falles auf andere (aktive) Korrekturvorschriften zu prüfen.

Beispiel:

Die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer für das Jahr 2018 beträgt 60.000 €.

Folgende Änderungen wurden für 2018 durchgeführt:

§ 173 Abs. 1 Nr. 1 AO + 1.000 €

§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO ./ . 3.000 €

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO ./ . 2.500 €

§ 174 Abs. 1 AO + 1.500 €

Folgende materielle Fehler wurden festgestellt:

zugunsten ./ . 500 €

zuungunsten + 2.500 €

Lösung:

Obergrenze = (60.000 € + 1.000 € + 1.500 € =) 62.500 €

Untergrenze = (60.000 € ./ . 3.000 € ./ . 2.500 € =) 54.500 €

Die Summe aus der Saldierung der materiellen Fehler ergibt zuungunsten des Steuerpflichtigen + 2.000 €. Dieser Saldo kann nur mit den Auswirkungen der Änderungen zugunsten des Steuerpflichtigen gegengerechnet (kompensiert) werden, § 177 Abs. 2 AO.

Es verbleiben (./. 5.500 € + 2.000 € =) ./. 3.500 €

Festzusetzen sind daher (60.000 € + 2.500 € ./. 3.500 € =) 59.000 €

Umfassender Fall zu den Korrekturvorschriften:

Für eine umfassende Darstellung der Anwendung von Korrekturvorschriften wird auf das BFH-Urteil vom 04.05.2011, I R 67/10, BFH/NV 2012, 6 verwiesen.

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Siegfried Fränznick/Ingo Hoffmann/Fritz Lang

Besteuerung der
Personengesellschaften
2. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
Verlag

III. Die laufende Besteuerung eines Personenunternehmens

1. Abgrenzung und Umqualifizierung von Einkünften

Grundsätzlich können über eine Personengesellschaft, mit Ausnahme der Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit, alle Einkunftsarten verwirklicht werden (vgl. I. Kap. 2). Übt eine Personengesellschaft steuerlich unterschiedlich zu qualifizierende Tätigkeiten nebeneinander aus, können die verschiedenen Einkunftsarten entweder als solche erhalten bleiben, bei der Personengesellschaft werden für diesen Fall mehrere Einkunftsarten einheitlich und gesondert festgestellt, oder es kommt zu einer Umqualifizierung und damit einheitlichen Behandlung. Die in diesem Zusammenhang einschlägige Norm ist § 15 Abs. 3 EStG. Nach dieser Vorschrift liegen einheitlich gewerbliche Einkünfte vor, wenn eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte erzielt (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG) oder eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft bezieht (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG). In diesen Fällen spricht man von **gewerblicher Abfärbung** oder auch von **gewerblicher Infektion** (Infektionstheorie). Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG stellt nach Meinung des **Bundesverfassungsgerichts** keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz (vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) dar. Die Regelung ist sachgerecht, bleibt im Rahmen des gesetzgeberischen Spielraums und ist damit verfassungskonform (vgl. BVerfG vom 15.01.2008, 1 BvL 2/04, DStRE 2008, 1003).

 **Merke!** Unter den Begriffen gewerbliche Abfärbung oder gewerbliche Infektion wird einkommensteuerrechtlich verstanden, dass sämtliche steuerrelevanten Tätigkeiten einer Personengesellschaft einheitlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, weil eine Personengesellschaft neben anderen Einkünften auch solche aus Gewerbebetrieb erzielt.

Eine weitere Ursache für die einheitliche Behandlung sämtlicher Einkünfte einer Personengesellschaft, unabhängig von ihrer sonstigen steuerlichen Einordnung, als solche aus Gewerbebetrieb, kann in der **rechtlichen Konstruktion** der Gesellschaft liegen. Sofern nämlich alle persönlich haftenden Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind und nur diese oder Nichtgesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind, ordnet § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG an, dass die Personengesellschaft als **gewerblich geprägte Gesellschaft** volumäglich gewerbliche Einkünfte erzielt, obwohl es ihr an einer gewerblichen Tätigkeit gerade fehlt. Man kann in diesem Zusammenhang auch von einer kapitalistischen Personengesellschaft sprechen (s.a. § 264a HGB).

 **Merke!** Gewerblich geprägt sind nicht gewerblich tätige Personengesellschaften, wenn alle persönlich haftenden Gesellschafter Kapitalgesellschaften sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

Einen wichtigen Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 EStG stellen die Einkünfte aus Selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG dar. Gerade bei an sich nicht originär gewerblich tätigen Personengesellschaften sind häufig gewerbliche Teilbereiche der Tätigkeit festzustellen, die dann zur gewerblichen Abfärbung führen können. Zur Behandlung gemischter Tätigkeiten vgl. III. Kap. 1.8.2.

§ 15 Abs. 3 EStG

- Nr. 1, 1. Alt. = gewerbliche Abfärbung durch eigene gewerbliche Tätigkeit
- Nr. 1, 2. Alt. = gewerbliche Abfärbung durch Beteiligung an gewerblicher Mitunternehmerschaft
- Nr. 2 = gewerbliche Prägung durch die rechtliche Konstruktion

1.1 Die gewerbliche Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG**1.1.1 Grundproblematik**

Nach dem Wortlaut des **§ 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG** gelten die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, also eine originär gewerbliche Tätigkeit, ausübt.

Beispiel:

Eine aus drei Gesellschaftern bestehende GbR besitzt vermietetes Grundvermögen, verschiedene Kapitalanlagen und betreibt zusätzlich mehrere Kioske.

Lösung:

Dem Grunde nach liegen steuerlich drei unterschiedliche Einkunftsquellen und damit auch drei verschiedene Einkunftsarten vor. Aus der Vermietung von Grundbesitz erzielt die GbR dem Sachverhalt nach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Kapitalanlagen führen zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG. Mit dem Betrieb der Kioske verwirklicht die GbR gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Durch die Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG gilt jedoch die gesamte Tätigkeit der GbR als Gewerbebetrieb, weil die GbR neben anderen Tätigkeiten „auch“ gewerblich tätig ist. Es liegen somit einheitlich gewerbliche Einkünfte vor.

Der Sinn der Regelung besteht u.a. darin, **Abgrenzungsschwierigkeiten** zwischen den Einkunftsarten und Probleme bei der Gewinnermittlung zu vermeiden, die entstehen könnten, würde man mehrere Einkunftsarten nebeneinander bei Personengesellschaften anerkennen (Vereinfachungseffekt). Daneben spielt natürlich auch der Schutz des **Gewerbesteueraufkommens** eine gewisse Rolle, welches durch unzutreffende Abgrenzungen und Zuordnungen bei mehreren Einkunftsarten verringert werden könnte. In einer aktuellen Entscheidung vom 12.04.2018 (IV R 5/15, DStR 2018, 1421) hat der IV. Senat die Auffassung geäußert, dass jedoch allenfalls positive gewerbliche Einkünfte zu einer Abfärbung auf ansonsten vermögensverwaltende Einkünfte einer GbR führen können. Es bleibt abzuwarten, wie die Verwaltung mit diesem Urteil umgehen wird.

Beispiel:

Eine Steuerberatersozietät in der Rechtsform der GbR nimmt neben ihrer eigentlichen Tätigkeit auch Treuhandaufgaben im Rahmen von Bauherengemeinschaften wahr.

Lösung:

Die steuerberatende Tätigkeit führt zu Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG (= Katalogberuf). Die Treuhantätigkeit im Rahmen von Bauherengemeinschaften zählt

jedoch nicht zu den Aufgaben eines Steuerberaters und damit nicht zu den freiberuflichen Einkünften i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Vorliegen könnten bei Treuhandtätigkeit Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG, was allerdings eine Ähnlichkeit zu den dort exemplarisch genannten Tätigkeiten voraussetzen würde. Die Treuhandtätigkeit im Rahmen von Bauherrenmodellen ähnelt aber eher der Tätigkeit eines Baubetreuers und ist somit als gewerblich einzustufen. Im Ergebnis liegen zwei unterschiedlich zu beurteilende Tätigkeiten vor, die zur gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG führen.

Zu diesem Ergebnis gelangt die Rechtsprechung auch für den Fall, dass nur einer der Sozien die schädliche Treuhandtätigkeit als Baubetreuer ausübt, das wirtschaftliche Risiko dieser Tätigkeit aber von der Sozietät getragen wird (vgl. BFH vom 11.05.1989, IV R 43/88, BStBl II 1989, 797 [H 15.8 Abs. 5 „GbR“ EStH]; zur Treuhandtätigkeit einer aus Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern und Dipl. Kaufleuten bestehenden GbR bei Gründung und Aufbau geschlossener Immobilienfonds vgl. BFH vom 18.10.2006, XI R 9/06, BStBl II 2007, 266).

Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kann die Vorschrift nicht zur Anwendung kommen, wenn eine Personengesellschaft zwar unterschiedliche Tätigkeitsbereiche hat, dabei jedoch keiner gewerblichen Tätigkeit nachgeht.

Beispiel:

Eine Gemeinschaftspraxis zweier Zahnärzte in der Rechtsform der GbR erzielt neben freiberuflichen Einkünften auch solche aus Vermietung und Verpachtung.

Lösung:

Die unterschiedlichen Einkünfte unterliegen keiner einheitlichen Behandlung i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. Da die GbR keinen gewerblichen Bereich hat, bleibt es bei Einkünften nach § 18 EStG und Einkünften nach § 21 EStG.

1.1.2 Einkünfteerzielungsabsicht

Im Zusammenhang mit der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG spielt die **Einkünfteerzielungsabsicht** eine doppelte Rolle. Einerseits kann nur eine mit Gewinnerzielungsabsicht unternommene gewerbliche Tätigkeit zur gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG führen (vgl. BFH vom 18.05.1995, IV R 31/94, BStBl II 1995, 718 [am Fall einer Tanzschule mit Getränkeverkauf]), andererseits stellt sich die Frage, ob es bei Vorliegen verschiedener Tätigkeiten vorrangig zur Abfärbung kommt. Diese Frage ist insofern von erheblicher Bedeutung, als es Unterschiede bei der Prüfung der **Gewinnerzielungsabsicht** gegenüber der Prüfung der **Überschusserzielungsabsicht** gibt, insbesondere hinsichtlich der Einbeziehung etwaiger Veräußerungsgewinne. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs ist von einer vorrangigen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auszugehen (vgl. BFH vom 25.06.1996, VIII R 28/94, BStBl II 1997, 202 [H 15.8 Abs. 5 „Gewinnerzielungsabsicht“ EStH]). Folglich werden die unterschiedlichen Tätigkeiten auf einer ersten Stufe zu gewerblichen Tätigkeiten umqualifiziert und unterliegen anschließend auf einer zweiten Stufe der Überprüfung der dann erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht im Sinne eines Totalgewinns, unter Einbeziehung auch von Veräußerungsgewinnen. Zu beachten ist hierbei, dass die Gewinnerzielungsabsicht nicht auf die Summe aller Tätigkeiten bezogen zu prüfen ist, sondern wirtschaftlich eigenständige Tätigkeiten getrennt geprüft werden (= **Segmentierung**). In die Gewinnermittlung der aufgrund § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft gehen nur diejenigen Tätigkeiten ein, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden.



Merke! Die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG greift vorrangig vor der Prüfung der Einkünftezielungsabsicht, weil erst nach Feststehen der Einkunftsart geklärt ist, ob das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht oder einer Überschusserzielungsabsicht zu prüfen ist.

1.1.3 Die steuerlichen Folgen einer einheitlich gewerblichen Behandlung

Bestünden die steuerlichen Folgen der gewerblichen Abfärbung lediglich darin, den, an sich nicht gewerblichen, Einkünften ein anderes Etikett zu geben, würden sich Streitigkeiten in diesem Zusammenhang sicherlich in engem Rahmen halten. Tatsächlich sind die steuerlichen Konsequenzen jedoch weitreichend und einschneidend. Die offenkundigste Folge der gewerblichen Abfärbung tritt dabei noch nicht einmal im Bereich der Einkommensteuer, sondern im **Bereich der Gewerbesteuer** ein. § 2 Abs. 1 S. 2 GewStG regelt, dass unter einem Gewerbebetrieb i.S.d. Gewerbesteuergesetzes ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. Einkommensteuergesetzes zu verstehen ist. Erfolgt damit einkommensteuerrechtlich eine gewerbliche Infektion nach § 15 Abs. 3 EStG, bedeutet dies grundsätzlich auch die Gewerbesteuerpflicht sämtlicher Einkünfte der betroffenen Personengesellschaft (vgl. H 2.1 Abs. 2 „Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft“ GewStH).

Gerade bei freiberuflichen Einkünften ist eine gewerbliche Infektion besonders bitter, da die freiberuflichen Einkünfte oftmals wesentlich höher sind als die gewerblichen Einkünfte, die die Infektion auslösen.

Beispiel:

Eine an sich freiberuflich tätige Sozietät in der Rechtsform der GbR eröffnet sich einen zweiten Tätigkeitsbereich, der sich im Nachhinein als gewerblich herausstellt. Der Gewinn aus der freiberuflichen Tätigkeit soll 300.000 € betragen, der aus der gewerblichen Tätigkeit 100.000 €. Der Gewerbesteuer-Hebesatz der Gemeinde beträgt 420 %; Zu- und Abrechnungen i.S.d. §§ 8, 9 GewStG liegen nicht vor.

Lösung:

Aufgrund des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG liegt eine insgesamt gewerbliche Tätigkeit vor. Die Gewerbesteuer errechnet sich auf der Grundlage des Gewerbeertrags (vgl. § 7 S. 1 GewStG), der dem nach den Regelungen des Einkommensteuergesetzes ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb entspricht. Im Beispiel sind dies 400.000 €. Da keine Zu- und Abrechnungen vorzunehmen sein sollen, mindert sich der Gewerbeertrag noch nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG um den Freibetrag i.H.v. 24.500 €; der Gewerbeertrag beträgt folglich 375.500 €. Die darauf anzuwendende Steuermesszahl beträgt 3,5 % (vgl. § 11 Abs. 2 GewStG), woraus sich ein Steuermessbetrag i.H.v. 13.142 € ergibt. Bei einem Hebesatz (vgl. § 16 Abs. 1 GewStG) von 420 % beträgt die Gewerbesteuer 55.196 €. Würde man die Gewerbesteuer hingegen lediglich auf der Grundlage der eigentlich gewerblichen Tätigkeit ermitteln, würde sie sich lediglich auf 11.096 € belaufen ($100.000 \text{ €} - 24.500 \text{ €} = 75.500 \text{ €} \times 3,5 \% = 2.642 \text{ €} \times 420 \% = 11.096 \text{ €}$). Die Einbeziehung der freiberuflichen Einkünfte hat also zu einer Erhöhung der Gewerbesteuer i.H.v. 44.100 € geführt.

Allerdings kann die Gewerbesteuer bei den Gesellschaftern/Mitunternehmer nach § 35 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auf die tarifliche Einkommensteuer angerechnet werden, wodurch sich die zusätzliche Belastung mit Gewerbesteuer wieder erheblich verringert. Ob es durch die **Anrechnung der Gewerbesteuer** auf die Einkommensteuer jedoch zu einem vollständigen Ausgleich der Mehrbelastung kommt, ist letztlich einzelfallabhängig und alles andere als sicher.

Beispiel:

Drei Ärzte schließen sich in der Rechtsform einer GbR zu einer Gemeinschaftspraxis mit angeschlossener Augenklinik zusammen. Aus der ärztlichen Tätigkeit fallen Gewinne i.H.v. 1.000.000 € an, aus der Augenklinik 200.000 €. Die Augenklinik stellt eine eigenständige, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene gewerbliche Tätigkeit dar, die nach § 3 Nr. 20 GewStG steuerfrei ist.

Lösung:

Die GbR erzielt neben den ärztlichen und damit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG freiberuflichen Einkünften auch gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb der Klinik. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG führt dies zur gewerblichen Abfärbung auf sämtliche Einkünfte der GbR, die insgesamt als Gewerbebetrieb zu behandeln ist (Gewinn: 1.200.000 €).

Allerdings müssten die originär gewerblichen Einkünfte aus der Klinik bei der Festsetzung der Gewerbesteuer wegen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 GewStG außer Betracht bleiben (= 200.000 €). Im Ergebnis bleiben für die Gewerbesteuer 1.000.000 € Gewinn übrig. Dies entspricht dem Gewinn aus der originär freiberuflichen Tätigkeit.

Wahrhaft ein skurriles Ergebnis! Die originär gewerblichen Gewinne bleiben letztlich steuerfrei, während die Gewerbesteuer allein auf originär nicht der Gewerbesteuer unterliegende Gewinne festgesetzt wird.

Auch der Bundesfinanzhof hat ein solches Ergebnis als nicht mit dem Sinn des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vereinbar angesehen. Nach Auffassung des Gerichts tritt zwar die Abfärbung ein, alle Einkünfte der GbR sind gewerbliche Einkünfte, allerdings färbt auch die Steuerbefreiung mit ab, sodass die originär freiberuflichen Einkünfte nicht mit Gewerbesteuer belastet werden (vgl. BFH vom 30.08.2001, IV R 43/00, BStBl II 2002, 152 [H 15.8 Abs. 5 „Gewerbesteuerbefreiung“ EStH und H 2.1 Abs. 2 „Gewerbesteuerbefreiung“ GewStH]).

Auswirkungen entfaltet die gewerbliche Abfärbung jedoch nicht nur bei der Gewerbesteuer, auch einkommensteuerrechtlich ergeben sich erhebliche Konsequenzen. Sind sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln, stellen folgerichtig auch sämtliche zur Einkünfteerziehung eingesetzten **Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen** dieses Gewerbebetriebs dar. Für die Besteuerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens gelten aber völlig andere Bedingungen als für Wirtschaftsgüter des steuerlichen Privatvermögens.

Beispiel:

Eine KG betreibt eine Veranstaltungsagentur mit angeschlossenem Partyservice. Daneben besitzt die KG mehrere Mietwohnhäuser, die sie unabhängig von ihrer Haupttätigkeit vermietet. Eines der Häuser veräußert die KG mit notariellem Vertrag vom 10.05.2017 für einen Kaufpreis i.H.v. 800.000 €. Erworben hatte die KG das bebaute Grundstück mit notariellem Vertrag vom 10.05.2006 für 600.000 € (Grund und Bodenanteil 200.000 €). Der Restwert des Gebäudes im Zeitpunkt der Veräußerung beträgt zutreffend 322.000 €.

Lösung:

Obwohl die Vermietungstätigkeit der KG mit ihrer eigentlichen, gewerblichen Haupttätigkeit nichts zu tun hat, tritt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG die gewerbliche Abfärbung ein, sodass die KG einheitlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. „Verdrängt“ werden insoweit zunächst die laufenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Mietwohngrundstücke nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Subsidiaritätsklausel in § 21 Abs. 3 EStG).

Da das veräußerte Grundstück zum Betriebsvermögen der KG zählte, ist auch die Veräußerung des Grundstücks als betrieblicher Vorgang zu erfassen. Es entsteht bei der KG ein gewerblicher Veräußerungsge- winn i.H.v. 278.000 € (800.000 € abzüglich Restwert Gebäude 322.000 € und Anschaffungskosten Grund und Boden 200.000 €). Dieser unterliegt der Einkommensteuer und zusätzlich der Gewerbesteuer. Könnte man unterschiedliche Tätigkeiten bei Personengesellschaften steuerlich auch unterschiedlich behandeln, lägen hinsichtlich der Vermietungstätigkeit nicht nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, sondern könnte auch die Veräußerung des Mietwohngrundstücks nicht besteuert werden. Bei Vorliegen steuerlichen Privatvermögens würde grundsätzlich § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG greifen (Subsidiaritätsklausel in § 23 Abs. 2 EStG). Da jedoch zwischen dem Erwerb und der Veräußerung ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren liegt, wäre die Norm wegen Fristablauf nicht einschlägig.

Weitere Auswirkungen ergeben sich beispielsweise im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Natürlich liegt die Vermutung nahe, dass bei einer auch gewerblich tätigen Personengesellschaft Kapitalanlagen, die aus den Gewinnen der gewerblichen Tätigkeit erworben wurden, auch zu deren Betriebsvermögen zählen. Vorstellbar wären aber auch zwei gänzlich voneinander unabhängige Tätigkeitsbereiche. Für diesen Fall würden die Kapitalanlagen nur über die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu steuerlichem Betriebsvermögen. Für Kapitalvermögen gilt die in **§ 20 Abs. 8 EStG** geregelte **Subsidiaritätsklausel**, es entfällt die **Abgeltungsbesteuerung** (vgl. § 32d Abs. 1 S. 1 EStG und § 43 Abs. 5 S. 2 EStG). Zwingend nachteilig muss dies aber nicht sein, da mit dem Wegfall der Abgeltungsbesteuerung auch die Restriktionen dieser Besteuerungsform entfallen, beispielsweise die Verlustausgleichsbeschränkungen (vgl. § 20 Abs. 6 EStG) oder das Verbot des Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen (vgl. § 20 Abs. 9 EStG).



Zusammenfassung:

1. Kommt es nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer gewerblichen Abfärbung, unterliegen sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer.
2. Damit einher geht auch die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern nach den Regelungen für Betriebsvermögen. Begrenzungen der Besteuerung für steuerliches Privatvermögen entfallen, so beispielsweise die lediglich zeitlich begrenzte Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften.
3. Für Kapitalanlagen in einem Betriebsvermögen gilt die Abgeltungsbesteuerung nicht.
4. Auch gewerblich infizierte/abgefärzte Einkünfte unterliegen grundsätzlich der Gewerbesteuerpflicht.

1.1.4 Abgrenzung bei nur geringfügiger gewerblicher Tätigkeit

Dem Gesetzeswortlaut nach reicht es für die gewerbliche Abfärbung auf sämtliche Einkünfte aus, dass die Personengesellschaft „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Über den Umfang dieser gewerblichen Tätigkeit enthält das Gesetz keine weitergehende Regelung. Streng genommen müsste damit jedwede gewerbliche Tätigkeit, unabhängig von ihrem Umfang, zur gewerblichen Abfärbung auf sämtliche Einkünfte führen.

Beispiel:

Die Umsätze einer Gemeinschaftspraxis für Krankengymnastik in Rechtsform einer GbR setzen sich wie folgt zusammen:

- a) Umsätze aus krankengymnastischer Tätigkeit 510.000 €,
- b) Umsätze aus Nackenkissen und behandlungsunterstützenden Cremes 6.500 €.

Lösung:

Der Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG wird zunächst erfüllt. Die Tätigkeit des Krankengymnasten ist in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG als sog. Katalogberuf aufgelistet, es liegen insoweit freiberufliche Einkünfte vor. Handelsumsätze sind hingegen gewerblicher Natur. Somit übt die GbR „auch“ eine gewerbliche Tätigkeit aus.

Würde man dieses Ergebnis allerdings so stehen lassen, würden im Verhältnis zum Gesamtumsatz der GbR (= 516.500 €) lächerlich geringe gewerbliche Umsatzanteile zur Gewerbesteuerpflicht des Gesamtgewinns führen.

Der Bundesfinanzhof geht in seiner Rechtsprechung zwar davon aus, dass auch geringfügige gewerbliche Anteile zur Abförmung führen, zieht jedoch bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit nach dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz eine Grenze. Nach dem Gebot der Proportionalität müssen Mittel und Zweck in einem angemessenen Verhältnis stehen. „Dieses Verhältnis ist nicht gewahrt, wenn eine Tätigkeit von ganz untergeordneter Bedeutung, die kaum in Erscheinung tritt, eine umqualifizierende Wirkung entfalten würde; in diesem Fall würde die „schädliche“ Tätigkeit eine unverhältnismäßige Rechtsfolge auslösen und damit eine Bedeutung erlangen, die ihr von ihrem Gewicht her nicht zukommt.“ So der BFH in seinem Urteil vom 11.08.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, 229. Aufgrund der Zahlen des Urteilsfalls kann man also sagen, dass ein gewerblicher Umsatzanteil von lediglich 1,25 % als äußerst gering eingestuft wurde.

Beim ersten Hinsehen erscheint damit die Frage nach einer **Geringfügigkeitsgrenze** beantwortet: Ja es gibt eine solche! Problematisch an Einzelfallentscheidungen ist aber, dass aus der Lösung eines Falles nicht zwingend auch auf die Lösung aller denkbaren anderen Fallgestaltungen geschlossen werden kann. Offen geblieben ist im Urteil vom 11.08.1999 (a.a.O.) beispielsweise die **Bandbreite** des äußerst geringen gewerblichen Anteils. Reicht der äußerst geringe Anteil bis 2 %, bis 3 %, ggf. bis 5 % des Umsatzes oder eventuell sogar darüber hinaus? Daneben stellt sich die Frage nach einer absoluten Grenze der Geringfügigkeit. Im Rahmen einer Hilfsüberlegung hebt der BFH auch auf die Freibetragsgrenze des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ab (= 24.500 €). Dahinter steht die Überlegung, ob eine gewerbliche Tätigkeit, die für sich betrachtet keine Gewerbesteuer auslösen würde, geeignet sein kann, auf andere Einkünfte gewerblich abzufärben. Denkbar wäre demnach eine relative Grenze gemessen am Umsatz, ergänzt durch eine absolute Betragsgrenze, gemessen am Gewinn.

In einem Aussetzungsbeschluss (vgl. BFH vom 08.03.2004, IV B 212/03, BFH/NV 2004, 954) hat der BFH einen prozentualen Anteil der gewerblichen Einkünfte von 2,81 % als äußerst gering eingestuft, die Frage nach einer absoluten Grenze aber offengelassen.

Die Rechtsprechung der Finanzgerichte hinsichtlich dieser Frage war uneinheitlich. Das FG Schleswig-Holstein (Urteil vom 25.08.2011, 5 K 38/08, EFG 2012, 41 – Familien-GbR als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung; Revisionsentscheidung: BFH, Urteil vom 16.05.2013, IV R 54/11 n.v., BFH/NV 2013, 1557 – insoweit unergiebig) ging von einer relativen Grenze von maximal 5 % aus und maß dem Gewerbesteuer-Freibetrag nicht die Bedeutung einer absoluten Grenze bei. Diese Auffassung vertrat auch das FG Münster (Urteil vom 19.06.2008, 8 K 4272/06, G, EFG 2008, 1975 – Werbeagentur [GbR] im Bereich Webdesign erbringt auch technische Umsetzung und Schulungen). Der Gewerbesteuer-Freibetrag stellt demnach weder eine alternative noch kumulative Grenze dar. Das FG Köln (Urteil vom 01.03.2011, 8 K 4450/08, EFG 2011, 1167; Rev. anhängig unter VIII R 16/11 – Karneval-Gesangstruppe verkauft auch Fanartikel) hielt einen gewerblichen Anteil von 2,25 % bei absolut niedrigem Betrag für äußerst gering, ging aber auf die Bedeutung des GewSt-Freibetrags nicht weiter ein. Ebenso ging das FG Mecklenburg-Vorpommern davon aus (Urteil vom 15.12.2011, 2 K 412/08; Rev. anhängig unter VIII R 6/12 – bei einer Anwaltssozietät angestellter Anwalt führt eigenverantwortlich Insolvenzverfahren für die Kanzlei durch), dass ein gewerblicher Umsatzanteil von 2,71 % nicht zur Abförmung ausreicht, ließ aber ebenfalls die Frage nach einer absoluten Grenze letztlich offen. Demgegenüber hob das Niedersächsische FG (Urteil vom 14.09.2011,

3 K 447/10; Rev. anhängig unter VIII R 41/11 – Werbeagentur [GbR] im Bereich Webdesign vermittelt auch Druckaufträge) nahezu ausschließlich auf den Gewerbesteuer-Freibetrag als geeignete Prüfgrenze ab. In drei aktuellen Urteilen vom 27.08.2014 (VIII R 6/12, BStBl II 2015, 1002; VIII R 41/11, BStBl II 2015, 999; VIII R 16/11, BStBl II 2015, 996) kommt der VIII. Senat des BFH zu dem Ergebnis, dass für die Prüfung der Geringfügigkeit eine relative Grenze von 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse (netto: Vermeidung von Verzerrungen durch unterschiedliche Umsatzsteuersätze) und eine feste Nettoumsatzerlsgrenze i.H.v. 24.500 € anzuwenden sind. Letztere leitet der BFH aus § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG ab. Allerdings handelt es sich für die Prüfung der Geringfügigkeit nicht um eine Gewinngrenze, sondern bezieht sich der Betrag auf den Nettoumsatzerlös. Die Verwaltung hat diese Grundsätze zwischenzeitlich übernommen (vgl. H 15.8 Abs. 5 „Bagatellgrenze“ EStH). In seinem Urteil vom 12.04.2018, IV R 5/15, DStR 2018, 1421 lässt es der IV. Senat des BFH ausdrücklich offen, ob er die zur Abfärbung auf freiberufliche Einkünfte ergangene Rechtsprechung des VIII. Senats auch auf vermögensverwaltende Gesellschaften anwenden würde.



Zusammenfassung:

1. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG würde jede noch so geringe gewerbliche Tätigkeit zur voluminösen Abfärbung führen.
2. Die Rechtsprechung legt die Norm nach dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und Proportionalität aus. Demnach führen äußerst geringe Anteile gewerblicher Tätigkeit nicht zur Abfärbung.
3. Der BFH geht in seiner aktuellen Rechtsprechung von einer relativen Grenze von 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse und einer festen Grenze von 24.500 € Nettoumsatzerlös aus.

1.1.5 Anwendungsbereich „andere Personengesellschaften“

Als „andere Personengesellschaften“ im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG kommen beispielsweise in Betracht:

- a) die GbR,
- b) die Partnerschaftsgesellschaft,
- c) die Partenreederei (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 2 EStR),
- d) die Unterbeteiligungsgesellschaft (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 2 EStR),
- e) die atypisch stille Gesellschaft (vgl. BFH vom 10.08.1994, I R 133/93, BStBl II 1995, 171).

Nicht in den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fallen die eheliche Gütergemeinschaft (vgl. R 15.8 Abs. 5 S. 3 EStR) und die Erbengemeinschaft.

Beispiel:

Die natürliche Person A betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen. Daneben besitzt A mehrere Immobilien aus denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden sowie Kapitalanlagen im Privatvermögen. A verstirbt bei einem Verkehrsunfall und wird von den Kindern S und T beerbt.

Lösung:

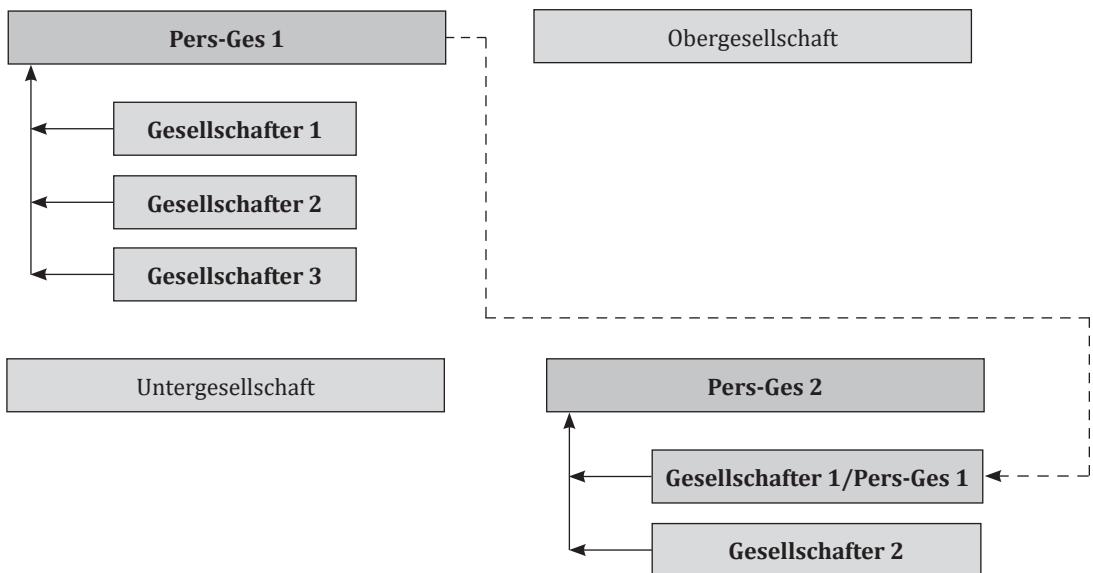
Da mehrere Erben vorhanden sind, entsteht durch den Tod der natürlichen Person A eine Erbengemeinschaft. Solange die Erbengemeinschaft nicht durch eine Erbauseinandersetzung beendet wird (= ungeteilte Erbengemeinschaft), erwirtschaften die Erben mit den zur Erbmasse gehörenden Wirtschaftsgütern gemeinschaftlich Einkünfte. Aus dem bisherigen Einzelunternehmen wird durch den Erbfall eine Mitunternehmerschaft, aus der die Erben gewerbliche Einkünfte erzielen. Die Erbengemeinschaft hat folglich neben den anderen Einkunftsarten (§§ 20, 21 EStG) „auch“ gewerbliche Einkünfte. Da die Erbengemeinschaft aber nicht zu den anderen Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zählt, fällt die gewerbliche Tätigkeit aus der Mitunternehmerschaft nicht auf die übrigen Einkünfte der Erbengemeinschaft ab.

Im Ergebnis stehen neben den gewerblichen Einkünften die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, ebenso wie dies beim Erblasser der Fall war. Vgl. BFH vom 23.10.1986, IV R 214/84, BStBl II 1987, 120 (H 15.8 Abs. 5 „Erbengemeinschaft“ EStH) und BMF vom 14.03.2006, IV B 2 – S 2242 – 7/06, BStBl I 2006, 253, Rz. 4.

1.2 Die gewerbliche Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG

Neben der gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 1. Alt. EStG durch das Ausüben auch einer eigenen gewerblichen Tätigkeit, reicht nach § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG ebenso die Beteiligung an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft aus (= Untergesellschaft), um die Einkünfte einer ansonsten nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft (= Obergesellschaft) gewerblich zu infizieren und diese in vollem Umfang zu einem Gewerbebetrieb zu machen.

Doppelstöckige Personengesellschaft



Beispiel:

Eine KG 1 vermietet eigenen Grundbesitz und ist daneben an einer anderen, gewerblich tätigen KG 2 beteiligt.

Lösung:

Mit der eigenen Tätigkeit erzielt die KG 1 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und ist somit vermögensverwaltend tätig. Aus der Beteiligung an der KG 2 resultieren demgegenüber gewerbliche Einkünfte i.S.d. § 15 EStG. Aufgrund der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1, 2. Alt. EStG wird die gesamte Tätigkeit der KG 1 als gewerblich (infiziert/abgefärbt) behandelt.

Dieses Ergebnis setzt voraus, dass sich die Beteiligung an der Untergesellschaft im Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft befindet. Keine Abfärbung (vgl. BMF vom 13.05.1996, IV B 2 – S 2241 – 33/96, BStBl I 1996, 621; gültig lt. Positivliste des BMF vom 19.03.2018, BStBl I 2018, 322, lfd. Nr. 742), wenn die Beteiligung:

- a) von einem, mehreren oder allen Gesellschaftern der ansonsten nicht gewerblich tätigen Gesellschaft persönlich oder

Band 1

Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019

Günter Maus/Harald Guschl

Buchführung und Bilanzwesen

2. Auflage

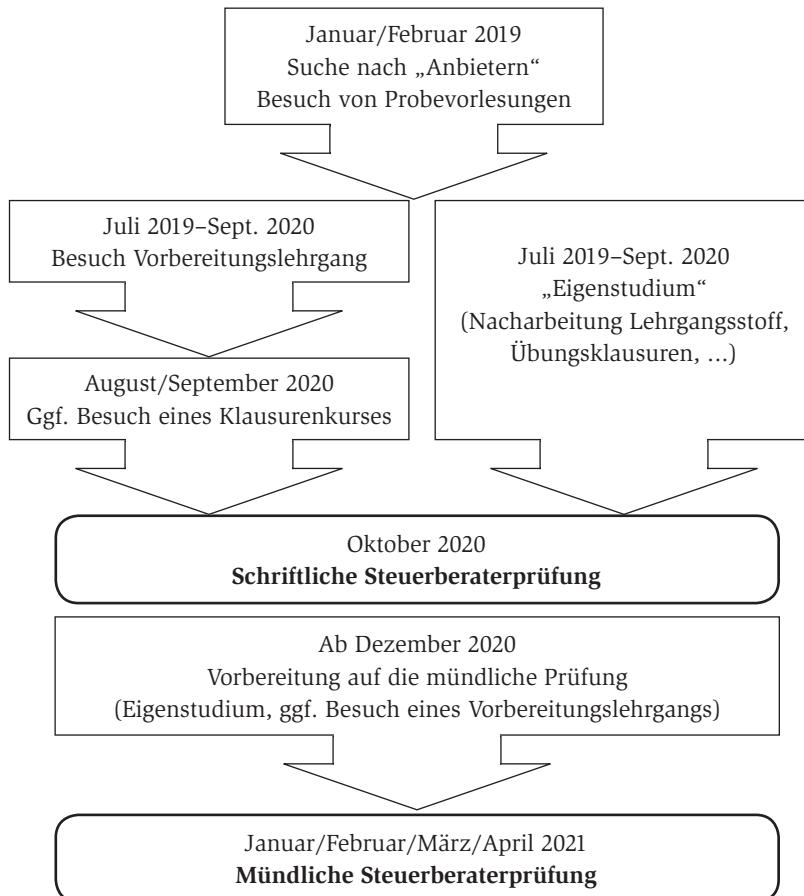
Mit 5 Übungsklausuren

HDS
Verlag

Weitere Informationen erhalten Sie, wenn Sie in einer Internet-Suchmaschine den Namen des jeweiligen Anbieters oder „Steuerberaterprüfung Vorbereitungslehrgang“ eingeben. Viele Lehrgangsveranstalter bieten Wochenendkurse, Crashkurse und Vollzeitlehrgänge an.

Es ist jedoch nicht so, dass allein der Besuch derartiger Vorbereitungslehrgänge, seien diese auch noch so gut, ausreichend für das Bestehen der Prüfung ist. Darüber hinaus, müssen die besprochenen Themen nachbearbeitet und ggf. sichtbare Lücken selbstständig geschlossen werden. Wie bereits erwähnt, ist neben dem „Wissen“ auch noch das „Üben“ gefragt. Je mehr Übungsklausuren geschrieben werden, desto besser kommt man mit dem Zeitmanagement zurecht und erlernt die Fähigkeit, die in den Klausuren enthaltenen Fragestellungen zu erkennen und diese gutachterlich in der zur Verfügung stehenden Zeit zu beantworten. In diesem Zusammenhang sei nochmals daran erinnert, dass man aus Fehlern lernen sollte. Wer jeden Fehler notiert und wer „seine Fehlersammlung“ immer wieder anschaut, so dass diese in Zukunft nicht nochmals gemacht werden, kommt dem Ziel die Prüfung zu bestehen, ein großes Stück näher.

Eine beispielhafte Grobplanung könnte wie folgt aussehen:



Darüber hinaus muss natürlich noch eine realistische Feinplanung erstellt werden, in welcher festgelegt wird, an welchen Tagen in welchem zeitlichen Umfang gearbeitet werden soll. Hierbei ist es auch wichtig zu entscheiden, wo bereite ich mich vor. Es sollte ein ruhiger Ort mit möglichst wenig Ablenkung sein. Ein Raum, in dem andere Familienangehörige vor dem Fernseher sitzen oder in dem die Kinder spielen,

ist sicherlich nicht dazu geeignet. In den Abendstunden ist es wichtig, dass eine ausreichende Beleuchtung vorhanden ist.



Wenn Sie einen Vorbereitungslehrgang besuchen, sollten Sie am ersten Tag bewusst früher kommen. So können Sie sich, je nachdem ob Sie lieber vorne oder hinten, links, rechts oder in der Mitte sitzen wollen, „Ihren“ Platz für den gesamten Lehrgang aussuchen.

Die Seminarzeiten sind vorgeben. Wann Sie zuhause lernen bestimmen Sie selbst. Während der Arbeitstage kommen naturgemäß i.d.R. nur die Abendstunden in Betracht. Am Wochenende sollten Uhrzeiten entsprechend dem eigenen Biorhythmus gewählt werden. Wichtig dabei sind auch die Pausen. Wenige können 4 Stunden am Stück effektiv lernen. Probieren Sie, ob es nicht besser ist, jeweils nach einer Stunde eine kurze Pause von z.B. 10 Minuten zu machen. In dieser Zeit sollten Sie den Arbeitsplatz verlassen, einen Espresso trinken, an die frische Luft gehen oder sich mit ihrem Partner/ihrer Partnerin unterhalten. Wichtig ist auch für Abwechslung zu sorgen. Kein Mensch kann 8 Stunden am Tag nur Bilanzsteuerrecht lernen. Denkbar ist z.B. jeweils nach 2 Stunden das Fach zu wechseln (z.B. 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Einkommensteuer, 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Umsatzsteuer).

Seien Sie realistisch. Die Rechtsgebiete sind so umfassend, dass niemand in der Lage ist alles zu wissen. Jeder der an der Steuerberaterprüfung teilnimmt hat Wissenslücken.

Lassen Sie sich auch nicht verrückt machen. Wenn Sie ein bestimmtes Problem nicht verstehen, dürfen Sie sich nicht hineinstiegen, so dass Panik aufkommt. Vielleicht hilft ein Gespräch mit einem Kollegen oder der Blick in ein Fachbuch weiter. Denkbar ist es auch einen Dozenten des besuchten Lehrgangs zu fragen. Hilft alles nicht weiter – Mut zur Lücke! Man darf nicht an einem Problem hängenbleiben und sich darin festbeißen.



Sie werden immer wieder Rückschläge erleiden, den Mut verlieren und eine innere Stimme wird Ihnen sagen „Du schaffst es nicht“. Hören Sie nicht darauf. Anderen geht es genauso. Motivieren Sie sich indem Sie sich immer wieder Ihr Ziel (das Bestehen der Steuerberaterprüfung) vor Augen halten. Der berufliche Aufstieg und die damit verbundenen Vorteile werden Sie für Ihre Mühe und Opfer belohnen.

Alternativ zum Besuch eines Vorbereitungslehrgangs ist die Teilnahme an einem Fernlehrgang. Hier erhält der Teilnehmer Lehrbriefe, die er selbstständig bearbeiten muss. Hier stellt sich die Frage, ob das eher dem eigenen Lerntyp entspricht. Ein großer Nachteil kann hier sein, dass man nicht die Möglichkeit hat sich mit anderen Teilnehmern auszutauschen und ggf. eine Lerngemeinschaft zu bilden.



Haben Sie die Absicht einen Fernlehrgang zu buchen? Lassen Sie sich in diesem Fall von verschiedenen Anbietern (Eingabe Suchmaschine: „Fernlehrgang Steuerberaterprüfung“) Lehrbriefe zur Ansicht zuschicken. Erst danach sollten Sie sich entscheiden, ob Sie sich mit einem Fernlehrgang vorbereiten wollen und ggf. bei welchem Anbieter Sie buchen.

II. Darstellung des Bilanzsteuerrechts

Teil A Grundlagen

1. Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten

Für Betriebe können sich aufgrund von Gesetzen und Verordnungen die unterschiedlichsten Verpflichtungen ergeben:

- Verpflichtung zur Buchführung,
- Verpflichtung zur Aufzeichnung sämtlicher Geschäftsvorfälle,
- Verpflichtung zur Aufbewahrung von bestimmten Geschäftsunterlagen,
- Verpflichtung zur Ermittlung des Gewinns,
-

Mit dem betrieblichen Rechnungswesen wird der Großteil der Verpflichtungen erfüllt.

Betriebliche Buchführung

Buchführung (Finanzbuchhaltung)

Zeitabschnittsrechnung zur Ermittlung des Gewinns und der Vermögensänderungen und der Schulden.

Kosten- und Leistungsrechnung

Erfassung von Kosten und Leistungen des Betriebs und deren Zuordnung an die erzeugten Produkte und Leistungen.

Kostenartenrechnung = systematische Erfassung der Kosten

Kostenstellenrechnung = Verrechnung der Kosten nach Kostenstellen

Kostenträgerrechnung = Zuordnung der Kosten auf die erzeugten Produkte und Leistungen

Betriebsstatistik (= Vergleichs-/Kontrollrechnung)

Ermittlung betrieblicher Kennzahlen und deren Auswertung für Betriebszwecke. Kennzahlen dienen der Kontrolle und marktwirtschaftlichen Überwachung.

Planung

Den betrieblichen Zukunftsplanungen (Vorausschaurechnung) liegen die Ergebnisse der Buchführung und der Kosten-/Leistungsrechnung zugrunde. Es geht um die Vorausschätzung der zukünftigen Entwicklung des Betriebs.



Unter einer Buchführung versteht man das schriftliche chronologische Aufzeichnen sämtlicher geschäftlicher Vorgänge (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Kredite, Lohnzahlungen, ...), sodass dem Kaufmann stets einen Überblick über den Stand seines Vermögens und seiner Schulden ermöglicht wird. Darüber hinaus ermöglicht eine Buchführung die Ermittlung des Gewinns.

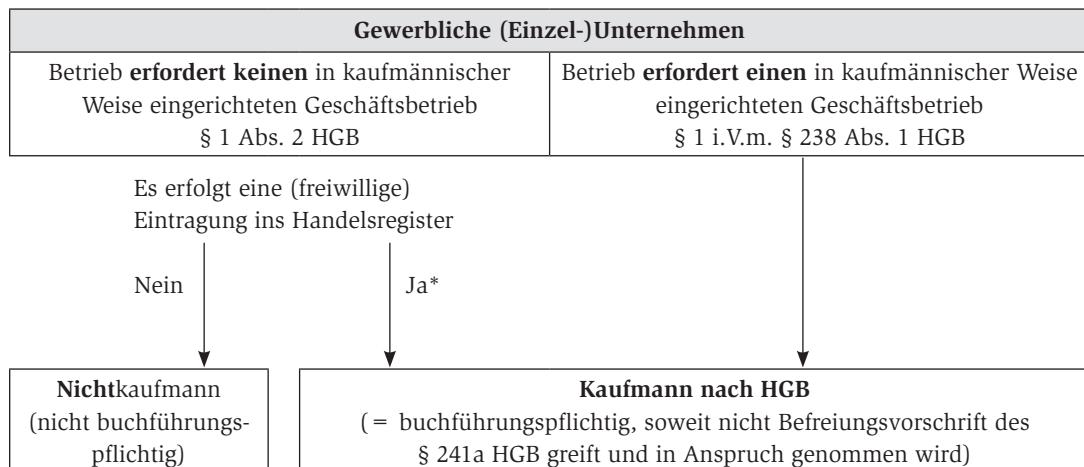
1.1 Handelsrechtliche Buchführungspflicht

a) Natürliche Personen

Nach § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann (= derjenige, der ein Handelsgewerbe betreibt/§ 1 Abs. 1 HGB = Kaufmann kraft Betätigung) – unabhängig von der Eintragung ins Handelsregister – zur Buch-

führung verpflichtet. Als Handelsgewerbe gilt jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB/ = sogenannte Kleingewerbetreibende). Bei der Abgrenzung sind die Höhe des Umsatzes, die Anzahl der Beschäftigten, der Umfang des Warenangebots und die Intensität der Geschäftskontakte von Bedeutung.

Kleingewerbetreibende können sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen und werden damit zu Kaufleuten kraft Eintragung (§ 2 HGB). Mit der Eintragung besteht eine Verpflichtung zur Buchführung.



* = Kaufmann kraft Eintragung (§ 2 HGB)



§ 241a HGB beinhaltet Wahlrecht

Von der Befreiungsmöglichkeit des § 241a HGB muss man nicht, man kann davon Gebrauch machen.

Anwendung des § 241a HGB (Befreiung von der Buchführungspflicht)

Bestehender Gewerbebetrieb

01	02	03	04
an zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren			

Umsatzerlöse maximal 600.000 € **und** Gewinn maximal 60.000 €*

Neu gegründeter Gewerbebetrieb

01	02	Gründungsjahr	04
Werte sind nicht überschritten (bzw. Überschreiten der Werte ist nicht zu erwarten)			

* für vor dem 1.1.2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt ein Schwellenwert von 500.000 € bzw. 50.000 €

Sobald eine der Betragsgrenzen überschritten ist, entsteht eine Buchführungspflicht nach HGB. In diesem Fall ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und zur Buchführung überzugehen.

Beispiel 1:

A ist Inhaber eines Gewerbebetriebs. Sein Betrieb benötigt einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb. In 01 wird der Gewinn durch Buchführung ermittelt.

In welchen Jahren besteht keine Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch Buchführung?

In 04 hat A erwartet, dass er höchstens den Jahresumsatz und Gewinn des Vorjahres erreichen wird.

Der tatsächlich in 04 erzielte Umsatz und Gewinn ergibt sich aus der nachfolgenden Übersicht.

In den Jahren 01–04 ergeben sich nachfolgend genannte Zahlenwerte.

	01	02	03	04
Umsatz	600.000	450.000	500.000	550.000
Gewinn	60.000	45.000	50.000	50.000

Lösung:

Die Voraussetzungen des § 241a HGB sind erstmals mit Ablauf 03 erfüllt, sodass für 04 eine Gewinnermittlung mittels Einnahme-/Überschussrechnung erfolgen kann.

Nachdem aber mit Ablauf des Jahres 04 feststeht, dass die Schwellenwerte überschritten sind, besteht ab 05 wieder eine Buchführungspflicht (Haufe HGB Kommentar § 241a HGB Rz. 24).

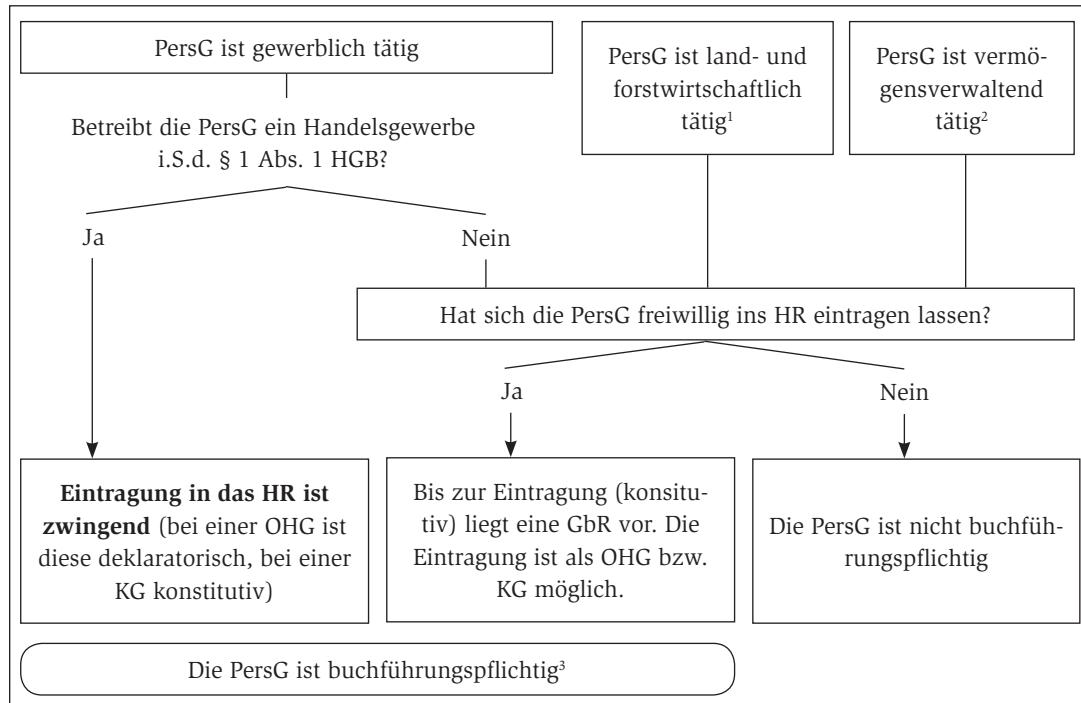
 Zur Feststellung ob die Schwellenwerte überschritten sind genügt eine überschlägige Ermittlung (Begründung RegE BilMoG, BT-Drs. 16/10067). Insoweit ist bei Neugründungen die Frage entscheidend, ob ein überschreiten der Grenzen zu erwarten ist oder nicht.

Land- und Forstwirte deren Betrieb eine kaufmännische Organisation erfordert können sich ins Handelsregister eintragen lassen und werden damit buchführungspflichtig (§ 3 HGB).

Freiberufler üben keine gewerbliche Tätigkeit aus und sind somit keine Kaufleute. Eine Eintragung in das Handelsregister ist nicht möglich. Die Gewinnermittlung erfolgt durch eine Einnahme-/Überschussrechnung oder freiwillig durch Buchführung.

b) Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften gelten die für natürliche Personen geltenden Vorschriften analog (§ 6 Abs. 1 HGB). OHG und KG müssen in das Handelsregister eingetragen werden und sind deshalb buchführungspflichtig.



1 Eine freiwillige Eintragung ist nur möglich, wenn die Tätigkeit einen in kaufmännischer Art und Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.

2 Z.B. vermögensverwaltende OHG bzw. KG.

3 Die Befreiungsvorschrift des § 241a HGB kann nur von „Einzelkaufleuten“ angewandt werden und ist für PersG nicht anwendbar.

Lässt sich eine vermögensverwaltende PersG (z.B. geschlossener Immobilienfonds) als OHG oder KG freiwillig ins Handelsregister eintragen, muss eine Handelsbilanz erstellt werden. Ertragsteuerlich erzielt die PersG Einkünfte aus V + V. Diese Einkünfte sind unter Anwendung des § 11 EStG als  berschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln. In der Praxis werden die V + V-Einkünfte aus dem Handelsbilanzergebnis abgeleitet.

Eine freiberufliche GbR kann sich nicht (als OHG bzw. KG) in das Handelsregister eintragen lassen. Möglich ist allerdings eine Eintragung als Partnerschaft in das Partnerschaftsregister.

c) Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften sind kraft Rechtsform Kaufleute (und damit buchf rungspflichtig) und müssen in das Handelsregister eingetragen werden. Dies gilt ohne Rücksicht auf den Unternehmensgegenstand und das Vorliegen eines kaufmännischen Geschäftsbetriebs.

1.2 Übersicht zu den Anforderungen nach HGB

Eine „kleine Kapitalgesellschaft“ muss eine Bilanz, eine Gewinn-/Verlustrechnung und einen Anhang erstellen.

Anforderungen nach HGB in Abhängigkeit an die Rechtsform und Größe eines Unternehmens							
Nicht-Kapitalgesellschaften		Kapitalgesellschaften und gleichgestellte Personenhandelsgesellschaften					
Kleine EU und kleine PersG	Sonstige EU und PersG	Kleine KapG	Mittelgroße KapG	Große KapG	Kapitalmarktorientiert ³		
							2
							1
					höhere Formalanforderungen, zusätzliche Erläuterungen		
					Erhöhte Formalanforderungen, Lagebericht, zusätzliche Erläuterungen, Prüfungspflicht		
					Anhang		
					Bilanz und Gewinn-/Verlustrechnung		

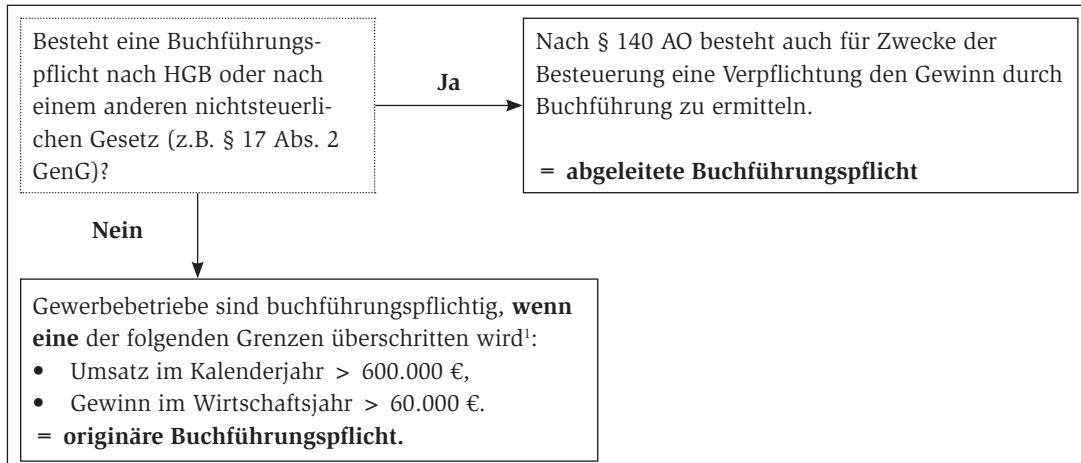
1 Kapitaleid, Kapitalflussrechnung, Eigenkapital-Veränderungsrechnung, zusätzliche Erläuterungspflicht.

2 HGB-Abschluss/Offenlegung nach HGB (oder IFRS).

3 Zum Begriff vgl. § 264d HGB.

Zu den Größenklassen bei Kapitalgesellschaften vgl. § 267 HGB.

1.3 Buchführungspflicht nach Steuerrecht



1 § 141 Abs. 1 AO (für vor dem 1.1.2016 beginnende Wirtschaftsjahre gilt ein Schwellenwert von 500.000 € bzw. 50.000 €)



Antrag auf Befreiung von der Buchführungspflicht

Wird die Buchführungsgrenze nur einmalig überschritten, kann ein Antrag nach § 148 AO auf Befreiung von der Buchführungspflicht gestellt werden. Diesem Antrag soll entsprochen werden, wenn zu erwarten ist, dass die Grenze zukünftig nicht mehr überschritten wird (BMF vom 15.7.1988, BStBl I 1998, 630).

1.4 Beginn und Ende der Buchführungspflicht

Buchführungs-pflicht nach	Beginn der Buchführungspflicht	Wegfall der Buchführungspflicht
HGB		
• Kaufmann kraft Betätigung § 1 HGB	Ab dem Zeitpunkt, ab dem ein Grundhandelsgewerbe betrieben wird	Die Buchführungspflicht endet mit Verlust der Kaufmannseigenschaft bzw. sobald § 241a HGB erfüllt ist.
• Kaufmann kraft Eintragung § 2 HGB	Ab dem Zeitpunkt der freiwilligen Eintragung ins Handelsregister.	
• PersG § 6 HGB	Ab dem Zeitpunkt zu dem ein Handelsgewerbe betrieben wird bzw. ab dem Zeitpunkt der freiwilligen Eintragung ins Handelsregister.	
§ 141 AO	Ab Beginn des Wirtschaftsjahres, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung* folgt, mit der das Finanzamt auf den Beginn der Buchführungspflicht hinweist (§ 141 Abs. 2 S. 1 AO).	Mit Ablauf des Wj, das auf das Wj. folgt, in dem das Finanzamt feststellt, dass keine der genannten Grenzen mehr überschritten ist (§ 141 Abs. 2 S. 2 AO).

- * Die Mitteilung mit dem das Finanzamt den Steuerzahler auf die Buchführungspflicht hinweist, soll mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekanntgegeben werden, von dessen Beginn an die Buchführungspflicht zu erfüllen ist (AEAO zu § 141 Nr. 4).

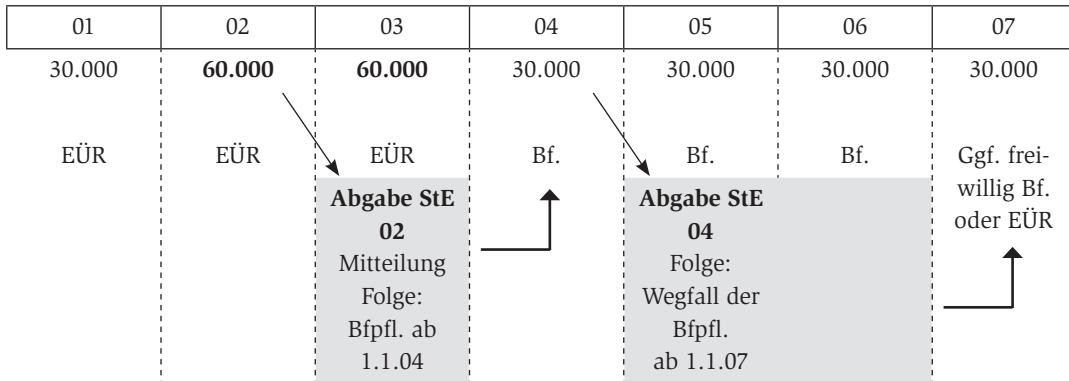
Beispiel 2:

A unterhält einen Gewerbebetrieb. Es besteht keine Buchführungspflicht nach HGB. Er ermittelt seinen Gewinn durch eine EÜR. Die Steuererklärungen werden immer im April des Folgejahres eingereicht. Er erzielt in 01 einen Gewinn i.H.v. 30.000 €, in 02-03 i.H.v. 60.000 €, und in 04-07 i.H.v. 30.000 €. Der Umsatz liegt in sämtlichen Jahren unter 500.000 €.

Lösung:

Das Finanzamt stellt mit der Abgabe der Steuererklärung 02 im Kalenderjahr 03 fest, dass die Grenze überschritten ist. Falls A noch in 03 eine Mitteilung erhält mit der er auf die Buchführungspflicht hingewiesen wird, beginnt diese für ihn ab 1.1.04.

Mit der Abgabe der Steuererklärung 04 stellt das Finanzamt in 05 fest, dass keine der Grenzen mehr überschritten ist. Die Buchführungspflicht fällt mit Ablauf des Jahres 06 weg, sodass A ab 1.1.07 seinen Gewinn durch EÜR ermitteln kann.



Der Wegfall der Buchführungspflicht wird nicht wirksam, wenn das Finanzamt vor dem Erlöschen der Buchführungspflicht (im Beispiel vor dem 31.12.06) das erneute Bestehen derselben feststellt.¹

1.5 Übersicht zu den Einkunftsarten

Gewinneinkünfte			Überschusseinkünfte
Gewinn aus L + F	Gewinn aus GewB	Gewinn aus Selbst. Arbeit	<ul style="list-style-type: none"> • Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit • Einkünfte aus KapV • Einkünfte aus V + V • Sonstige Einkünfte
<ul style="list-style-type: none"> • Gewinnermittlung durch Buchführung (ggf. freiwillig) oder • Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG 	Es besteht keine Verpflichtung den Gewinn durch Bf. zu ermitteln. I.d.R. EÜR bzw. freiwillig durch Buchführung.	keine Buchführung Einnahmen - Werbungskosten =	

1.6 Aufbewahrungspflichten

Sowohl nach Handelsrecht als auch nach Steuerrecht besteht eine Verpflichtung zur Aufbewahrung der Buchführungsunterlagen.

¹ AO-Kartei Karte 1 Nr. 5 zu § 141 AO.

Aufbewahrungspflichten	
Nach Handelsrecht (§ 257 HGB)	Nach Steuerrecht (§ 147 AO)
10 Jahre (vgl. Abs. 4) § 257 Abs. 1 Nr. 1 Handelsbücher, Inventare, Eröffnungsbilanzen, Jahresabschlüsse, Einzelabschlüsse nach § 325 Abs. 2a, Lageberichte, Konzernabschlüsse, Konzernlageberichte sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen, Nr. 4 Belege für Buchungen in den von ihm nach § 238 Abs. 1 zu führenden Büchern (Buchungsbelege).	10 Jahre* (vgl. Abs. 3) § 147 Abs. 1 Nr. 1 Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen Nr. 4 Buchungsbelege Nr. 4a Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung nach Artikel 77 Abs. 1 in Verbindung mit Artikel 62 Abs. 2 Zollkodex beizufügen sind, sofern die Zollbehörden nach Artikel 77 Abs. 2 Satz 1 Zollkodex auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben
6 Jahre (vgl. Abs. 4) § 257 Abs. 1 Nr. 2 die empfangenen Handelsbriefe Nr. 3 Wiedergaben der abgesandten Handelsbriefe	6 Jahre* (vgl. Abs. 3) § 147 Abs. 1 Nr. 2 die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe Nr. 3 Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe

* ggf. Fristverlängerung durch Ablaufhemmung

Die **Frist beginnt** handels- und steuerrechtlich mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die letzte Eintragung in das Buch gemacht, das Inventar, die Eröffnungsbilanz, der Jahresabschluss oder der Lagebericht aufgestellt, der Handels- oder Geschäftsbrief empfangen oder abgesandt worden oder der Buchungsbeleg entstanden ist, ferner die Aufzeichnungen vorgenommen worden sind oder die sonstigen Unterlagen entstanden sind (§ 147 Abs. 4 AO/§ 257 Abs. 5 HGB).

Beispiel 3:

Die Buchführung für das Wirtschaftsjahr 1.1.–31.12.01 wird im August 02 abgeschlossen.

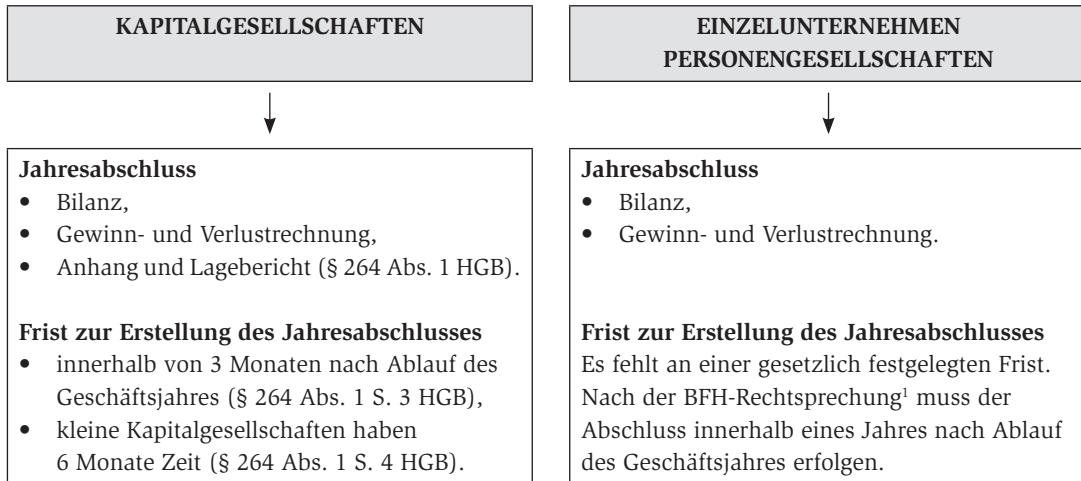
Lösung:

Beginn der Aufbewahrungsfrist mit Ablauf 02.

Anders als im Handelsrecht **läuft die Frist** steuerrechtlich noch nicht mit Schluss des entsprechenden Kalenderjahres **ab**, sofern die Unterlagen Steuern betreffen, für welche die allgemeine Festsetzungsfrist (§ 169 Abs. 2 S. 1 AO) noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 S. 3 AO).

1.7 Zeitgerechte Erstellung des Jahresabschlusses

Zum Jahresabschluss gehören je nach Gesellschaftsform unterschiedliche Bestandteile. Die Fristen zur Aufstellung des Jahresabschlusses sind nur zum Teil gesetzlich geregelt.



¹ BFH, Urteile vom 25.4.1978, BStBl II 1978, 525, vom 28.10.1981, BStBl II 1982, 485 und vom 6.12.1983, BStBl II 1984, 227.

Genossenschaften müssen ihren Jahresabschluss innerhalb von 5 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahrs erstellen.

1.8 Einheitsbilanz, angepasste Handelsbilanz, Steuerbilanz

Eine Handelsbilanz ist eine entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften eine Steuerbilanz eine entsprechend den steuerlichen Vorschriften erstellte Bilanz.

Möglichkeiten	
Es ist nur eine Steuerbilanz erforderlich	Es ist eine Handels- und eine Steuerbilanz erforderlich
Erstellung einer StB	<ol style="list-style-type: none"> 1. HB und StB sind identisch = Erstellung einer (Einheits-)Bilanz (die zugleich HB und StB ist) 2. HB und StB weichen voneinander ab: <ol style="list-style-type: none"> a) Erstellung von 2 Bilanzen (HB, StB) b) Erstellung einer HB. Die HB mit nach § 60 Abs. 2 EStDV vorgenommenen Anpassungen stellt die „StB“ dar (sogenannte „Überleitungsrechnung“) c) Handelsbilanz mit Verzeichnis i.S.d. § 5 Abs. 1 S. 2 EStG

Thomas Fränznick (Hrsg.)

Die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019/2020 Klausurtechnik und Klausurtaktik

10. Auflage

**Anleitung zur konkreten Bearbeitung
der Steuerberaterklausuren**

Buchführung und Bilanz

Ertragsteuerrecht

Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete

Kapitalgesellschaft gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 oder § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG handelt, die als Veräußerung gilt und folglich im Einlagezeitpunkt ebenfalls zu einer Besteuerung der stillen Reserven führt“.

Beim Überfliegen dieser Richtlinie eröffnet sich das Gefühl, dass der § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG anzuwenden ist. Hier ist jedoch die Reglung im Umkehrschluss auszulegen, denn die Lösung steckt im kleinen Wort „nicht“, welches anschließend zur Nichtanwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG führt.

Der Hinweis auf den Zugang in das steuerliche Einlagekonto im Sinne des § 27 KStG sollte man an dieser Stelle natürlich nicht vergessen.

2.3.4 Unterscheidung von verdeckter Gewinnausschüttung oder verdeckter Einlage – ein Münzwurf?

In komplexeren Sachverhalten erscheint es für einige Prüfungskandidaten sehr schwierig im Rahmen des Sachverhaltes zwischen einer verdeckten Einlage oder einer verdeckten Gewinnausschüttung zu unterscheiden. Dies liegt insbesondere daran, dass sich die Prüfungskandidaten den Sachverhalt nicht ordentlich und strukturiert vergegenwärtigen.

Faustformel sollte es sein, dass je komplizierter und umfangreicher der Sachverhalt sich darstellt, desto mehr Wert auf die visuelle Darstellung der einzelnen Rechtsbeziehungen gelegt werden muss. Hierbei ist es jedoch von allergrößter Bedeutung, dass „richtig“ gemalt wird. Mit der richtigen Maltechnik ergibt sich dann eine relativ einfache Hilfe, die zur Ermittlung bzw. zur Entscheidung zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage beiträgt. Dabei sollte diese Skizzierung auf einem gesonderten Blatt stattfinden, welches bei der Ausarbeitung der Lösung immer im direkten Blickkontakt liegen sollte.

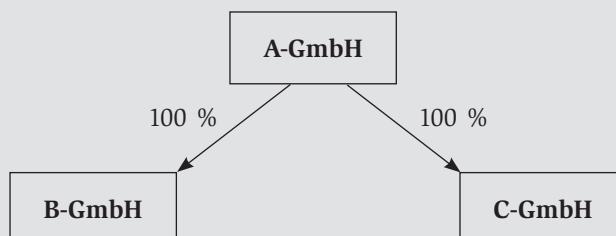
Beispiel: A-GmbH ist zu 100 % an der B-GmbH und an der C-GmbH (alle unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig) beteiligt. Folgende Sachverhalte ergeben sich:

Die C-GmbH überlässt der B-GmbH ein betrieblich erforderliches Grundstück zu einem monatlichen Pachtentgelt von 20.000 €. Aus den weiteren Sachverhaltsangaben lässt sich herleiten, dass das angemessene Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks jedoch nur monatlich 15.000 € beträgt.

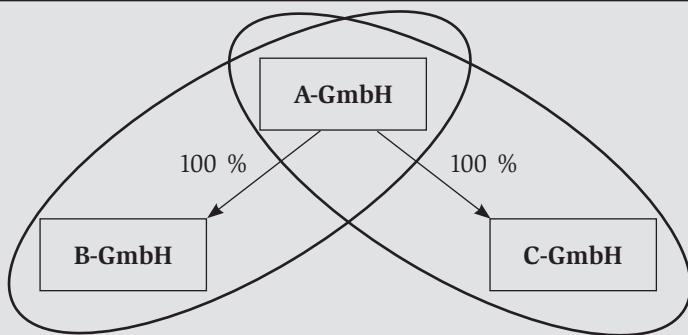
Nun gilt es, eine Zeichnung des Sachverhaltes anzufertigen.

Hierzu sollten die Beteiligten von oben nach unten, entsprechend ihrer finanziellen Hierarchie gezeichnet werden. Der Anteilseigner steht oben, Schwestergesellschaften stehen nebeneinander und Tochtergesellschaften unter den Mutterunternehmen.

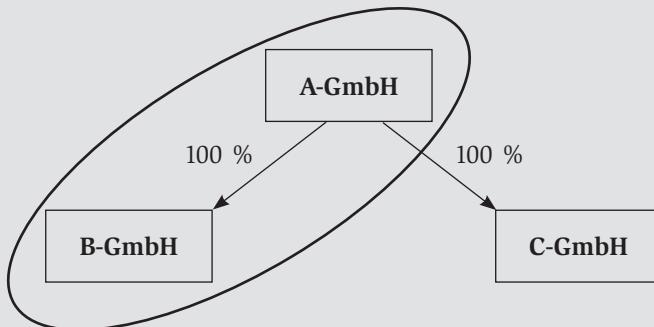
Demnach ergibt sich für den oben genannten Sachverhalt folgende Skizze:



Hier ist eindeutig erkennbar, dass A-GmbH an der B-GmbH und der C-GmbH beteiligt ist und die B-GmbH und die C-GmbH nicht unmittelbar miteinander verbunden sind, sie jedoch schon aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verknüpfung mit der A-GmbH als nahestehende Personen im Sinne der KStR anzusehen sind.



Auch hier bewährt sich beim Lösungsaufbau die Reihenfolge der Quellen aus zeitlicher Sicht abzuarbeiten.



Der Mittelabgang findet bei der B-GmbH statt, demzufolge beginnt die Prüfung an genau dieser Stelle. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleiches kann schnell die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Voraussetzungen für die verdeckte Gewinnausschüttung der B-GmbH vorliegen. Einzig das Tatbestandsmerkmal „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ muss hier noch eine wenig unterfüttert werden, da die gesellschaftsrechtliche Zuwendung ja nicht unmittelbar an den Gesellschafter fließt. Demnach muss hier das von der Rechtsprechung entwickelte Konstrukt der nahstehenden Person detaillierter skizziert werden.

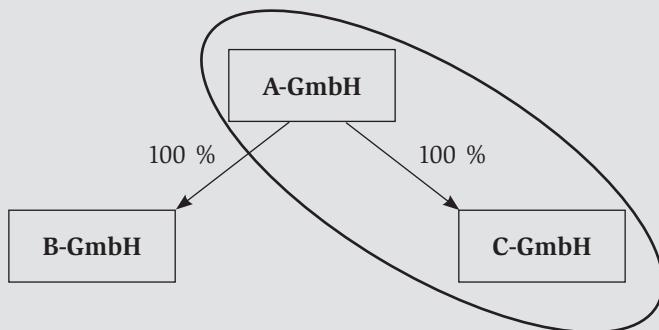
Hinweis! Die nahestehende Person ist nicht zu verwechseln mit den Angehörigen im Sinne des § 15 AO. Sie ist auch an nur einer gesetzlichen Stelle wirklich genau definiert – nämlich im § 1 Abs. 2 AStG. Der Begriff der nahstehenden Person im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen und verdeckten Einlagen geht jedoch weiter als der gesetzlich definierte Begriff.

Damit ist die monatliche verdeckte Gewinnausschüttung als Einkommensverwendung bei der B-GmbH nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Einkommen außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

Obwohl der eigentliche Vorteil an die C-GmbH geht, gilt der Grundsatz des § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG, wonach der Anteilseigner die Versteuerung vorzunehmen hat. Für die A-GmbH stellen die Einnahmen Dividendenerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, die aufgrund der Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG über § 20 Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählen.

Hinweis! Auch hier sollte dem vermeintlich unbedeutenden Hinweis auf die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht aus dem Sachverhalt Bedeutung beigemessen werden, denn die Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG würde für den Fall, dass die A-GmbH Sitz und Ort der Geschäftsführung in Österreich hat, keine Anwendung finden.

Die A-GmbH kann dann im Wege der Einkommensermittlung unter Prüfung des § 8b Abs. 4 KStG diese Dividendenerträge außerbilanziell nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG 100 % steuerfrei stellen, wobei als Wermutstropfen der pauschale Abzug von nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben in Höhe von 5 % der nach § 8b Abs. 1 KStG belassenen steuerfreien Einnahmen verbleibt. In manchen Übungsklausuren war schon zu lesen, dass die Einnahmen zu 95 % steuerfrei bleiben. Das mag saldiert betrachtet so stimmen, allein durch den Gesetzeswortlaut abgedeckt ist es indes nicht. Aus diesem Grund kann man gern als Proberechnung diese Prozentzahl benutzen, nur auf dem Papier der Klausurlösung hat sie nichts zu suchen. Nun ist der frenetische Liebhaber von Buchungssätzen natürlich geneigt zu fragen, wie denn der Buchungssatz für die Erfassung der Dividendenerträge aussehen würde. Diese Frage kann nur unter der Betrachtung der steuerlichen Auswirkungen der Vermietung auf die C-GmbH beantwortet werden.



Die C-GmbH bekommt monatlich gesellschaftsrechtlich veranlasst Zuwendungen in Höhe von 5.000 €. Demnach erfolgt bei der Betrachtung der C-GmbH durch die Annahme eines einlagefähigen Vermögensvorteils die Erfassung einer verdeckten Einlage, die nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG keine Auswirkungen auf das Einkommen haben darf. Es kommt insoweit zur außerbilanziellen Korrektur bei der C-GmbH über das Jahr gesehen in Höhe von 60.000 €. Mit der verdeckten Einlage der A-GmbH in die C-GmbH erhöhen sich somit die Anschaffungskosten für die A-GmbH, sodass der Buchungssatz sich nunmehr über die Erhöhung der Beteiligung an der C-GmbH gegen Dividendenerträge darstellen lässt.

2.3.5 Wechselwirkungen zwischen dem Körperschaftsteuerrecht und anderen Rechtsgebieten

Es ist nicht ungewöhnlich, dass die Lösung im Körperschaftsteuerecht sich nicht nur allein aus dem EStG und KStG herleiten lässt wie an dem nachfolgenden Beispiel aufgezeigt werden soll.

Beispiel: Körperschaftsteuer versus Abgabenordnung

Als Ausgangsfall soll der unter Punkt 2.3.3 beschriebene letzte Fall der „Dreiecksbeziehung“ zwischen der Muttergesellschaft A-GmbH sowie den Schwestergesellschafter B-GmbH und C-GmbH dienen.

Die A-GmbH ist zu 100 % an der B-GmbH und an der C-GmbH (alle unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig) beteiligt. Folgende Sachverhalte ergeben sich:

Die C-GmbH überlässt der B-GmbH ein betrieblich erforderliches Grundstück zu einem monatlichen Pachtentgelt von 20.000 €. Aus den weiteren Sachverhaltsangaben lässt sich herleiten, dass das angemessene Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Grundstücks jedoch nur monatlich 15.000 € beträgt.

Die bisherige Lösung basierte auf der Erfassung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der B-GmbH, der Besteuerung der Dividendenerträge bei der A-GmbH sowie der außerbilanziellen Korrektur der verdeckten Einlage bei der C-GmbH.

Aus einer neuen weiterführenden Aufgabenstellung ergibt sich die Aufforderung zur gutachterlichen Stellungnahme unter der Annahme, dass der Steuerbescheid der B-GmbH bestandkräftig ist und der Zeitpunkt ebenfalls außerhalb der Einspruchsfrist liegt.

Mit dem Wort „gutachterlich“ möchte der Aufgabensteller erreichen, dass nicht gezielt eine mögliche anzuwendende Vorschrift geprüft wird, sondern auch im Wege des Ausschlussverfahrens die Anwendung anderer, allgemeinerer Änderungsvorschriften ausgeschlossen werden.

Die Reihenfolge sollte lauten: Vom Allgemeinen zu Lex specialis.

Offensichtlich nicht einschlägige Vorschriften werden nunmehr kurz und bündig abgehandelt, bevor sich auf die einzige wichtige Vorschrift, hier die des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO konzentriert wird. Dabei sollte herausgearbeitet werden, was der genaue Tatbestand des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wirklich ist. Gefordert wird das nachträgliche Bekanntwerden von neuen Tatsachen. Da im Sachverhalt keinerlei Angaben über einen zeitlichen Bezug angegeben sind, kann der Schwerpunkt nicht auf dem Wort „nachträglich“ liegen. Vielmehr muss hier die Auseinandersetzung mit dem Wort Tatsachen gesucht werden, welches zu dem Schluss führen sollte, dass diese ausschließlich tatsächliche Lebenssachverhalte darstellen. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ihrerseits setzt jedoch eine tatbestandliche Prüfung voraus, mithin die Annahme einer Rechtsfolge. Demnach kann bei Bekanntsein des tatsächlichen Lebenssachverhaltes – hier die Vermietung von der C-GmbH an die B-GmbH zu einem monatlichen Mietzins von 20.000 € – die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu einer Änderung im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO führen. Auch die Spezialvorschrift des § 32a KStG führt hier nicht zur möglichen gewünschten Änderung des Steuerbescheides der B-GmbH, da der § 32a Abs. 1 KStG eine Änderung von Steuerbescheiden eben bei dieser B-GmbH erfordert und der § 32a Abs. 2 KStG nur eine korrespondierende Wechselwirkung zwischen der Muttergesellschaft A-GmbH und der Tochtergesellschaft B-GmbH erzeugt. Demnach kann der Steuerbescheid bei der B-GmbH tatsächlich nicht mehr geändert werden. Diese verfahrensrechtliche Prüfung war erforderlich, um bei der Erfassung der Dividende bei der A-GmbH nach Anwendung der außerbilanziellen Korrekturvorschrift des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nunmehr den Satz 2 aus dieser Vorschrift prüfen und anzuwenden zu können. Aufgrund der Einkommensauswirkung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der B-GmbH wird die Steuerfreiheit der Dividendenerträge bei der A-GmbH über den § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG wieder aufgehoben, sodass per Saldo der Dividendenertrag durch die Muttergesellschaft in voller Höhe zu besteuern ist. Die Anwendung des § 8b Abs. 5 KStG scheidet dementsprechend denkgesetzlich aus.

Aus einer erweiterten Aufgabenstellung ergibt sich die Aufforderung zur gutachterlichen Stellungnahme unter der Annahme, dass die Steuerbescheide der B-GmbH und der C-GmbH bestandkräftig ist und der Zeitpunkt liegt ebenfalls außerhalb der Einspruchsfrist.

Auch hier sollte voranstehend die Möglichkeit einer verfahrensrechtlichen Änderung geprüft werden. Änderungen bei der Beurteilung der Auswirkungen für die B-GmbH ergeben sich selbstredend nicht. Aufgrund der Auseinandersetzung mit der Vorschrift des § 32a KStG bei der neuen Aufgabenstellung könnte man zu dem Schluss kommen, dass die Änderung bei der C-GmbH doch über § 32a Abs. 2 KStG möglich sein müsste, da hier doch eine Wechselwirkung erreicht werden soll, soweit gegenüber dem Gesellschafter ein Steuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Einlage erlassen, aufgehoben oder geändert wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber der Körperschaft, welcher der Vermögensvorteil zugewendet wurde, aufgehoben, erlassen oder geändert werden. Jedoch ist die Änderungsmöglichkeit grundsätzlich durch die Änderung der Erfassung der verdeckten Einlage bei dem Gesellschafter beschränkt, welches hier aber nicht den Gegenstand der erfolgswirksamen Änderung bei der A-GmbH darstellt.

Auch hier muss man zu dem Schluss kommen, dass eine Änderung auch bei der C-GmbH nicht erreicht werden kann, sodass sich die verdeckte Gewinnausschüttung bei der B-GmbH und die verdeckte Einlage bei der C-GmbH im vollem Umfang auf das jeweilige Einkommen ausgewirkt haben. Mithin wäre doch jetzt die Versagung der Steuerfreiheit bei der A-GmbH eine doppelte „Bestrafung“. So lässt es dann auch die Ausnahme von der Ausnahme der Steuerbefreiung von § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG durch die Vorschrift des § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG als nachvollziehbar erscheinen. Aber auch hier ist es absolut wichtig, dass selbst bei aktiver Kenntnis der richtigen Lösung der Lösungsweg nicht über den § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG allein führt, sondern vielmehr über den § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG, dann zu § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG und erst dann kann die Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG untersucht werden.

Körperschaftsteuer versus Gewerbesteuer

Aufgrund der gemeinsamen Tatbestandsvoraussetzungen wird es deutlich, dass die körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft quasi identischen Tatbestandsprüfungen zu unterziehen sind, wobei die Ausnahme nur darin besteht, dass die Gewerbesteuer die Organgesellschaft per Fiktion zur Betriebsstätte des Organträgers macht.

Ein wenig versteckter aber deshalb nicht weniger attraktiv ist die folgende Vorschrift: Auf die Fehlbeträge ist § 8c des KStG entsprechend anzuwenden; dies gilt auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

Das bedeutet, dass selbst bei der Prüfung eines möglichen vortragsfähigen Gewerbeverlustes einer Mitunternehmerschaft an der eine oder mehrere Mitunternehmerschaften wiederum als Gesellschafter beteiligt sind (sogenannte Mehr- oder doppelstöckige Personengesellschaften) und an deren Ende eine Körperschaft steht, mögliche Anteilswechsel auf der Ebene der

Körperschaft Auswirkungen bis hoch zur Ebene der Personengesellschaft haben; demzufolge ist für die Gewerbesteuer der § 8c KStG in all seinen Facetten ebenso prüfungswürdig.

2.4 Ausblick auf die Steuerberaterprüfung 2019/2020 und Hinweise zur Vorbereitung

Es ist den letzten Jahren vermehrt die Tendenz zu verzeichnen, dass die Ertragsteuerklausuren in viele kleine Einzelfälle gestückelt werden. Aufgrund der in den Vorjahren abgearbeiteten Exotenfälle, kann in der kommenden Steuerberaterexamensklausur wieder mit etwas mehr Normalität gerechnet werden.

Die Themenschwerpunkte im Körperschaftsteuerrecht betrafen in den letzten Jahren verstärkt Sonderfälle der verdeckten Gewinnausschüttungen sowie der verdeckten Einlagen. Aufgrund der nunmehr durch mehrere Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechungen gefestigten Rechtsgrundlagen eignen sich in diesem Jahr wiederholt die Vorschriften des § 8b KStG (§ 8a KStG i.V.m. § 4h EStG aufgrund der verfassungsrechtlichen Bedenken eher nicht) sowie die des § 8 Abs. 3 Satz 3 ff. KStG im Wechselspiel mit dem § 15 Abs. 4 Satz 6 ff. EStG sowie den §§ 27 und 28 KStG als Themengebieten für den Körperschaftsteuerrecht. Da jedoch davon auszugehen ist, dass nunmehr auf dem Gebiet des Umwandlungssteuerrechts und auch auf dem Internationalen Steuerrecht der erhöhte Fokus zu liegen scheint, wird es sich bei den Aufgaben im Körperschaftsteuerrecht um kleine in sich geschlossene Aufgabenteile handeln. Es erscheint von den bisherigen Prüfungsaufgaben eine mögliche Behandlung von grenzüberschreitenden Beurteilungen von Sachverhalten als durchaus denkbar, die sich einerseits mit der Wechselwirkung des § 12 KStG und den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen beschäftigen und anderseits sich auch aus versteckten Rechtsnormen ergeben könnten, die dem Körperschaftsteuerrecht den Anwendungsvorrang vor einem möglichen Doppelbesteuerungsabkommen einräumen (beispielsweise § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG oder § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 50d Abs. 10 EStG). Abschließend sollte in jedem Fall der Sonderstellung des AStG Beachtung geschenkt werden, da sich hier aufgrund der Vielzahl von Sondervorschriften Wissensabfragen anhand kleiner Sachverhaltsdarstellungen in jedem Fall ergeben.

IV. Klausur Buchführung und Bilanzierung

I. Klausur Bilanzierung

I.I Besonderheiten der Klausur Bilanzierung

Während sich die übrigen Prüfungsklausuren in der Regel aus mehreren Rechtsgebieten zusammensetzen, nämlich Verfahrensrecht und andere Rechtsgebiete (z.B. Erbschaftsteuer, Umsatzsteuer) und Ertragsteuerrecht (mit den Schwerpunkten Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer), werden bei der Bilanzklausur sechs Stunden fast ausschließlich Bilanzierungskenntnisse abgefragt. Diese werden auch bei den Themen Umwandlungsrecht und Umwandlungssteuerrecht gefordert.

Das bedeutet, dass hier **keine Ausweichmöglichkeiten auf andere Rechtsgebiete** bestehen. Schwächen in einem Fachgebiet können nicht durch Stärken in einem anderen kompensiert werden. Nur in Ausnahmefällen – wenn der Umwandlungsrechtsanteil verhältnismäßig hoch ist – könnte dies gelingen.

Die Bilanzklausur fordert in starkem Maße einen Überblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht, da sowohl handelsrechtliche Vorschriften (HGB und Umwandlungsgesetz), als auch die gesamte Bandbreite des Steuerrechts abrufbar sein müssen. Hier sind Kenntnisse aus dem Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetz genauso erforderlich wie aus dem Grunderwerbsteuer-, Umwandlungssteuergesetz und der Abgabenordnung. Darauf hinaus sind auch Sachverhalte mit Bezug zum internationalen Steuerrecht zu erwarten. In der Steuerberaterprüfung des Jahres 2015/2016 wurde erstmalig die Steuerentstrickung gem. § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, § 12 KStG thematisiert. Denkbare Fallgestaltungen könnten also im Bereich der Steuerentstrickung bzw. Steuerverstrickung verknüpft mit der Anwendung von § 4g EStG, im Bereich des Umwandlungssteuerrechts anfallen oder einfach nur die §§ 50a ff. EStG betreffen.

Beispiel 1: Bewertung mit den Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, ggf. § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG i.V.m. R 6.3 EStR, § 9b Abs. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 UStG unter Berücksichtigung der BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 und vom 22.06.2010, BStBl I 2010, 597.

Beispiel 2: Berechnung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrückstellung; § 249 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, § 4 Abs. 5b EStG, §§ 7–10 KStG, §§ 7–11 GewStG.

Beispiel 3: Erwerb GmbH-Anteil mit 95 % oder 95 % neue Gesellschafter einer Personengesellschaft (mit einem inländischen Grundstück im Betriebsvermögen) und nachträglichen Anschaffungskosten; § 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG, H 6.2 EStH, § 1 Abs. 3 GrEStG.

(Hier ist auch vermehrt mit Fällen des § 1 Abs. 2a, 3 und 3a EStG zu rechnen; sog. RETT Blocker Modelle im Rahmen von Personengesellschaften.)

Beispiel 4: Überführung eines Wirtschaftsguts aus dem inländischen Stammhaus in die ausländische Betriebsstätte; ggf. DBA, § 4 Abs. 1 S. 3 + 4 EStG bzw. § 12 KStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Hs. 2 EStG, § 4g EStG.

Beispiel 5: Grenzüberschreitende Umwandlungsfälle.

Die in früheren Jahren in der Aufgabenstellung oftmals geforderte Einheitsbilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) wird nur noch selten erreichbar und Gegenstand der Aufgabenstellung sein. In diesem Zusammenhang ist das BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239, Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 5/14 (rückwirkende Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2009), in dem die **Grundsätze der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG) neu ausgelegt wurden, zu beachten. Es ergeben sich neben diversen Abweichungen gegenüber der Maßgeblichkeit des HGB in der alten Fassung auch einige Unstimmigkeiten. Hier ist bis zur Prüfung die aktuelle Entwicklung zu beachten (z.B. bei den Ansatzpflichten bei Herstellungskosten im Steuerrecht, Verweis auf das BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296). Zwischenzeitlich wurde hier durch die gesetzliche Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG Klarheit geschaffen.

Auch bei der Bilanzklausur liegt der Unterschied zwischen Erfolg und Misserfolg in der Intensität der Vorbereitung, die man objektiv nicht mit messbaren Größen erfassen kann. Die Erfolgsaussichten steigen analog zu der Anzahl unter Prüfungsbedingungen geschriebener Übungsklausuren.

Meinungen, die den Prüfungsteilnehmern, die in der Steuerberatung oder Wirtschaftsprüfung beschäftigt sind, größere Bestehensquoten zurechnen, treffen (bestätigt durch die bisherigen Ergebnisse) nicht zu. Die prozentual größte Erfolgsquote im Examen erzielen seit Jahren traditionell die Diplom-Finanzwirte aus der Finanzverwaltung. Damit ist eindrucksvoll widerlegt, dass man nicht täglich mehrere Bilanzen erfolgreich abschließen muss, um ein ausreichendes Prüfungsergebnis in der Bilanzklausur zu erzielen. Allerdings ist es ratsam, soweit man die „Buchung von Geschäftsvorfällen“, also die reine Buchführung nicht beherrscht, sich hier selbstständig fortzubilden. Diese Kenntnisse werden vorausgesetzt.

Auch in der Bilanzklausur können aktuelle Rechtsprobleme thematisiert werden. Dies gilt besonders wenn die Rechtsprechung rückwirkend für offene Jahre anzuwenden ist. Gerade die Ersatzklausur, die in der Regel erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt wird, könnte diese Probleme beinhalten.

1.2 Themenschwerpunkte der letzten Jahre

Examens-jahr	Bilanzsteuerrechtsthemen					
	Anschaffungs-/ Herstellungskosten mit Sonderproblemen	Beteiligungen und Erträge	Selbständige Gebäudeteile etc.	Rücklagen, IAB	Rückstellungen	Forderungen, Verbindlichkeiten
1997/98	20 %	15 %	30 %	–	15 %	–
1998/99	–	15 %	25 %	–	–	10 %
1999/00	15 %	10 %	15 %	–	10 %	–
2000/01	–	35 %	–	–	–	–
2001/02	20 %	–	20 %	–	–	5 %
2002/03	–	10 %	15 %	–	30 %	5 %
2003/04	10 %	10 %	25 %	–	10 %	10 %
2004/05	–	20 %	30 %	–	30 %	–
2005/06	–	–	20 %	10 %	20 %	15 %
2006/07	35 %	10 %	15 %	10 %	–	–
2007/08	15 %	–	15 %	10 %	5 %	–
2008/09	5 %	15 %	15 %	–	–	30 %
2009/10	–	–	20 %	25 %	15 %	–
2010/11	10 %	10 %	15 %	10 %	5 %	–
2011/12	20 %	20 %	–	10 %	10 %	10 %
2012/13	5 %	5 %	25 %	5 %	10 %	–
2013/14	10 %	–	10 %	10 %	10 %	–
2014/15	–	10 %	15 %	–	–	15 %
2015/16	–	–	10 %	–	10 %	10 %
Summe 1998-2016	8,68 %	9,74 %	16,84 %	4,74 %	9,47 %	5,79 %

Examens-jahr	Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanz, Einbringung von Wirtschaftsgütern in Personengesellschaften	Bilanzsteuerrechtsthemen				
		Gesellschafterwech-sel, Austritt aus Personen-gesellschaften	Auslandssach-verhalte	Anpassung nach Betriebs-prüfung, Mehr-/Weni-ger-Rechnung	Sonstige The-menberei	Umwandlungs-fälle
1997/98	–	–	–	–	20 %	–
1998/99	–	50 %	–	–	–	–
1999/00	30 %	–	10 %	10 %	–	–
2000/01	–	–	–	–	25 %	40 %
2001/02	–	–	10 %	–	10 %	35 %
2002/03	–	25 %	–	10 %	5 %	–
2003/04	30 %	–	–	–	5 %	–
2004/05	–	–	–	–	20 %	–
2005/06	–	–	–	–	20 %	–
2006/07	–	–	–	–	25 %	5 %
2007/08	–	25 %	–	30 %	–	–
2008/09	20 %	–	–	–	–	15 %
2009/10	–	–	–	30 %	10 %	–
2010/11	30 %	–	–	–	20 %	–
2011/12	25 %	–	–	–	5 %	–
2012/13	–	30 %	5 %	–	15 %	–
2013/14	10 %	10 %	–	10 %	30 %	–
2014/15	15 %	–	–	10 %	25 %	10 %
2015/16	10 %	20 %	10 %	10 %	20 %	–
Summe 1998–2016	8,95 %	8,42 %	1,84 %	8,16 %	12,11 %	5,26 %

Band 4

Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung

Stephan Schmidt/Alexandra Albert/
Heiko Schröder/Günter Maus/Jörg-Thomas Knies

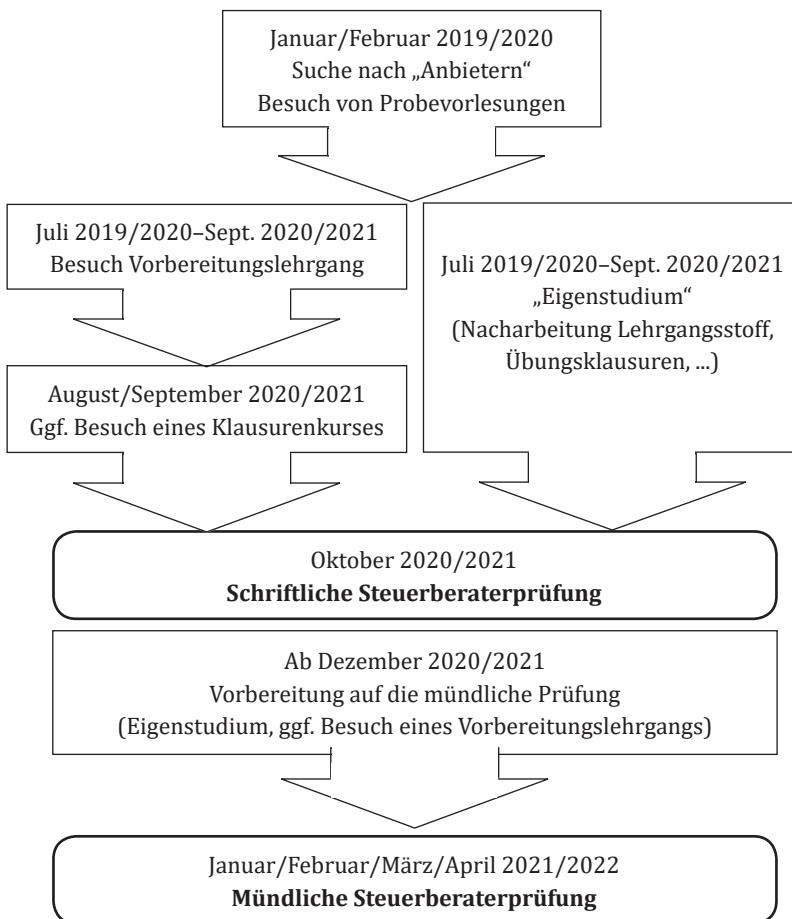
Einkommensteuer

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

Es ist jedoch nicht so, dass allein der Besuch derartiger Vorbereitungslehrgänge, seien diese auch noch so gut, ausreichend für das Bestehen der Prüfung ist. Darüber hinaus, müssen die besprochenen Themen nachbearbeitet und ggf. sichtbare Lücken selbstständig geschlossen werden. Wie bereits erwähnt, ist neben dem „Wissen“ auch noch das „Üben“ gefragt. Je mehr Übungsklausuren geschrieben werden, desto besser kommt man mit dem Zeitmanagement zurecht und erlernt die Fähigkeit, die in den Klausuren enthaltenen Fragestellungen zu erkennen und diese gutachterlich in der zur Verfügung stehenden Zeit zu beantworten. In diesem Zusammenhang sei nochmals daran erinnert, dass man aus Fehlern lernen sollte. Wer jeden Fehler notiert und wer „seine Fehlersammlung“ immer wieder anschaut, so dass diese in Zukunft nicht nochmals gemacht werden, kommt dem Ziel die Prüfung zu bestehen, ein großes Stück näher.

Eine beispielhafte Grobplanung könnte wie folgt aussehen:



Darüber hinaus muss natürlich noch eine realistische Feinplanung erstellt werden, in welcher festgelegt wird, an welchen Tagen in welchem zeitlichen Umfang gearbeitet werden soll. Hierbei ist es auch wichtig zu entscheiden, wo bereite ich mich vor. Es sollte ein ruhiger Ort mit möglichst wenig Ablenkung sein. Ein Raum, in dem andere Familienangehörige vor dem Fernseher sitzen oder in dem die Kinder spielen, ist sicherlich nicht dazu geeignet. In den Abendstunden ist es wichtig, dass eine ausreichende Beleuchtung vorhanden ist.



Wenn Sie einen Vorbereitungslehrgang besuchen, sollten Sie am ersten Tag bewusst früher kommen. So können Sie sich, je nachdem ob Sie lieber vorne oder hinten, links, rechts oder in der Mitte sitzen wollen, „Ihren“ Platz für den gesamten Lehrgang aussuchen.

Die Seminarzeiten sind vorgeben. Wann Sie zuhause lernen bestimmen Sie selbst. Während der Arbeitstage kommen naturgemäß i.d.R. nur die Abendstunden in Betracht. Am Wochenende sollten Uhrzeiten entsprechend dem eigenen Biorhythmus gewählt werden. Wichtig dabei sind auch die Pausen. Wenige können 4 Stunden am Stück effektiv lernen. Probieren Sie, ob es nicht besser ist, jeweils nach einer Stunde eine kurze Pause von z.B. 10 Minuten zu machen. In dieser Zeit sollten Sie den Arbeitsplatz verlassen, einen Espresso trinken, an die frische Luft gehen oder sich mit ihrem Partner/ihrer Partnerin unterhalten. Wichtig ist auch für Abwechslung zu sorgen. Kein Mensch kann 8 Stunden am Tag nur Bilanzsteuerrecht lernen. Denkbar ist z.B. jeweils nach 2 Stunden das Fach zu wechseln (z.B. 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Einkommensteuer, 2 Stunden Bilanzsteuerrecht, 2 Stunden Umsatzsteuer).

Seien Sie realistisch. Die Rechtsgebiete sind so umfassend, dass niemand in der Lage ist alles zu wissen. Jeder der an der Steuerberaterprüfung teilnimmt hat Wissenslücken.

Lassen Sie sich auch nicht verrückt machen. Wenn Sie ein bestimmtes Problem nicht verstehen, dürfen Sie sich nicht hineinsteigern, so dass Panik aufkommt. Vielleicht hilft ein Gespräch mit einem Kollegen oder der Blick in ein Fachbuch weiter. Denkbar ist es auch einen Dozenten des besuchten Lehrgangs zu fragen. Hilft alles nicht weiter – Mut zur Lücke! Man darf nicht an einem Problem hängenbleiben und sich darin festbeißen.



Sie werden immer wieder Rückschläge erleiden, den Mut verlieren und eine innere Stimme wird Ihnen sagen „Du schaffst es nicht“. Hören Sie nicht darauf. Anderen geht es genauso. Motivieren Sie sich indem Sie sich immer wieder Ihr Ziel (das Bestehen der Steuerberaterprüfung) vor Augen halten. Der berufliche Aufstieg und die damit verbundenen Vorteile werden Sie für Ihre Mühe und Opfer belohnen.

Alternativ zum Besuch eines Vorbereitungslehrgangs ist die Teilnahme an einem Fernlehrgang. Hier erhält der Teilnehmer Lehrbriefe, die er selbstständig bearbeiten muss. Hier stellt sich die Frage, ob das eher dem eigenen Lerntyp entspricht. Ein großer Nachteil kann hier sein, dass man nicht die Möglichkeit hat sich mit anderen Teilnehmern auszutauschen und ggf. eine Lerngemeinschaft zu bilden.



Haben Sie die Absicht einen Fernlehrgang zu buchen? Lassen Sie sich in diesem Fall von verschiedenen Anbietern (Eingabe Suchmaschine: „Fernlehrgang Steuerberaterprüfung“) Lehrbriefe zur Ansicht zuschicken. Erst danach sollten Sie sich entscheiden, ob Sie sich mit einem Fernlehrgang vorbereiten wollen und ggf. bei welchem Anbieter Sie buchen.

II. Darstellung des Einkommensteuerrechts

1. Einführung

Das heutige Einkommensteuergesetz (EStG) geht auf das Reichseinkommensteuergesetz vom 29.03.1920 zurück. Vorläufer waren diverse Ländergesetze (z.B. Sachsen von 1871) sowie das preußische EStG von 1891.

Bei der Einkommensteuer handelt es sich um eine **Geldleistung**, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den die Leistungspflicht anknüpft, vgl. § 3 Abs. 1 AO. Hiervon abzugrenzen sind z.B. Gebühren (Gegenleistung für eine besondere Leistung der Verwaltung), Sozialversicherungsbeiträge (Gegenleistung für angebotene Leistungen der Verwaltung) sowie Zwangsgelder oder Geldstrafen (Druckmittel bzw. Sanktion).

Die Einkommensteuer wird auf das Einkommen natürlicher Personen erhoben und daher auch als **Personensteuer** bezeichnet (im Gegensatz z.B. zur Gewerbesteuer, die an das Objekt Gewerbebetrieb anknüpft). Systematisch handelt es sich um eine **Ertragsteuer** (z.B. im Gegensatz zur Umsatzsteuer). Da bei der Einkommensteuer der Steuerzahler und der Steuerträger identisch sind (z.B. im Gegensatz zur Umsatzsteuer) spricht man auch von einer **direkten Steuer**.

Das Aufkommen der Einkommensteuer steht nach Art. 106 Abs. 3 GG dem Bund und den Ländern gemeinsam zu (**Gemeinschaftsteuer**), soweit es nicht nach Art. 106 Abs. 5 GG den Gemeinden zugewiesen wird. Die Gemeinden erhalten einen Anteil am Aufkommen, der von den Ländern an ihre Gemeinden auf der Grundlage der Einkommensteuerleistungen ihrer Einwohner nach Art. 106 Abs. 5 GG weiterzuleiten ist. Der Anteil wird so ermittelt, dass die Gemeinden an den Einkommensteuerzahlungen ihrer Bürger nach der Steuerstärke beteiligt werden, aber auch eine Nivellierung zwischen einkommensteuerstarken und einkommensteuerschwachen Gemeinden erfolgt. Der Verteilungsschlüssel für eine Gemeinde ist von ihrer Einwohnerzahl abhängig (Details siehe z.B. für Baden-Württemberg unter www.statistik.baden-wuerttemberg.de). Den Gemeinden stehen 15 % der Lohn- und Einkommensteuer sowie 12 % der Kapitalertragsteuer zu, die im Gebiet des Landes vereinnahmt werden (§ 1 Gemeindefinanzreformgesetz).

Die Einkommensteuer trägt etwa zu einem Drittel zum Gesamtsteueraufkommen bei.

Die Einkommensteuer wird grundsätzlich auf der Basis einer Steuererklärung des Steuerpflichtigen **veranlagt**. Das Finanzamt kann Einkommensteuer-Vorauszahlungen festsetzen. Besondere Erhebungsformen (und keine eigene Steuer) sind die Lohnsteuer (für Arbeitnehmer), die Kapitalertragsteuer (für Kapitaleinkünfte) und die Bauabzugsteuer (für Bauhandwerker).

Rechtsquellen der Einkommensteuer sind das **EStG** (Bundesgesetz mit Zustimmung des Bundesrats), die **EStDV** (Einkommensteuerdurchführungsverordnung) und die **LStDV** (Lohnsteuerdurchführungsverordnung). Bei Verordnungen handelt es sich um sog. materielle Gesetze, die von der Verwaltung aufgrund einer Ermächtigung in Art. 80 GG verabschiedet werden. Weitere wichtige Grundlagen sind bindende Verwaltungsanweisungen, z.B. die **EStR** (Einkommensteuerrichtlinien), die **LStR** (Lohnsteuerrichtlinien), **BMF-Schreiben** (Schreiben des Bundesfinanzministeriums), **Ländererlasse** etc. Sie stellen keine Gesetze dar, begründen aber nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung, der sich aus Art. 3 GG ergibt, Rechte für den Steuerpflichtigen und haben daher in der Praxis eine erhebliche Bedeutung. Die Richtlinien sind entsprechend dem Gesetz aufgebaut (Beispiel: R 3 EStR sind die Richtlinien zu § 3 EStG). Sie werden durch **Hinweise** (z.B. EStH) ergänzt, die die Funktion eines Kommentars haben und häufig wichtige Rechtsprechung zitieren. Des Weiteren wird das Steuerrecht durch **Gerichtsentscheidungen** geprägt, z.B. Entscheidungen der Finanzgerichte, des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH).

13. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

13.1 Die Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG liegen **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** vor, wenn der Steuerpflichtige eine:

- selbständige
- nachhaltige Betätigung mit der
- Absicht, Gewinn zu erzielen ausübt und
- sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt
- die Tätigkeit nicht unter § 18 EStG fällt.

Des Weiteren ist als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal zu berücksichtigen, dass die so beschriebene Tätigkeit keine reine Vermögensverwaltung darstellt, also anderes ausgedrückt den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreitet (vgl. R 15.7 EStR).

Die Beurteilung einer Tätigkeit als gewerblich i.S.v. § 15 EStG ist zum einen für die Frage der **Gewinnermittlung** von Bedeutung (vgl. § 4 Abs. 1 und 3 EStG, § 238 HGB, §§ 140, 141 AO), zum anderen unterliegen nur gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer (vgl. § 2 GewStG).

Beispiel 1:

Ein Steuerpflichtiger verkauft über das Internet am 01.03.2019 einen Schrank, den er am 02.01.2019 bei einem schwedischen Möbelhaus gekauft hat. Er macht dabei einen Gewinn von 200 €.

Lösung:

Es handelt sich bei der Veräußerung nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die Tätigkeit ggf. zwar nachhaltig sein kann, aber der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung durch den Verkauf des einen Schranks nicht überschritten wird. Da es sich nicht um gewerbliche Einkünfte handelt und die Regelung des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG (der Schrank kann als Gegenstand des täglichen Gebrauchs angesehen werden, § 23 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) auch nicht eingreift, muss der Steuerpflichtige den Gewinn nicht versteuern.

Beispiel 2:

Ein Steuerpflichtiger verkauft über eBay laufend alte Schränke. Er erwirbt diese aus Haushaltsauflösungen oder von diversen Großhändlern. Im Veranlagungszeitraum 2019 hat der Steuerpflichtige Schränke für 3.000 € eingekauft und für 8.000 € verkauft.

Lösung:

Da der Steuerpflichtige aufgrund seiner intensiven Verkaufstätigkeit gewerblich tätig ist, muss er seinen Gewinn nach § 15 EStG versteuern. Durch seine Vorgehensweise überschreitet er den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung. Er kann den Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 EStG durch Bilanzierung oder nach § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen wird er sicherlich die letztere Möglichkeit wählen. Er hat dann im Veranlagungszeitraum 2019 einen Gewinn i.H.v. (8.000 € ./ 3.000 € =) 5.000 € anzusetzen.

13.1.1 Selbständige Tätigkeit

Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und auf eigene Verantwortung (Initiative) ausgeübt wird (vgl. H 15.1 EStH „Allgemeines“). Für die Frage, ob ein Steuerpflichtiger selbständig oder nichtselbständig tätig ist, kommt es nicht allein auf die vertragliche

Bezeichnung (z.B. Versicherungsagent, Kundenberater etc.) oder die Form der Entlohnung (z.B. ausschließlich erfolgsabhängige Vergütung) an. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden (vgl. H 15.1 EStH „Gesamtbeurteilung“).

Mitunter kann die Abgrenzung problematisch sein, da in der Praxis immer neue Formen der Arbeit entstehen (z.B. Subunternehmer für einen Paketdienst, Kundenberater einer Versicherung auf Provisionsbasis etc.). Ein wichtiges Abgrenzungskriterium gegenüber den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bietet **§ 1 Abs. 2 LStDV**. Danach liegt ein Dienstverhältnis (= § 19 EStG) vor, wenn der Angestellte (Beschäftigte) dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens:

- unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder
- im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Indizien für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit i.S.d. § 19 EStG können z.B. sein (vgl. H 19.0 LStH „Allgemeines“):

- Feste Arbeitszeiten,
- Anspruch auf Urlaub,
- Lohnfortzahlung im Krankheitsfall,
- festes Grundgehalt,
- Verbot, für andere Unternehmen zu arbeiten,
- Kündigungsschutz und Ähnliches.

Beispiel 1:

Der Steuerpflichtige ist Eigentümer eines Lkw. Er fährt ausschließlich als Subunternehmer für eine Spedition. Diese beauftragt ihn von Fall zu Fall. Er muss sich aber an sechs Tagen in der Woche von 8:00 Uhr morgens bis 22:00 Uhr abends zur Verfügung halten. Die Bezahlung erfolgt ausschließlich nach gefahrenen Kilometern.

Lösung:

Der Steuerpflichtige hat zwar wenig Gestaltungsspielraum für seine Tätigkeit. Er ist letztlich abhängig von seinem Auftraggeber. Dennoch arbeitet er auf eigene Rechnung und Gefahr und erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beispiel 2:

Eine Steuerpflichtige ist nach erfolgreichem Abschluss als bachelor of laws für eine Bank tätig. Ihre Aufgabe ist die Betreuung von vermögenden Kunden. Sie erhält ein geringes Grundgehalt und eine Provision für jeden erfolgreichen Abschluss. Sie ist an keine festen Arbeitszeiten gebunden, muss aber jeden Abend einen Bericht über ihre Tätigkeit schreiben. Sie hat in der Bank ein Arbeitszimmer, in dem sie Besprechungen abhalten kann. An gemeinsamen Mitarbeiter-Besprechungen muss sie regelmäßig teilnehmen. Es ist ihr untersagt, Produkte anderer Anbieter zu verkaufen.

Lösung:

Auch wenn die Steuerpflichtige in der Gestaltung ihrer Arbeit sehr frei ist, liegt doch ein Arbeitsverhältnis vor. Aufgrund des Arbeitszimmers, der Pflichtteilnahme an Besprechungen, des Grundgehalts etc. liegen typische Elemente eines Arbeitsvertrags vor; somit erzielt die Steuerpflichtige Einkünfte nach § 19 EStG.

13.1.2 Nachhaltige Betätigung

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Da die Wiederholungsabsicht dem Steuerpflichtigen nur schwer nachgewiesen werden kann, kommt den tatsächlichen Umständen besondere Bedeutung zu. Die Rechtsprechung sieht daher das **Merkmal der Nachhaltigkeit** insbesondere dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige eine Mehrzahl von gleichartigen Handlungen (z.B. mehrere Verkäufe auf einem Flohmarkt) vornimmt (vgl. H 15.2 EStH „Wiederholungsabsicht“).

Bei **erkennbarer Wiederholungsabsicht** (z.B. Druck von Prospekten oder Visitenkarten, Internet-Auftritt etc.) kann bereits eine einmalige Handlung den Beginn einer fortgesetzten Tätigkeit begründen (z.B. Einkauf von Ware).

Wie bei den anderen Tatbestandsmerkmalen ist auch hier die Abgrenzung mitunter sehr problematisch.

13.1.3 Gewinnerzielungsabsicht/Liebhaberei

Übt der Steuerpflichtige eine übliche und anerkannte Tätigkeit aus, so kann in der Regel unterstellt werden, dass er die Absicht hat, Gewinne zu erzielen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat die Meisterprüfung bestanden und meldet einen Kfz-Betrieb an. In diesem Fall kann man ohne weiteres davon ausgehen, dass er mit diesem Betrieb Gewinne erzielen will. Ob er dann diese Gewinne sofort oder erst in späteren Jahren erzielt, spielt zunächst keine Rolle.

Liegen dagegen untypische Sachverhalte vor, so muss geprüft werden, ob der Steuerpflichtige einen „**Totalgewinn**“ in Form eines positiven Ergebnisses von der Gründung bis zur Veräußerung, Aufgabe oder Liquidation anstrebt (vgl. H 15.3 EStH „Totalgewinn“). Hierzu müssen wieder äußere Indizien herangezogen werden, um daraus auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen zu schließen. Derartige Indizien können z.B. sein:

- Art und Weise der Betriebsführung (z.B. Werbung, Öffnungszeiten, Preisgestaltung, Personal, Ausbildung etc.),
- Branche (kritisch z.B. Betrieb einer Reitschule, unproblematisch z.B. Tätigkeit als Gipser),
- Kapitaleinsatz (z.B. umfangreicher Wareneinkauf und Ähnliches).

Im Zweifel muss der Steuerpflichtige eine schlüssige Übersicht über mögliche Einnahmen und zu erwartende Betriebsausgaben für einen längeren repräsentativen Zeitraum vorlegen. Unschädlich sind **Anlaufverluste**, wie sie bei Gründung eines Betriebs regelmäßig anfallen. Problematisch werden derartige Verluste erst, wenn sie über eine lange Zeitspanne anfallen und mit einer Besserung der Ertragssituation nicht zu rechnen ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist beamteter Sportlehrer. Nebenher betreibt er eine Tennishalle. Dabei vermietet er die Halle stundenweise an Dritte und gibt auch gelegentlich Trainerstunden. Zehn Jahre nach Übernahme der Halle hat der Steuerpflichtige noch in keinem Jahr einen Gewinn erzielt.

Lösung:

Der Betrieb einer Tennishalle ist schon von der Branche her kritisch, da hier private Motive (z.B. das Tennis spielen mit Freunden, Bekannten und Verwandten als Freizeitgestaltung) sicher keine untergeordnete Bedeutung haben (weitere Beispiele s. H 15.3 EStH „Abgrenzung der Gewinnerzielungsabsicht zur Liebhaberei“). Die Tatsache, dass der Sportlehrer bisher jedes Jahr Verluste erzielte,

könnte ein starkes Indiz für eine Liebhaberei sein. Es ist dem Sportlehrer aber unbenommen, seine Gewinnerzielungsabsicht gegenüber dem Finanzamt darzulegen (z.B. durch ein betriebswirtschaftliches Gutachten).

Kommt man zu dem Ergebnis, dass die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen ist, so ist die Tätigkeit als sog. **Liebhaberei** einzustufen und steuerlich dem privaten Bereich zuzurechnen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hat ein Gewerbe angemeldet und vermietet einen Oldtimer für bestimmte Ereignisse (z.B. Hochzeiten, Werbung etc.). Das Finanzamt hat die Tätigkeit als Liebhaberei eingestuft, da die Ausgaben für die Wartung des Fahrzeugs in keinem Verhältnis zu den erzielbaren Einnahmen stehen.

Lösung:

Es liegen keine Einkünfte nach § 15 EStG vor. Der Steuerpflichtige kann die Verluste grundsätzlich steuerlich nicht geltend machen. Allenfalls ist zu prüfen, ob die Vermietung unter den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG fällt. Sofern die Verluste im Rahmen dieser Einkunftsart erzielt werden, scheidet eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten jedoch aus, vgl. § 22 Nr. 3 S. 3 EStG.

Die Beurteilung einer Tätigkeit als Liebhaberei bedeutet jedoch nicht, dass ggf. in späteren Jahren im Rahmen der Tätigkeit erzielte Gewinne steuerlich unbeachtlich sind. Entwickelt sich der Betrieb – entgegen der ursprünglichen Beurteilung – positiv und ist mit künftigen Gewinnen zu rechnen, so muss der Steuerpflichtige von sich aus die Einkünfte wieder erklären, da er sonst das Finanzamt über steuerlich erhebliche Tatsachen in Unkenntnis lässt (vgl. den Tatbestand des § 370 AO).

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Steuerpflichtige erwirbt in der Folgezeit mehrere Oldtimer, geht intensiv in die Werbung und betreibt den Betrieb nun im ersten Jahr mit einem – wenn auch sehr geringen – Gewinn.

Lösung:

Sobald dies erkennbar ist – also nicht erst, wenn Gewinne erzielt werden – muss der Steuerpflichtige von sich aus eine Steuererklärung abgeben.

13.1.4 Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Eine **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr** liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- oder Gütertausch teilnimmt. Die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erfordert, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er sich mit ihr an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wendet und damit seinen Willen zu erkennen gibt, ein Gewerbe zu betreiben (H 15.4 EStH „Allgemeines“).

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist weit auszulegen. Sie kann auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige nur für einen bestimmten Vertragspartner tätig wird (z.B. als selbständiger Elektriker, der überwiegend für einen großen Industriebetrieb arbeitet) oder Leistungen nur Angehörigen gegenüber erbracht werden (H 15.4 EStH „Kundenkreis“).

13.1.5 Abgrenzung zu § 18 EStG

Die für einen Gewerbebetrieb geltenden positiven Voraussetzungen (Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) gelten auch für die **selbständige Arbeit** i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG. Sind die Voraussetzungen des § 18 EStG erfüllt, so geht diese Norm der Regelung des § 15 EStG vor.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist selbständiger Arzt.

Lösung:

Auch wenn er die Tatbestandsmerkmale des § 15 EStG erfüllt, fällt seine Tätigkeit unter § 18 EStG.

Dieser Vorrang des § 18 EStG gilt aber nicht, wenn der Freiberufler seine freiberufliche Tätigkeit mit typisch gewerblichen Tätigkeiten vermengt und die verschiedenen Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie nicht getrennt erfasst werden können (vgl. H 15.6 EStH „Gemischte Tätigkeit“).

Beispiel 1:

Ein Rechtsanwalt betreibt neben seiner Praxis eine Kunst-Galerie (keine Liebhaberei).

Lösung:

Da die beiden Tätigkeiten leicht und einfach trennbar sind, erzielt er mit der Praxis Einkünfte nach § 18 EStG und mit der Galerie Einkünfte nach § 15 EStG.

Beispiel 2:

Ein Architekt vermittelt seinen Bauherren Grundstücke und verlangt dafür die übliche Makler-Provision.

Lösung:

In diesem Fall lassen sich die Tätigkeiten nicht trennen. Die an und für sich freiberufliche Tätigkeit als Architekt wird durch die gewerbliche Tätigkeit als Immobilienmakler „gefärbt“. Damit liegen insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Der Architekt unterliegt damit auch mit seinen Gewinnen aus dem Architekturbüro der Gewerbesteuer.

Die EStR 15.5 und die EStH 15.5 enthalten die Abgrenzungen zwischen gewerblicher Tätigkeit und Land- und Forstwirtschaft. Die EStH 15.6 enthalten eine Auflistung von Urteilen, die zur Abgrenzung zwischen gewerblichen Einkünften und solchen aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG ergangen sind. Die Entscheidungen lassen keine Systematik erkennen und sind auf keinen Fall anhand einer teleologischen Auslegung vor dem Hintergrund des Äquivalenzprinzips getroffen worden.

Drei BFH-Entscheidungen vom 22.9.2009, VIII R 31/07, VIII R 63/06 und VIII R 79/06 betreffen den immer strittigen Bereich der „Computerfachleute“.

Der BFH hat mit Urteil vom 22.9.2009, VIII R 31/07 entschieden, dass ein Diplom-Ingenieur (Studienrichtung technische Informatik), der als Netz- oder Systemadministrator eine Vielzahl von Servern betreut, den Beruf des Ingenieurs ausübt und mithin freiberufliche, nicht der Gewerbesteuer unterliegende Einkünfte erzielt.

In zwei weiteren Revisionsverfahren hat der BFH mit Urteilen vom selben Tag (VIII R 63/06 und VIII R 79/06) weitere technische Dienstleistungen, die ausgewiesene Computerfachleute erbracht hatten, als ingenieurähnlich eingestuft. In der bisherigen Rechtsprechung des BFH war erklärt, dass die Entwicklung

von anspruchsvoller Software durch Diplom-Informatiker oder vergleichbar qualifizierte Autodidakten eine ingenieurähnliche und damit freie Berufstätigkeit darstellt. Für den technischen Bereich der elektronischen Datenverarbeitung hat der BFH nunmehr den Kreis der ingenieurähnlichen Tätigkeiten erweitert. Danach kann neben dem sogenannten software-engineering auch die Administratoren-tätigkeit, die Betreuung, individuelle Anpassung und Überwachung von Betriebssystemen oder die Tätigkeit als leitender Manager von großen IT-Projekten als freiberuflich zu qualifizieren sein.

Mit Beschluss vom 7.9.2010, VIII B 23/10 hat der BFH klargestellt, dass eine Kureraterin keine dem Rechtsanwalt ähnliche Tätigkeit ausübt.

Der BFH hat seine Rechtsprechung zur Qualifikation der Einkünfte von berufsmäßigen Betreuern und Verfahrenspflegern geändert und die Einkünfte als nicht gewerblich behandelt (BFH vom 15.6.2010, VIII R 10/09 und VIII R 14/09). Damit unterliegen die Einkünfte nicht mehr der Gewerbesteuer. In den entschiedenen Fällen hatte das Finanzamt die Einkünfte von Rechtsanwälten, die neben ihrer anwaltlichen Tätigkeit als Berufsbetreuer tätig waren, und die Einkünfte einer Volljuristin, die als Berufsbetreuer und Verfahrenspfleger agierte, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb eingestuft. Der BFH entschied, dass es sich nicht um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handele, sondern um Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG), für die keine Gewerbesteuer anfällt.

Danach sind die genannten Tätigkeiten den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit zuzuordnen, weil sie ebenso wie die in der Vorschrift bezeichneten Regelbeispiele (Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied) durch eine selbständige fremdnützige Tätigkeit in einem fremden Geschäftskreis sowie durch Aufgaben der Vermögensverwaltung geprägt sind. An der früheren Beurteilung, nach der Einkünfte berufsmäßiger Betreuer als gewerblich eingestuft wurden (BFH vom 4.11.2004, IV R 26/03), hält der BFH nicht mehr fest.

Insolvenzverwalter werden nicht automatisch gewerbesteuerpflchtig, wenn sie mehrere qualifizierte Mitarbeiter beschäftigen. Das hat der BFH mit Urteil vom 15.12.2010, VIII R 50/09 entschieden und damit seine bisher anders lautende Rechtsprechung geändert.

Zwei zu einer Gesellschaft zusammengeschlossene Rechtsanwälte waren als Insolvenzverwalter tätig. Sie hatten dafür verschiedene qualifizierte Mitarbeiter eingesetzt. Sie rechneten ihre Tätigkeit zur Berufstätigkeit eines Rechtsanwalts und damit zur freiberuflichen Tätigkeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Das Finanzamt ordnete die Einkünfte hingegen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein und setzte Gewerbesteuermessbeträge fest: Die Tätigkeit als Insolvenzverwalter führt grundsätzlich zu Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Würden dabei aber qualifizierte Mitarbeiter eingesetzt, handele es sich um gewerbliche Einkünfte, die die Gewerbesteuerpflcht auslösten.

Der BFH gab der klagenden Gesellschaft im Ergebnis Recht.

Allerdings hielt er an seiner bisherigen Beurteilung fest, dass die Tätigkeit eines Insolvenz-, Zwangs- und Vergleichsverwalters eine vermögensverwaltende Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG und keine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist.

Der BFH gab jedoch die vom Reichsfinanzhof entwickelte sog. Vervielfältigungstheorie auf, nach der der Einsatz qualifizierter Mitarbeiter dem „Wesen des freien Berufs“ widersprach und deshalb zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit und zur Gewerbesteuerpflcht führte. Der Gesetzgeber hatte sich davon bereits 1960 gelöst und in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG geregelt, dass eine freiberufliche Tätigkeit auch dann gegeben ist, wenn ein Freiberufler fachlich vorgebildete Arbeitskräfte einsetzt, sofern er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig bleibt. Der BFH geht von einer freiberuflichen Tätigkeit aus, wenn die Leistungen, zu deren Erbringung er sich seiner Mitarbeiter bedient, weiterhin den Stempel seiner Persönlichkeit tragen (Stempeltheorie). Ausreichend kann es mit Urteil vom 16.07.2014 (VIII R 41/12) sein, wenn in einer anästhesiologischen Gemeinschaftspraxis angestellte Fachärzte den Patienten zwar eigenständig behandeln, die Voruntersuchung sowie das „ob“ und „wie“ der Narkose jedoch durch die Gesellschafter festgelegt wurde (Übersicht unter H 15.6 EStH „Mithilfe anderer Personen“). Für Einkünfte

Erbe S:

S realisiert einen laufenden Veräußerungsgewinn, da er nach Ansicht der Verwaltung (BMF Rz. 36; Beispiel) lediglich einen Teil eines MU-Anteils veräußert. Demnach entfällt die Begünstigung des § 16 Abs. 4 und des § 34 EStG.

Veräußerungserlös	580.000 €
Kapital (s.o.)	<u>./. 82.857 €</u>
Gewinn	497.143 €

Bezüglich der Veräußerung der Beteiligung ist der Gewinn noch außerbilanziell zu kürzen (§§ 3 Nr. 40a, 3c Abs. 2 EStG):

Gewinn Beteiligung ($900.000 \text{ €} \times 580/2.100 =$) $248.571 \text{ €} \times 40 \% = 99.428 \text{ €}$. Der endgültige Gewinn beträgt damit ($497.143 \text{ €} ./. 99.428 \text{ €} =$) 397.715 € .

S könnte auch für den Gewinn aus Grundstück, Gebäude und Beteiligung eine Rücklage nach § 6b EStG bilden, wenn die Voraussetzungen des § 6b EStG jeweils erfüllt sind.

Übungsfall 6:

Der Erblasser verfügte eine **qualifizierte Nachfolgeklausel** (BMF vom 14.3.2006 a.a.O., Rz. 72 ff.). Somit wird nur die T Gesellschafterin der Import-OHG. Das Ausgleichsgeld stellt keine Anschaffungskosten auf den Gesellschaftsanteil dar. S realisiert keinen Veräußerungsgewinn (§ 16 EStG).

Die Zahlung ist der privaten Vermögensebene zuzuordnen. Damit kann die T auch die Finanzierungszinsen nicht als Sonderbetriebsausgabe geltend machen.

Problem: Sonderbetriebsvermögen

Soweit Erbe S nicht an der Gesellschaft beteiligt ist, muss das Grundstück entnommen werden. Den Entnahmegewinn ($400.000 \text{ €} ./. 100.000 \text{ €} \times \frac{1}{2} =$) 150.000 € muss der Erblasser versteuern.

Übungsfall 7:

Es liegt hier eine Erbauseinandersetzung über mehrere Jahre vor (**Teilerbauseinandersetzung**). Nach BMF vom 14.3.2006, a.a.O. Rz. 56 ff. sind die Teileakte zunächst wie eine endgültige Erbauseinandersetzung zu beurteilen:

Damit erwirbt S in 02 das Einfamilienhaus zu ($300.000 \text{ €}/600.000 \text{ €} =$) $\frac{1}{2}$ entgeltlich und zu $\frac{1}{2}$ als Erbe (§ 1922 BGB).

Da eine weitere Auszahlung innerhalb von fünf Jahren erfolgt, sind die Ausgleichszahlungen zu saldieren. Saldiert zahlt S keine Ausgleichszahlung und die T ($800.000 \text{ €} ./. 300.000 \text{ €} =$) 500.000 € . Damit ändert sich für S rückwirkend der Erwerb des Einfamilienhauses. Dieses geht zu 100 % im Wege des Erbgangs (§ 1922 BGB) auf ihn über (dies kann z.B. von Bedeutung sein, wenn er das Gebäude später vermietet).

T erwirbt den Betrieb zu ($500.000 \text{ €}/1,6 \text{ Mio. €} =$) $31,25 \%$ entgeltlich und im Übrigen im Wege des Erbgangs (§ 1922 BGB). Damit muss S einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 EStG (Verwaltungsmeinung) versteuern:

Erlös	500.000 €
Kapital ($200.000 \text{ €} \times 31,25 \% =$)	<u>./. 62.500 €</u>
Gewinn	437.500 €

T aktiviert die aufgedeckten stillen Reserven (= 437.500 €) in ihrer Bilanz.

Übungsfall 8:

Fraglich ist, wie die Übernahme der Hypotheken zu werten ist. Nach BMF vom 14.03.2006 a.a.O., Rz. 18 liegen keine Anschaffungskosten vor. Die Hypotheken sind lediglich als negatives Wirtschaftsgut im Rahmen der Realteilung zu sehen:

S: Einfamilienhaus (800.000 €) abzüglich Hypotheken (200.000 € + 300.000 € = 500.000 €); zusammen: 300.000 €

T1: Wertpapiere: 300.000 €

T2: ETW: 300.000 €

Es hat eine Realteilung **ohne** Ausgleichszahlungen stattgefunden, die als voll unentgeltlich anzusehen ist.

Übungsfall 9:

Soweit K1 an K2 einen Ausgleich leistet liegt eine **Realteilung mit Ausgleichszahlung** vor. Die Finanzierung von Ausgleichszahlungen (= Anschaffungskosten) führt stets zu Werbungskosten, soweit das erhaltene Wirtschaftsgut zur Einkunftszielung genutzt wird. Die Finanzierung des Pflichtteilsanspruchs ist privater Natur; daher keine Werbungskosten.

III. Übungsklausuren

Die Übungsklausuren entsprechen in ihrem Schwierigkeitsgrad denen einer Steuerberaterprüfung und der Steuerinspektorenprüfung (gehobener Dienst der Finanzverwaltung).

1. Übungsklausur 1

Bearbeitungszeit: 3 Stunden

I. Sachverhalt I

Allgemeine Angaben

Der ledige T.M., geboren am 24.10.1972, ist wohnhaft in Bremen, Hansestraße 28.

Er ist Vater des am 04.03.2000 geborenen Sohnes Jonas D. Der Sohn hat seinen Wohnsitz bei ihm gemeldet. In 2018 hat T.M. das Kindergeld für seinen Sohn in Höhe von 2.328 € erhalten. Die Mutter des Kindes lebt seit 2014 in Katar. Sie kommt ihrer Unterhaltsverpflichtung nicht nach. Die Schule hat der Sohn am 31.07.2018 beendet. Seit Beginn der Lehre am 01.09.2018 wohnt Jonas D. in München. Die Lehrlingsvergütung beträgt monatlich 510 €. Weihnachtsgeld hat Jonas D. nicht erhalten. T.M. unterstützt seinen Sohn seit dem 01.08.2018 mit monatlich 450 €. Weitere Einkünfte und Bezüge hat Jonas in 2018 nicht erhalten.

Jugendtrainertätigkeit beim FC Vahr

T.M. ist begeisterter Hockeyspieler und bereits seit vielen Jahren als Jugendtrainer beim ortsansässigen Verein tätig. Für seine Betreuungsarbeit erhält er ein freiberufliches Honorar von 2.000 €. Seine Ausgaben in diesem Zusammenhang schätzt er auf plausible 250 €.

Geschäftsführertätigkeit bei der „Car GmbH“

T.M. ist seit 20 Jahren als Geschäftsführer bei der „Car GmbH“ tätig. Der Geschäftsführervertrag sieht die folgenden Beträge vor:

- **Monatliche Festvergütung:** Diese beträgt monatlich je 6.000 €
- **Einmalige Jahresprämie:** Die Höhe der Jahresprämie richtet sich nach der jeweiligen Ertragssituation und beträgt für das Kalenderjahr 2018 insgesamt 15.000 €. T.M. erhielt am 20.12.2018 eine Vorauszahlung von 11.200 €, der Restbetrag wurde im März 2019 gezahlt. Eine Jahresprämie wurde nicht gezahlt.
- **Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag:** Der Arbeitgeber hat zulässigerweise und in richtiger Höhe an Lohnsteuer 25.000 € und Solidaritätszuschlag 1.375 € einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.
- Außerdem wurden Beiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 9.500 € einbehalten und abgeführt.

Firmenwagen

Wie in den Vorjahren stellte die „Car GmbH“ T.M. eine VW-Golf zur Verfügung. Die Rechnung des Autohändlers für einen fabrikneuen VW-Golf lautete:

Listenpreis Grundausstattung	32.000 €
Sonderlackierung	600 €
Autoradio	600 €
Navigationsgerät	1.800 €
=	35.000 €

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Rolf-Rüdiger Radeisen

Erbschaftsteuer und Bewertung

3. Auflage

Mit zwei kostenlosen
Übungsklausuren

HDS
Verlag

Soll der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts über ein Gutachten geführt werden, ist dazu regelmäßig ein **Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses** oder eines **Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken** erforderlich. Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. Enthält das Gutachten Mängel (z.B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), wird es von der Finanzverwaltung zurückgewiesen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich, R B 198 Abs. 3 ErbStR.

 **Hinweis!**

Der zeitnahe Verkauf einer zugewendeten Wohnung ist ein Beweismittel i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO, das generell geeignet ist, Rückschlüsse auf den Wert dieser Wohnung zuzulassen. Die Änderung eines bestandskräftigen Feststellungsbescheids nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO kommt jedoch nur dann in Betracht, wenn der Verkauf der Wohnung schon vor der abschließenden Entscheidung des Finanzamts über die Feststellung stattgefunden hat. In diesem Fall kann der beim Verkauf erzielte Kaufpreis ein nachträglich bekannt gewordenes Beweismittel i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO sein. Wird der Kaufvertrag dagegen erst nach der abschließenden Entscheidung über die Feststellung abgeschlossen, liegt ein nachträglich entstandenes Beweismittel vor, das nicht zu einer Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO führt, BFH, Urteil vom 17.05.2017, II R 60/15, BFH/NV 2017, 1299.

5. Die Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften (seit 2009)

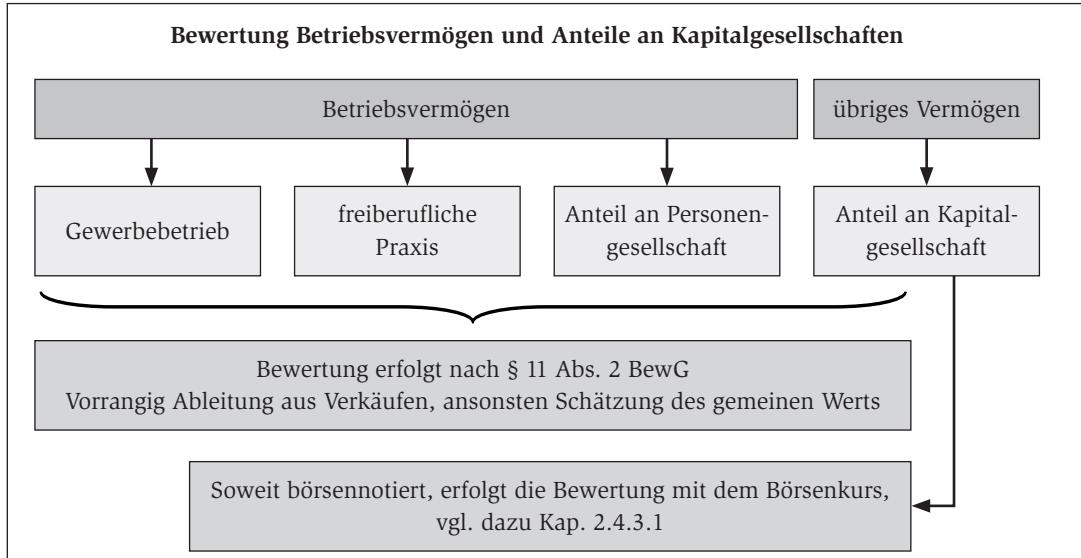
 **Hinweis!**

Das Bundesverfassungsgericht hatte am 17.12.2014 entschieden, dass insbesondere die Begünstigungs-vorschriften für Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie Anteile an Kapitalgesellschaften bei mehr als 25 % Beteiligungsbesitz nach der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 nicht verfassungskonform sind. Der Gesetzgeber hat rückwirkend zum 01.07.2016 umfangreiche Änderungen der Verschonungsregelungen in den §§ 13a bis 13c, 28a ErbStG vorgenommen (vgl. dazu Teil A). In diesem Zusammenhang ist auch eine wesentliche Veränderung bei dem sog. vereinfachten Ertragswertverfahren zur Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften vorgenommen worden: An Stelle eines vom jeweils aktuellen Marktzinsniveau abhängigen Vervielfältigers wird jetzt ein fester Kapitalisierungsfaktor von 13,75 vorgegeben.

Regelmäßig werden bei **Vermögensübertragungen** auch Anteile an Kapitalgesellschaften oder Betriebsvermögen mit übertragen werden. Die Feststellung des Werts dieser Vermögenspositionen macht somit in der Praxis wie auch in der Theorie einen erheblichen Anteil bei der Bewertung aus.

Betriebsvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften gingen bis zum 31.12.2008 mit systematisch völlig unterschiedlichen Werten in die Besteuerungsgrundlage bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer ein. Bei börsennotierten Kapitalgesellschaften wurde der idealtypische gemeine Wert, der Börsenkurs angesetzt. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften wurde im Regelfall die Summe der zufallsbedingten Bilanzwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter berücksichtigt.

Nach den Vorgaben des BVerfG (BVerfG Beschluss vom 07.11.2006, 1 BvL 10/02, BStBl II 2007, 192) zur Erbschaftsteuerreform 2008/2009 ist es seit dem 01.01.2009 einfach: Es muss in allen Fällen **der gemeinsame Wert** ermittelt werden. Aus diesen Gründen steht im Mittelpunkt der neuen Bewertungsverfahren auch ein **rechtsformunabhängiges Bewertungsverfahren**.



5.1 Überblick über die Bewertungsvorschriften beim Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Ist Betriebsvermögen oder sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft Gegenstand eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden, muss in zwei Schritten vorgegangen werden: Zuerst muss der **bewertungsrechtlich zutreffende Wert** für die Vermögensteile ermittelt werden, danach muss geprüft werden, ob und in welchem Umfang **Verschonungsregelungen** für diese Vermögensteile vorliegen (vgl. dazu Teil A Kap. 3.15).

Hinweis!

Die Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften wurde teilweise durch Überarbeitung der schon bis 31.12.2008 geltenden Rechtsvorschriften, teilweise durch Aufnahme neuer Rechtsvorschriften umgesetzt.

Durch die teilweise Übernahme von „Altregelungen“ in die Bewertung nach der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 hat sich eine Struktur ergeben, die nicht unbedingt einem systematisch sinnvollen Aufbau entspricht.

Regelungen zur Bewertung des Betriebsvermögens und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Vorschrift	Regelung
§ 11 Abs. 1 BewG	Bewertung börsennotierter Kapitalgesellschaften mit dem Börsenkurs.
§ 11 Abs. 2 BewG	Ableitung des gemeinen Werts nicht börsennotierter Kapitalgesellschaften aus Verkäufen. Ansonsten Schätzung des gemeinen Werts durch ein Ertragswertverfahren oder anderer gewöhnlicher Bewertungsverfahren. Es besteht die Möglichkeit, ein vereinfachtes Ertragswertverfahren anzuwenden. Achtung: Diese Bewertungsvorschriften gelten nach § 109 BewG auch für die Bewertung des Betriebsvermögens.
§ 95 Abs. 1 BewG	Definition des Betriebsvermögens: Alle Teile eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören.

Vorschrift	Regelung
§ 96 BewG	Gleichstellung der freien Berufe mit den Gewerbebetrieben.
§ 97 Abs. 1 BewG	Einen Gewerbebetrieb bilden auch Gesellschaften, insbesondere Personengesellschaften.
§ 97 Abs. 1a BewG	Verfahren für die Aufteilung des gemeinen Werts bei Personengesellschaften.
§ 97 Abs. 1b BewG	Verfahren für die Aufteilung des gemeinen Werts bei Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.
§ 109 Abs. 1 BewG	Das Betriebsvermögen von Gewerbebetrieben und freiberuflich Tätigen ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Bewertung ergibt sich nach § 11 Abs. 2 BewG.
§ 109 Abs. 2 BewG	Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen von Gesellschaften nach § 97 BewG ist mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Die Bewertung ergibt sich nach § 11 Abs. 2 BewG.
§ 151 Abs. 1 Nr. 2 BewG	Der Wert des Betriebsvermögens oder eines Anteils am Betriebsvermögen ist gesondert festzustellen.
§ 157 Abs. 4 BewG	Feststellung von Anteilswerten: Der Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt, die Wertermittlung ergibt sich aus § 11 Abs. 2 BewG.
§ 157 Abs. 5 BewG	Feststellung von Werten des Betriebsvermögens oder Anteilen daran: Der Wert des Betriebsvermögens nach § 95 bis § 97 BewG oder eines Anteils daran wird unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festgestellt, die Wertermittlung ergibt sich über § 109 Abs. 1 und Abs. 2 BewG aus § 11 Abs. 2 BewG.
§ 199 BewG	Möglichkeit der Anwendung eines vereinfachten Ertragswertverfahrens, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.
§ 200 Abs. 1 BewG	Basis des vereinfachten Ertragswertverfahrens ist der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag, der mit einem Kapitalisierungsfaktor zu multiplizieren ist.
§ 200 Abs. 2 BewG	Nicht betriebsnotwendiges Vermögen und die dazu gehörenden Schulden sind neben dem Ertragswert gesondert mit dem gemeinen Wert anzusetzen.
§ 200 Abs. 3 BewG	Beteiligungen an anderen Gesellschaften werden neben dem Ertragswert mit dem gemeinen Wert dieser Beteiligung angesetzt.
§ 200 Abs. 4 BewG	Innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter und damit zusammenhängende Schulden werden neben dem Ertragswert mit dem gemeinen Wert dieser Wirtschaftsgüter angesetzt.

Vorschrift	Regelung
§ 201 Abs. 1 BewG	Basis für den zukünftig nachhaltig zu erzielenden Jahresertrag ist der tatsächlich erzielte Durchschnittsertrag in der Vergangenheit.
§ 201 Abs. 2 BewG	Der Durchschnittsertrag ergibt sich aus den Betriebsergebnissen der letzten drei abgeschlossenen Wirtschaftsjahre vor dem Bewertungsstichtag, in Ausnahmefällen kann auch ein noch nicht abgeschlossenes Wirtschaftsjahr einbezogen werden.
§ 201 Abs. 3 BewG	Maßgebend ist ein kürzerer Zeitraum für die Ermittlung des Durchschnittsertrags bei neu gegründeten Unternehmen oder wesentlicher Veränderung bestehender Unternehmen.
§ 202 Abs. 1 BewG	Ausgangsbasis zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (ohne Sonder- und Ergänzungsbilanzen). Der Ausgangswert ist durch Hinzurechnungen und Kürzungen zu modifizieren.
§ 202 Abs. 2 BewG	Bei Überschussrechnern ist die Ausgangsbasis zur Ermittlung der Betriebsergebnisse der Überschuss nach § 4 Abs. 3 EStG.
§ 202 Abs. 3 BewG	Ein positives Betriebsergebnis ist zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands um 30 % zu kürzen.
§ 203 BewG	Der Kapitalisierungsfaktor beträgt 13,75 (bis 31.12.2015 bestimmte sich der Kapitalisierungszinssatz aus einem jährlich festzustellenden Basiszins und einem Zuschlag von 4,5 %).

5.2 Regelungen zur Feststellung der Werte des Betriebsvermögens

Der **Wert des Betriebsvermögens** oder des **Anteils am Betriebsvermögen** wird grundsätzlich nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG **gesondert festgestellt**. Gleiches gilt nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BewG für Anteile an Kapitalgesellschaften nach § 11 Abs. 2 BewG.

Tipp!

Die Entscheidung, ob diese gesondert festzustellenden Werte für die Erbschaftsteuer oder eine andere Feststellung von Bedeutung ist, trifft das für die Erbschaftsteuer oder das für die Festsetzung der gesondert festzustellenden Werte zuständige Finanzamt.

Bei der **Feststellung von Werten des Betriebsvermögens** sollen vom Betriebsfinanzamt neben dem Wert als solchem auch noch weitere Informationen aufgenommen werden, die für die Anwendung der **Begünstigung nach § 13a bis § 13c ErbStG** notwendig sind. Diese ursprünglich nur auf dem Verwaltungswege vorgesehene Regelung (Abschn. 4 ff. AEBewFestV) war mit Wirkung zum 01.07.2011 dann auch in den alten Begünstigungsregelungen gesetzlich normiert worden und auch in die neuen Begünstigungsregelungen ab dem 01.07.2016 mit erfasst worden. Nach § 13a Abs. 4 und § 13b Abs. 10 ErbStG (bis 30.06.2016: § 13a Abs. 1a ErbStG) hat das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit zuständige Finanzamt die folgenden Feststellungen gesondert zu treffen, wenn diese Angaben von Bedeutung sind:

- die Ausgangslohnsumme,
- die Anzahl der Beschäftigten,
- die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen,
- die Summen der gemeinen Werte der Finanzmittel nach § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 1 ErbStG (erst seit dem 01.07.2016),

- die Summen der gemeinen Werte der jungen Finanzmittel i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 5 Satz 2 ErbStG (erst seit dem 01.07.2016),
- die Summen der gemeinen Werte der Vermögensgegenstände des Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 4 Nr. 1 bis 4 ErbStG,
- die Summen der gemeinen Werte der Schulden und des jungen Verwaltungsvermögens i.S.d. § 13b Abs. 7 Satz 2 ErbStG.

Ob die Feststellung jeweils von Bedeutung ist, stellt das jeweils für die Festsetzung der Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt fest.

 **Hinweis!**

Die jährlichen Lohnsummen sind vom örtlich für die zu bewertende Einheit zuständigen Finanzamt ebenfalls gesondert festzustellen, wenn dies für die Besteuerung von Bedeutung ist, R E 13a.4 Abs. 11 ErbStR. Darüber hinaus sind nach Ablauf der Behaltefrist zur Überwachung der Verschonungsregelungen die Entnahmen mitzuteilen, H B 151.8 ErbStH. Darüber hinaus sind auch alle anderen Verfügungen mitzuteilen, die zu einem Wegfall der Begünstigungen führen können.

Ein einmal gesondert festgestellter Wert ist für innerhalb einer Jahresfrist folgende weitere Feststellungen für dieselbe wirtschaftliche Einheit unverändert zugrunde zu legen, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Stichtagsverhältnisse nicht wesentlich verändert haben. Mit dieser Regelung wird vermieden, umfangreiche neue Ermittlungen der gesondert festzustellenden Werte vorzunehmen, wenn innerhalb einer kurzen Frist die wirtschaftliche Einheit erneut für steuerliche Zwecke heranzuziehen ist.

 **Tipp!**

Der Erklärungspflichtige kann aber eine von diesem (alten) Wert abweichende Feststellung des gesondert festzustellenden Werts nach den Verhältnissen am (neuen) Bewertungstichtag durch Abgabe einer Feststellungserklärung beantragen.

Beispiel: Mehrfache Berücksichtigung gesondert festgestellter Werte

Am 15.10.2016 ist Vater V verstorben und hat seinem Sohn S 60 % der Anteile an der V&M OHG übertragen. Der Wert der Anteile an der Personengesellschaft ist gesondert auf den Todestag festzustellen. Mit Datum vom 17.02.2017 überträgt der S seiner Tochter T die Hälfte der geerbten Anteile im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.

Lösung:

Der gesondert festgestellte Wert der Anteile an der V&M OHG aus dem Oktober 2016 kann auch bei der Bewertung der Schenkung an die T zugrunde gelegt werden, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben, § 151 Abs. 3 BewG.

Eine Ausnahme besteht lediglich für **ausländisches Vermögen**, dieses unterliegt nach § 151 Abs. 4 BewG nicht der gesonderten Feststellung.

 **Tipp!**

Beachtet werden muss insbesondere, dass der gesondert festgestellte Wert des Betriebsvermögens (und der Anteile an Kapitalgesellschaften) nur mit einen Rechtsbehelf gegen den Feststellungsbescheid angefochten werden kann. Ist der Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden, kann gegen den später ergehenden Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuerbescheid nicht wegen der Höhe des festgestellten Werts des Betriebsvermögens vorgegangen werden.

5.3 Definition des Betriebsvermögens

Bewertungsgegenstand nach § 2 Abs. 1 BewG ist grundsätzlich die **sog. wirtschaftliche Einheit**. Da es an einer präzisen gesetzlichen Abgrenzung des Begriffs der wirtschaftlichen Einheit fehlt, kann eine Abgrenzung nur über die Umschreibung des § 2 Abs. 1 Satz 3 und 4 BewG erfolgen. Hierbei ist insbesondere auf die **Verkehrsanschauung** abzustellen. Zu berücksichtigen sind auch die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter.

Kleinste Einheit, die im Bewertungsrecht zu bewerten ist, ist das **Wirtschaftsgut**. Da der Begriff im Gesetz nicht definiert ist, muss auf die allgemeinen, in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum Begriff des Wirtschaftsguts zurückgegriffen werden.

Mehrere Wirtschaftsgüter können zu einer **wirtschaftlichen Einheit** zusammengefasst werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- nach der Verkehrsanschauung müssen die Wirtschaftsgüter eine wirtschaftliche Einheit bilden, § 2 Abs. 1 Satz 3 BewG,
- die Wirtschaftsgüter müssen demselben Eigentümer gehören, § 2 Abs. 2 BewG,
- die Wirtschaftsgüter müssen der gleichen Vermögensart angehören und
- es darf keine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben sein, § 2 Abs. 3 BewG.

 **Tipp!**

Die einzelnen Wirtschaftsgüter eines Unternehmens sind – soweit einheitliches Eigentum vorliegt – zu der wirtschaftlichen Einheit Gewerbebetrieb zusammenzufassen.

Der Umfang des Betriebsvermögens im bewertungsrechtlichen Sinne wird grundsätzlich über § 95 BewG geregelt. Zum **Betriebsvermögen** gehören alle Teile eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 1 und Abs. 2 EStG, die bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören, § 95 Abs. 1 BewG. **Bewertungsgegenstand** ist somit der Gewerbebetrieb, er stellt die wirtschaftliche Einheit nach § 2 BewG dar. Gehören einem Steuerpflichtigen mehrere Gewerbebetriebe, ist für jeden dieser Gewerbebetriebe ein gesonderter Wert festzustellen. Zur Abgrenzung des Begriffs des Gewerbebetriebs ist auf die ertragsteuerlichen Merkmale zurückzugreifen.

 **Hinweis!**

Die bis 31.12.2008 in § 95 Abs. 1 BewG normierten Besonderheiten für die Betriebsgrundstücke sind mit Wirkung zum 01.01.2009 entfallen, folgerichtig wurde auch zeitgleich die damit zusammenhängende Vorschrift des § 99 Abs. 2 BewG aufgehoben. Grundstücke gehören nur insoweit zum Betriebsvermögen, wie sie ertragsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehören. Dabei ist für das gesamte Grundstück ein Grundbesitzwert festzustellen und nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien aufzuteilen, H B 99 ErbStH.

Eine Ausnahme ergibt sich lediglich über § 96 BewG. Die **Ausübung eines freien Berufs** wird im Bewertungsrecht wie ein Gewerbebetrieb behandelt. Damit hat auch der Freiberufler bewertungsrechtlich einen „Gewerbebetrieb“.

Für **Betriebsvermögen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen** gilt § 97 BewG, der eine Aufzählung dieser als Gewerbebetrieb geltenden Betriebsvermögen enthält. Aufgezählt sind hier die Kapitalgesellschaften, die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, die Kreditanstalten des öffentlichen Rechts sowie die Gesellschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG. Dabei gehören alle Wirtschaftsgüter zu dem Betriebsvermögen, die auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen gehören. Bei **Personengesellschaften** werden bewertungsrechtlich wie bei der ertragsteuerlichen Regelung in die Wertermittlung einbezogen:

Band 14

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Harald Blankenhorn

Gewerbesteuer

2. Auflage

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

Der Steuermessbetragsfestsetzung wird demnach der Gewerbeertrag für das „reguläre“ Wirtschaftsjahr (01.08.02–31.07.03) als auch der für das Rumpfwirtschaftsjahr (01.08.03–31.10.03) zugrunde gelegt. Der in diesen Zeiträumen bezogene Gewerbeertrag ist der maßgebende Gewerbeertrag für das Jahr 03.

4. Gewerbeverluste (§ 10a GewStG)

4.1 Allgemeines

Ein Unternehmen ermittelt für jedes Wirtschaftsjahr den Gewinn. Übersteigt die Summe der Betriebsausgaben den Gesamtbetrag der Betriebseinnahmen ergibt sich ein Verlust.

Ein Gewerbeverlust ist jedoch nicht der oben beschriebene Verlust, der sich aus der einkommensteuerlichen oder körperschaftsteuerlichen Gewinnermittlung ergibt, sondern ist der negative Gewerbeertrag, der sich (erst) nach den Hinzurechnungen des § 8 GewStG und der Kürzungen des § 9 GewStG ergibt. Der nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG abzuziehende Freibetrag darf den Gewerbeverlust nicht erhöhen. Der Verlust wird auch nicht durch steuerfreie Einnahmen gemindert. Darüber hinaus dürfen die nicht zum steuerpflichtigen Gewerbeertrag gehörenden Veräußerungsgewinne (siehe § 7 Satz 2 GewStG) den Gewerbeverlust nicht mindern.

Ein Gewerbeverlust kann sich also ergeben, obwohl einkommensteuerrechtlich oder körperschaftsteuerrechtlich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb vorliegt. Umgekehrt kann sich auch bei einem einkommensteuerrechtlichen oder körperschaftsteuerrechtlichen Verlust ein positiver maßgebender Gewerbeertrag ergeben.

Hinsichtlich der Ermittlung des Gewerbeverlustes siehe auch R 10a Abs. 1 GewStR.

Folge eines Gewerbeverlustes ist, dass sich dadurch ein Steuermessbetrag von 0 € ergibt.

Die Höhe des Gewerbeverlustes ist nach § 10a Satz 6 GewStG gesondert festzustellen, der anschließend auf künftige Gewerbeerträge angerechnet wird. Mit anderen Worten bedeutet dies, dass im Gewerbesteuerrecht lediglich ein Verlustvortrag, nicht jedoch ein Verlustrücktrag möglich ist. Der Verlustvortrag ist nach R 10a.1 Abs. 3 Satz 1 GewStR von Amts wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum zu berücksichtigen. Ist in dem unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum eine Anrechnung nicht oder nicht vollständig möglich, ist der Gewerbeverlust bis zur vollständigen Anrechnung – zeitlich unbeschränkt – weiter vorzutragen.

Beispiel:

Gewinn i.S.d. § 7 GewStG für 01	15.000 €
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 10.000 €
./. Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 30.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag = Gewerbeverlust	./. 5.000 €
Gewinn i.S.d. §7 GewStG für 02	./. 10.000 €
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG	+ 35.000 €
./. Kürzungen nach § 9 GewStG	./. 10.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag 02	= 15.000 €
./. Abzug des Gewerbeverlustes	./. 5.000 €
Gewerbeertrag 02	+ 10.000 €

Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes erfolgt von Amts wegen durch einen Feststellungsbescheid, der wiederum selbständig anfechtbarer Grundlagenbescheid (zum Einen ist der Verlustfeststellungsbescheid Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid des folgenden

Jahres und zum Anderen ist er Grundlagenbescheid des Verlustfeststellungsbescheids zum Schluss des folgenden Jahres) ist. Auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr wird der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12. festgestellt.

Im unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum ist der Gewerbeverlust vom maßgebenden Gewerbeertrag, d.h. nach den Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und den Kürzungen nach § 9 GewStG, aber vor dem Ansatz des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG, abzuziehen. Der Grundsatz, dass ein Gewerbeverlust insoweit verbraucht ist, als er durch positive Erträge gedeckt ist, gilt auch dann, wenn der Gewerbeertrag durch den Verlustabzug unter den Freibetrag von 24.500 € für Einzelunternehmen und Personengesellschaften sinkt (siehe BFH-Urteil vom 09.01.1958, BStBl III 1958, 134 und H 10a.1 „Verlustausgleich und Freibetrag“ GewStH).

Beispiel:

A betreibt ein Einzelunternehmen. Der Gewinn der Betriebs beläuft sich im Jahr 01 auf ./. 50.000 € und in den Jahren 02 und 03 jeweils auf + 40.000 €. In den Jahren 01 bis 03 sind jeweils 10.000 € nach § 8 GewStG hinzuzurechnen. Kürzungen nach § 9 GewStG belaufen sich im Jahr 01 auf 7.250 € und in den Jahren 02 und 03 auf jeweils 7.000 €.

Lösung:

	01	02	03
Gewinn	./. 50.000 €	+ 40.000 €	+ 40.000 €
+ Hinzurechnungen	+ 10.000 €	+ 10.000 €	+ 10.000 €
./. Kürzungen	./. 7.250 €	./. 7.000 €	./. 7.000 €
= maßgebender Gewerbeertrag	./. 47.250 €	+ 43.000 €	+ 43.000 €
./. Gewerbeverlust		./. 43.000 €	./. 4.250 €
Gewerbeertrag vor Freibetrag	./. 47.250 €	0 €	+ 38.250 €
Abrundung auf volle 100 €			+ 38.200 €
./. Freibetrag			./. 24.500 €
= Gewerbeertrag nach Freibetrag	./. 47.250 €	0 €	14.200 €
Verlustvortrag	./. 47.250 €	./. 4.250 €	0 €

4.2 Beschränkung des Verlustabzugs (Mindestbesteuerung)

Der Abzug der aus Vorjahren zur Verfügung stehenden Gewerbeverluste ist bis zu 1 Million € (Sockelbetrag) unbeschränkt möglich. Der den Sockelbetrag von 1 Million € übersteigende Gewerbeertrag des Verlustabzugsjahres kann maximal um 60 % durch den verbleibenden Verlustabzug gemindert werden. Dies führt zu einer gewerbesteuерlichen Mindestbesteuerung, die in gleicher Art auch bei der Einkommensteuer und der Körperschaftsteuer existiert.

Beispiel:

Der vortragsfähige Verlust eines Gewerbebetriebs wurde zum 31.12.01 in Höhe von 7.000.000 € festgestellt. Der maßgebende Gewerbeertrag des Jahres 02 beläuft sich auf 5.000.000 €.

Lösung:

Der Gewerbeertrag des Jahres 02 sowie der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.02 ermittelt sich nach folgendem Schema:

Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.01		7.000.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag 02 (Gewerbeertrag nach Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzung (§ 9 GewStG), aber vor Verlustabzug nach § 10a GewStG)		5.000.000 €
./. Abzug Gewerbeverlust		
Sockelbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG	./. 1.000.000 €	./. 1.000.000 €
60 % des 1 Mio. € übersteigenden Betrages nach § 10a Satz 2 GewStG (5.000.000 € - 1.000.000 € = 4.000.000 € × 60 %)	./. 2.400.000 €	./. 2.400.000 €
Gewerbeertrag 02 (vor Abzug des Freibetrags, sofern nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG möglich)	1.600.000 €	
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.02		3.600.000 €

4.3 Voraussetzungen für den Verlustabzug

Eine Anrechnung eines in einem vorangegangenen Erhebungszeitraum entstandenen Verlusts ist nur unter folgenden Voraussetzungen möglich:

Es liegt eine Unternehmensidentität vor
R 10a.2 GewStR

Es liegt eine Unternehmeridentität vor
R 10a.3 GewStR

Einzelunternehmen

Verlustabzug
§ 10a GewStG

Es liegt eine Unternehmensidentität vor
R 10a.2 GewStR

Es liegt eine Mitunternehmeridentität vor
R 10a.3 GewStR

Personengesellschaft

Verlustabzug
§ 10a GewStG

Es liegt eine Unternehmensidentität vor
R 10a.2 GewStR

Es liegt eine Unternehmeridentität vor
R 10a.3 GewStR

Es liegt eine wirtschaftliche Identität vor
Die Voraussetzungen des
§ 8c KStG müssen erfüllt sein

Kapitalgesellschaft

Verlustabzug
§ 10a GewStG

4.3.1 Unternehmensidentität (R 10a.2 GewStR)

Die Voraussetzung der Unternehmensidentität (= Unternehmensgleichheit) ist nur dann gegeben, wenn der Gewerbebetrieb bei dem der Gewerbeverlust entstanden ist, identisch ist mit dem Gewerbebetrieb, der den Gewerbeverlust anrechnen will. D.h. mit anderen Worten, dass nur der Gewerbebetrieb, bei dem sich der Gewerbeverlust ergeben hat, diesen später auf positive Gewerbeerträgen anrechnen darf. Es muss also (noch) ein und derselbe Gewerbebetrieb sein. Ob es sich noch immer um das gleiche Unternehmen handelt, ist anhand wirtschaftlicher Grundsätze nach dem Gesamtbild zu beurteilen:

- Es handelt sich um die gleiche ausgeübte Betätigung.
- Der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens sind identisch (gleich).
- Es besteht ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen.

Unschädlich sind betriebsbedingte – auch strukturelle – Anpassungen der gewerblichen Betätigung an veränderte wirtschaftliche Verhältnisse.

4.3.2 Unternehmeridentität (R 10a.3 GewStR)

Die Voraussetzung der Unternehmeridentität (= Unternehmergeleichheit) ist letztlich die Folge aus der gesetzlichen Regelung des § 10a Satz 8 GewStG, wonach im Fall des § 2 Abs. 5 GewStG (Übergang eines Gewerbebetriebs) der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen kann, die sich bei Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergangenen Unternehmens ergeben haben. Sie ist demnach nur dann gegeben, wenn der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeertrag zuvor in eigener Person erlitten haben muss. Diese Grundsätze sind bei Personengesellschaften auf jeden einzelnen Mitunternehmer anzuwenden.

4.4 Verlustanrechnung bei Einzelunternehmen

Ausgangsbeispiel:

Einzelunternehmer A betreibt ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust in Höhe von 60.000 €.

a) Betriebseinstellung

A stellt sein Bauunternehmen zum 31.12.01 ein. Im März 02 eröffnet er eine Spedition.

b) Teilbetriebseinstellung

A betreibt im Jahr 01 ein Bauunternehmen und eine Spedition als einheitlichen Gewerbebetrieb. Zum 01.01.02 gibt er sein verlustbringendes Bauunternehmen auf und führt nur noch die Spedition fort.

c) Inhaberwechsel 1 (Übergang auf einen anderen Einzelunternehmer)

Fallgestaltungen:

- A verkauft sein Bauunternehmen an B.
- A verschenkt sein Bauunternehmen an B.
- A übergibt sein Bauunternehmen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge an B.
- A verstirbt. Das Bauunternehmen geht im Wege der Erbfolge an B über.

d) Inhaberwechsel 2 (Übergang auf eine Kapitalgesellschaft)

Fallgestaltungen:

- A verkauft sein Bauunternehmen an die B-GmbH (Kapitalgesellschaft), an der er nicht beteiligt ist.
- A verkauft sein Bauunternehmen an die A-GmbH (Kapitalgesellschaft), an der er zu 100 % beteiligt ist.

- A bringt sein Bauunternehmen in die AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die übernehmende AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) macht von der Möglichkeit der Buchwertfortführung nach § 20 UmwStG Gebrauch.
 - A bringt sein Bauunternehmen in die AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein. Die übernehmende AB-GmbH (Kapitalgesellschaft) setzt Zwischenwerte oder gemeine Werte an.
- e) Inhaberwechsel 3 (Übergang auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist)**
- Fallgestaltungen:
- A verkauft sein Bauunternehmen an die B-OHG (Personengesellschaft), an der er nicht als Mitunternehmer beteiligt ist.
- f) Inhaberwechsel 4 (Übergang auf eine Personengesellschaft, an der der bisherige Einzelunternehmer als Mitunternehmer beteiligt ist)**
- Fallgestaltungen:
- A bringt sein Bauunternehmen in die AB-OHG (Personengesellschaft) ein, an der er als Mitunternehmer beteiligt ist.
 - A gründet zusammen mit B am 01.01.02 die AB-OHG, an der er zu $\frac{1}{2}$ beteiligt ist. A bringt sein Bauunternehmen in die OHG ein; B leistet eine entsprechende Geldeinlage. Das Bauunternehmen wird durch die OHG in unveränderter Art und Weise fortgeführt.

Lösung:

Zu a):

Die Spedition unterscheidet sich in wesentlichen Merkmalen vom Bauunternehmen. Da das Erfordernis der Unternehmensgleichheit nicht gegeben ist, ist eine Verlustanrechnung des im Bauunternehmen entstandenen Gewerbeverlusts bei der Spedition nicht möglich.

Zu b):

Bei Fortführung der beiden Tätigkeiten im Rahmen eines (einheitlichen) Gewerbebetriebs, würde es zu einer Verlustanrechnung kommen. Allerdings wird im vorliegenden Fall die verlustbringende Tätigkeit eingestellt. Nach Einstellung eines Teilbetriebs können die aus diesem Teilbetrieb entstandenen Gewerbeverluste nicht mit Gewinnen aus dem verbliebenen Unternehmensteil verrechnet werden, da es insoweit an einer (Teil-)Unternehmensidentität fehlt.

Für Personengesellschaften, die mehrere Tätigkeiten nebeneinander in einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausüben, gelten die eben genannten Grundsätze in gleicher Weise (BFH-Urteil vom 07.08.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, 145).

Zu c):

In sämtlichen der hier aufgeführten Fallgestaltungen liegt ein Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG vor. Unerheblich ist dabei, ob der Betriebsübergang entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist. Den Gewerbeverlust kann B aufgrund der fehlenden Unternehmensidentität nach § 10a Satz 8 GewStG nicht abziehen (R 10a.3 Abs. 1 GewStR und H 10a.3 Abs. 1 „Unternehmerwechsel“ GewStH).

Zu d):

Geht ein Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft über ist stets von einem Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Folglich können die Gewerbeverluste eines Einzelunternehmens nie auf eine Kapitalgesellschaft übergeben. Es spielt dabei keine Rolle, ob der bisherige Einzelunternehmer an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder nicht. Unerheblich ist zudem, ob die Möglichkeiten des UmwStG in Anspruch genommen werden.

Zu e):

Geht ein Einzelunternehmen auf eine Personengesellschaft über, an der der bisherige Einzelunternehmer nicht beteiligt ist, ist von einem Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Folglich gehen die Gewerbeverluste des Einzelunternehmens nicht auf die Personengesellschaft über (H 10a.3 Abs. 2 „Einzelunternehmen“ GewStH).

Zu f):

In den vorliegenden Fallgestaltungen ist nach R 2.7 Abs. 2 GewStR nicht von einem vollständigen Unternehmerwechsel im Sinne des § 2 Abs. 5 GewStG auszugehen. Der im Einzelunternehmen entstandene Gewerbeverlust geht auf die Personengesellschaft über. Er kann jedoch nur insoweit abgezogen werden, als der Gewerbeertrag der Personengesellschaft nach dem Gewinnverteilungsschlüssel rechnerisch auf den „einbringenden“ Mitunternehmer (bisheriger Einzelunternehmer) entfällt (§ 10a Satz 5 GewStG und H 10a.3 Abs. 2 „Einzelunternehmen“ GewStH).

Bei der aufnehmenden Personengesellschaft muss der eingebrachte Betrieb keinen Teilbetrieb darstellen oder dieser das Gepräge geben. Sofern die Identität des eingebrachten Betriebs innerhalb der Gesamtaktivität des aufnehmenden Betriebs gewahrt bleibt, die Geschäftstätigkeit also im Rahmen des aufnehmenden Betriebs fortgesetzt wird, ist ausreichend (H 10a.2 „Vereinigung bestehender Betriebe“ GewStH).

Beispiel:

Entsprechend des Ausgangsbeispiels betreibt Einzelunternehmer A ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust in Höhe von 60.000 €. A gründet zusammen mit B am 01.01.02 die AB-OHG, an der er zu $\frac{1}{2}$ beteiligt ist. A bringt sein Bauunternehmen in die OHG ein; B leistet eine entsprechende Geldeinlage. Das Bauunternehmen wird durch die OHG in unveränderter Form fortgeführt. Im Jahr 02 beträgt der maßgebende Gewerbeertrag der AB-OHG 80.000 €.

Lösung:

	OHG	A	B
Auf die AB-OHG übergegangener Gewerbeverlust aus dem Einzelunternehmen des A	<u>./. 60.000 €</u>	<u>./. 60.000 €</u>	
maßgebender Gewerbeertrag	80.000 €	40.000 €	40.000 €
./. Gewerbeverlust	<u>./. 40.000 €</u>	<u>./. 40.000 €</u>	<u>./. 0 €</u>
Gewerbeertrag vor Freibetrag	40.000 €	0 €	+ 40.000 €
./. Freibetrag	<u>24.500 €</u>		
= Gewerbeertrag nach Freibetrag	15.500 €		
Verlustvortrag	<u>./. 20.000 €</u>	<u>./. 20.000 €</u>	0 €

4.5 Verlustanrechnung bei Personengesellschaften

4.5.1 Grundsätze

Hierzu sind folgende Grundsätze zu beachten:

- **R 10a.3 Abs. 3 Satz 1 GewStG**

Bei Personengesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften sind Träger des Rechts auf den Verlustabzug die einzelnen Mitunternehmer.

An die Person des Mitunternehmers, die den Verlust erlitten hat, ist der Verlust gebunden. D.h. der Verlust „gehört“ den Gesellschaftern.

- **§ 10a Satz 4 GewStG**

Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Im Verlustentstehungsjahr ist der Verlust entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen.

- **§ 10a Satz 5 GewStG**

Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen.

Im Abzugsjahr ist der Gewerbeertrag entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen.

Im Verlustentstehungsjahr ist der Gewerbeverlust nach dem im Verlustjahr maßgebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel rechnerisch den einzelnen Gesellschaftern (Mitunternehmern) zuzurechnen.

Betriebseinstellung

Beispiel:

Die AB-OHG betrieb ein Bauunternehmen. Im Jahr 01 ergibt sich ein Gewerbeverlust. Zum 31.12.01 stellt die AB-OHG ihr Bauunternehmen ein. Im März 02 eröffnet sie eine Spedition.
--

Lösung:

Mit der Einstellung des Bauunternehmens erlischt die Gewerbesteuerpflicht dieses Gewerbebetriebs. Die im März eröffnete Spedition ist ein neuer eigenständiger Gewerbebetrieb. Es fehlt somit an der Unternehmensgleichheit.
--

Bei einem Unternehmerwechsel kann der neue Unternehmer, die beim bisherigen Unternehmer entstandene Gewerbeverluste, nicht auf seinen Gewerbeertrag anrechnen. Findet bei einer Personengesellschaft ein Gesellschafterwechsel statt, liegt auch hier ein Unternehmerwechsel vor. Soweit ein Gewerbeverlust auf einen ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, kann er nicht mehr abgezogen werden. Nur den einzelnen Mitunternehmern und nicht der Personengesellschaft steht das Recht auf Verlustabzug zu (H 10a.3 Abs. 3 „Ausscheiden von Gesellschaftern einer Mitunternehmerschaft“ GewStH).

In diesem Zusammenhang sind folgende Grundsätze bei Wechsel im Gesellschafterbestand zu berücksichtigen (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 1, 2, 4 und 9 GewStR):

- Beim Ausscheiden eines Gesellschafter aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug nach § 10a GewStG anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG zuzurechnen ist.
- Tritt ein Gesellschafter in eine bestehende Personengesellschaft ein, ist der vor dem Eintritt des neuen Gesellschafters entstandene Fehlbetrag im Sinne des § 10a GewStG weiterhin insgesamt, jedoch nur von dem Betrag abziehbar, der von dem gesamten Gewerbeertrag entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden Gewinnverteilungsschlüssel (§ 10a Satz 5 GewStG) auf die bereits vorher beteiligten Gesellschafter entfällt.
- Wird nach dem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft der Gewerbebetrieb von dem einem Gesellschafter fortgeführt, kann dieser vom Gewerbeertrag des Einzelunternehmens einen verbleibenden Fehlbetrag der Gesellschaft insoweit abziehen, als dieser Betrag nach § 10a Satz 4 und 5 GewStG auf ihn entfällt. Dies gilt auch, wenn der den Gewerbebetrieb fortführende Gesellschafter eine Kapitalgesellschaft ist, sowie in den Fällen der Verschmelzung einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter.

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Alber/Blankenhorn/Hoffmann/Knies/Lang/
Maus/Mutschler/Ratjen/Sager/Scheel

Klausurtraining Steuerrecht
6. Auflage

Übungsklausur 2

Aufgabe

Bearbeitungszeit: 4 Stunden

Sachverhalt

Salvatore Tommassi (T) hat am 1.1.10 in Ludwigsburg ein Fitnessstudio in der Rechtsform eines Einzelunternehmens eröffnet. Er ermittelt seinen Gewinn durch Buchführung. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr.

1. Werbefilm

Im Juli 10 gab er der Firma Media GmbH den Auftrag zur Herstellung eines Werbefilms. Dieser wurde nach dessen Fertigstellung T am 20.8.10 übergeben. Hierfür wurden ihm 5.000 € zuzüglich 950 € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. T schloss daraufhin mit der Kino-Werbe-GmbH eine Vereinbarung nach der dieser Werbefilm in der Zeit vom 1.9.10 bis zum 28.2.11 bei sämtlichen Vorstellungen in den Ludwigsburger Kinos als Vorfilm gezeigt wird. Hierfür wurden ihm 1.800 € zuzüglich 342 € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Bereits im November zeigte sich an den vermehrten Anmeldungen, dass der Werbefilm für das Fitnessstudio ein voller Erfolg war. Er entschloss sich daraufhin ab März 11 den vorhandenen Werbefilm durch einen neuen aktualisierten Werbefilm zu ersetzen und diese Art der Werbung fortzuführen. Im Hinblick auf diese Absicht hat er Ende Dezember die Media GmbH zur Abgabe eines Angebots für die Erstellung des „Nachfolgefilms“ gebeten. Das Angebot mit einem Preis von brutto 7.140 € ging am 31.12.10 bei ihm ein. Am 5. Januar 11 erteilte er den Auftrag zur Erstellung des Films.

Bisherige Buchungen 10:

30.8.10	Werbekosten 5.000 + Vorsteuer 950 an Bank 5.950
30.9.10	Werbekosten 1.800 + Vorsteuer 342 an Bank 2.142

2. Werbeflyer

Im November 10 ließ T insgesamt 5.000 Flyer drucken, um diese in Ludwigsburg und den umliegenden Gemeinden austeilen zu lassen. Diesbezüglich erhielt er eine Rechnung über 2.975 € mit dem Vermerk „In diesem Betrag sind 19 % Umsatzsteuer enthalten“.

Von den 5.000 Flyern wurden im November 10 insgesamt 4.000 und im Januar 11 die restlichen 1.000 Flyer verteilt.

Bisherige Buchung 10:

25.10.10	Werbekosten 2.500 + Vorsteuer 475 an Bank 2.975
----------	---

3. Fitnessgeräte

T hat anlässlich der Eröffnung seines Studios am 1.1.10 gebrauchte Fitnessgeräte für 60.000 € zuzüglich Umsatzsteuer gekauft. Er geht zutreffend davon aus, dass deren „Rest-Nutzungsdauer“ noch 3 Jahre beträgt. Die Bezahlung erfolgte abzüglich eines vom Verkäufer eingeräumten 2 %igen Skontoabzugs am 10.1.10.

Am 28.12.10 wurde im Studio eingebrochen. Dabei wurde die Eingangstüre beschädigt, der gesamte Kassenbestand (dieser entspricht den Tageseinnahmen vom 27.12.) i.H.v. 357 € und ein Fitnessgerät gestohlen, dessen auf der Rechnung ausgewiesener Kaufpreis 2.000 € (netto) betragen hat. T hat den Vorgang umgehend seiner Versicherung gemeldet, die ihm mit Schreiben vom 30.12.10 eine Versicherungsentschädigung i.H.v. 2.600 € zugesagt hat (Ersatz der Reparaturkosten Eingangstüre 500 €, Ersatz der gestohlenen (Netto-)Kasseneinnahmen 300 €, Entschädigung für das gestohlene Fitnessgerät i.H.d. Zeitwerts 1.800 €).

Die beschädigte Eingangstüre hat T in der ersten Januarwoche reparieren lassen. Hierfür wurde ihm ein Betrag i.H.v. 600 € zuzüglich 114 € Umsatzsteuer in Rechnung gestellt. Das „Ersatz-Fitnessgerät“ hat er bereits am 29.12.10 zum „Schnäppchenpreis von 1.500 € (+ 285 € Umsatzsteuer) von T erworben. Er hat es allerdings erst am 4.1.11 im Studio aufgebaut, so dass es erst zu diesem Zeitpunkt nutzbar war. Bei diesem Gerät ist ebenfalls von einer 3-jährigen Nutzungsdauer auszugehen.

Bisherige Buchungen 10:

1.1.10 (Erwerb)	Fitnessgeräte 60.000 + Vorsteuer 11.400 an Verb. 71.400
10.1.10 (Bezahlung)	Verb. 71.400 an Bank 69.972 + Lieferantenskonti 1.428
27.12.10 (Tageseinnahmen)	Kasse 357 an Erlöse 300 + Umsatzsteuer 57
28.12.10 (Diebstahl Tageseinnahmen)	Erlöse 300 + Umsatzsteuer 57 an Kasse 357
29.12.10 (Ersatz-Fitnessgerät)	Fitnessgeräte 1.500 + Vorsteuer 285 an Sonst. Verbindl. 1.785

Im Zusammenhang mit dem geschilderten Sachverhalt wurden in 10 keine weiteren Buchungen vorgenommen.

4. Aktien der Y-AG

T hat im Februar 10 zur langfristigen Kapitalanlage 200 Aktien der Y-AG zum Kurswert 20.000 € zuzüglich 200 € Nebenkosten erworben und diese zulässigerweise als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt. Im März 10 führte die AG eine Kapitalerhöhung gegen Einlagen durch. Zu diesem Zeitpunkt betrug der Kurs einer Altaktie

110 €. M erhielt in diesem Zusammenhang 200 Bezugsrechte, die er zum Börsenkurs für insgesamt 1.000 € verkaufte. Veräußerungskosten fielen nicht an.

Im September sank der Börsenkurs der Aktien auf 50 €/Aktie. Am 31.12.10 betrug der Börsenkurs 60 € für eine Aktie. Bereits im Januar 11 stieg der Kurs erfreulicherweise wieder auf 90 € je Aktie.

Bisherige Buchungen 10:

12.2.10 (Erwerb der Aktien)	Wertpapiere des Anlagevermögens 20.000 + Sonstige betriebliche Aufwendungen 200 an Bank 20.200
15.3.10 (Verkauf Bezugsrechte)	Bank an Sonstige betriebliche Erträge 1.000

Weitere Buchungen in diesem Zusammenhang wurden nicht vorgenommen.

5. Darlehen

T hatte Anfang des Jahres einen finanziellen Engpass. Daraufhin erhielt er von seinen Eltern ein zinsloses Darlehen über 30.000 €, um damit eine Eingangsrechnung termingerecht bezahlen zu können. Der Betrag ist zum 31.10.12 zurückzuzahlen.

Bisherige Buchungen 10:

31.10.10 (Darlehensauszahlung)	Bank an Einlagen 30.000
--------------------------------	-------------------------

Weitere Buchungen in diesem Zusammenhang wurden nicht vorgenommen.

6. Softwareentwicklung

Im Jahr 10 wurde im Auftrag von T von einem angestellten Mitarbeiter des Studios eine Software zur Aufstellung eines individuellen Trainings- und Ernährungsplans erstellt. Die Kosten hierfür beliefen sich auf 20.000 € (Anteil Forschungskosten = 8.000 €, Anteil Entwicklungskosten 12.000 €). Die Software wurde zum 1.12.10 fertig gestellt und wird seither im eigenen Unternehmen eingesetzt. Die voraussichtliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 3 Jahre. Die Aufwendungen sind in den gebuchten Lohnaufwendungen enthalten.

7. Fertige Erzeugnisse

Unmittelbar nach der Eröffnung des Studios stellte T auch Fitnessdrinks und Nahrungsergänzungsmittel her und verkauft diese seither an seine Kunden. Am Bilanzstichtag sind „Fertige Erzeugnisse“ vorhanden. Die darauf entfallenden Aufwendungen für Fertigungsmaterial belaufen sich auf 10.000 € und für Fertigungslöhne auf 5.000 €. Aus der Kostenrechnung ergeben sich die nachfolgenden Gemeinkostenzuschlagssätze:

Materialgemeinkosten	5 %
Fertigungsgemeinkosten	50 %
Verwaltungsgemeinkosten	10 % *
Vertriebsgemeinkosten	5 %

* Enthalten sind lediglich die Kosten für allgemeine Verwaltung.

Am Bilanzstichtag ist der beizulegende Wert/Teilwert der Fertigerzeugnisse vorübergehend auf 17.800 € gesunken. Bislang wurden die Fertigerzeugnisse in der Bilanz nicht erfasst.

Aufgabe:

- Beurteilen Sie **für das fiktive Wirtschaftsjahr 10** die getroffenen Feststellungen für die Firma T unter **Angabe der einschlägigen handelsrechtlichen und steuerlichen Vorschriften!** Berechnungen und Kontenentwicklungen sind hierbei **nur für die steuerlichen Werte** nachvollziehbar darzustellen! Weicht der handelsrechtliche Wertansatz hiervon ab, genügt insoweit ein Hinweis auf die abweichende handelsrechtliche Rechtslage unter Angabe der entsprechenden Vorschrift! Das Betriebsvermögen zum 31.12.10 beträgt mehr als 300.000 €.
- Korrekturen, die **steuerlich erforderlich sind**, sind für jeden Prüfungskomplex – getrennt nach Bilanzposten und GuV-Posten – unter Angabe der entsprechenden Gewinnauswirkungen nach folgenden Schemen zusammenzustellen!

Bilanzposten (Steuerbilanz)	31.12.10	
	Änderung	Gewinnänderung

G + V-Posten	10	
	Änderung	Gewinnänderung

Allgemeine Bearbeitungshinweise

- Lösen Sie die Aufgabenstellungen nach dem für den Veranlagungszeitraum 2018 geltenden Rechtsstand. Gehen Sie davon aus, dass die Bilanz für das fiktive Wirtschaftsjahr 10 am 1.3.11 erstellt wurde.
- Sollten unterschiedliche Rechtsauffassungen bestehen ist der Verwaltungsauffassung zu folgen.
- Cent-Beträge sind auf volle Euro auf- (ab 50 Cent) bzw. abzurunden (bis 49 Cent).
- Gehen Sie davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung erfüllt sind. Ggf. erforderliche Anträge gelten als gestellt. AO-rechtliche Vorschriften stehen einer Änderung nicht entgegen.
- Sämtliche Buchungen erfolgten in Euro.

6. Eventuell gegebene steuerliche Bilanzierungs- oder Bewertungswahlrechte sind so auszuüben, dass sich ein **möglichst niedriger steuerlicher Gewinn** (1. Priorität) für das Wirtschaftsjahr 10 ergibt. Handelsrechtlich ist ein möglichst hoher Gewinn gewünscht (2. Priorität). Besteht im Einzelfall eine Konkurrenzsituation ist Priorität 1 vorrangig.
Im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Gewinns möchte T soweit möglich die Vorschrift des § 6 Abs. 2 EStG in Anspruch nehmen.
7. Auf die gewerbesteuerlichen Änderungen für das Wirtschaftsjahr 10 ist nicht einzugehen!

Lösung der Übungsklausur 2

1. Werbefilm

- Erstellung eines Werbefilms

Der entgeltlich erworbene Werbefilm stellt ein zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR, R 7.1 EStR) gehörendes Wirtschaftsgut dar. Es handelt sich hierbei um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Da die Nutzungsdauer nicht mehr als ein Jahr beträgt, sind die Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) i.H.v. 5.000 € (die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge gehören im Hinblick auf § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten) in 10 sofort als Betriebsausgaben abzugsfähig (§ 7 Abs. 1 S. 1 EStG). Die bisherige Buchung ist zutreffend.

- Vereinbarung mit der Kino-Werbe-GmbH

Der Werbefilm wird über einen Zeitraum von 6 Monaten in den Kinos gezeigt. Die hierfür in 10 bezahlten Aufwendungen betreffen zu 2/6 (von 1.800 € = 600 €) den Zeitraum Januar und Februar 11. In dieser Höhe ist in der Handels- (§ 250 Abs. 1 HGB) und Steuerbilanz (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG) ein „Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten“ auszuweisen.

- Nachfolgefilm

I.Z.m. dem in 11 erworbenem „Nachfolgefilm“ kann kein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden, da ein solcher für immaterielle Wirtschaftsgüter nicht beansprucht werden kann. Darauf hinaus übersteigt das Betriebsvermögen zum 31.12.10 den Grenzwert von 235.000 € (§ 7g Abs. 1 S. 2 Nr. 1a EStG).

Zusammenfassung der Änderungen

		31.12.10	
		Änderung	Gewinnänderung
Bilanzposten (Steuerbilanz)	Aktiver RAP	+ 600	+ 600
G + V-Posten	Werbekosten	- 600	+ 600
		10	
		Änderung	Gewinnänderung

2. Werbeflyer

Ein Vorsteuerabzug setzt unter anderem voraus, dass die Umsatzsteuer gesondert auf der Rechnung ausgewiesen ist (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 14 Abs. 4 UStG). Der auf der Rechnung angebrachte Vermerk wäre nur dann ausreichend, wenn eine Kleinbetragsrechnung (Rechnungsbetrag bis 250 €) i.S.v. § 33 UStDV vorliegen würde. Die Anschaffungskosten der Flyer betragen somit inklusive der nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge 2.975 € (§ 9b Abs. 1 EStG, § 255 Abs. 1 HGB).

Soweit am Bilanzstichtag noch Flyer vorrätig sind, sind diese mit ihren Anschaffungskosten (1000/5000 von 2.975 € = 595 €) als „Werbemittel“ (Umlaufvermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG) in die Bilanz aufzunehmen.

Zusammenfassung der Änderungen

Bilanzposten (Steuerbilanz)	31.12.10	
	Änderung	Gewinnänderung
Werbemittel	+ 595	+ 595
Umsatzsteuer	+ 475	- 475
		+ 120
G + V-Posten	10	
	Änderung	Gewinnänderung
Werbekosten (+ 475 - 595)	- 120	+ 120

3. Fitnessgeräte

– Erwerb

Die gebraucht angeschafften Fitnessgeräte rechnen zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 EStR, R 7.1 EStR). Im Zeitpunkt des Erwerbs sind diese mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Der Skontoabzug führt im Hinblick auf § 17 Abs. 1 UStG zu einer Korrektur der Vorsteuer ($^{19}/_{119}$ von 1.428 € = 228 €) und in Höhe des Nettobetrags ($1.428 - 228 = 1.200$ €) zu einer Minderung der Anschaffungskosten, so dass diese 58.800 € (60.000 € – 1.200 €) betragen. Die Erwerbsbuchung und Bezahlung muss über das Konto „Sonstige Verbindlichkeiten“ erfolgen. Da die anlässlich des Erwerbs zu erfolgende Habenbuchung der bei der Bezahlung vorzunehmenden Sollbuchung auf diesem Konto entspricht, ergibt sich saldiert keine Änderung in der Bilanz. Entsprechendes gilt für die zu Unrecht erfolgte Verbuchung auf dem Konto „Verbindlichkeiten“.

– Einbruch/Diebstahl

Der Diebstahl ist wie folgt zu behandeln:

Vorgang	Behandlung
Tageseinnahmen	Die gestohlenen Tageseinnahmen führen in voller Höhe zu einem „Sonstigen betrieblichen Aufwand“ (alternativ können die Erlöse zusätzlich um 57 € gemindert werden). Eine Umsatzsteuerkorrektur ist nicht vorzunehmen, da sich keine Entgeltsminderung bezüglich der betrieblichen Lieferungen/sonstigen Leistungen ergeben hat.

Vorgang	Behandlung
Fitnessgerät	Der Restbuchwert im Zeitpunkt des Diebstahls ist in voller Höhe außerplanmäßig abzuschreiben. Zur Berechnung Buchwertermittlung vgl. „Bilanzansatz/Abschreibung Fitnessgeräte“.
Beschädigung	Die Beschädigung selbst führt zu keinem Betriebsausgabenabzug. Da die Reparatur jedoch in den ersten drei Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres durchgeführt wird, ist in Höhe der tatsächlich angefallenen und im Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannten Reparaturaufwendungen in der Handels- (§ 249 Abs. 1 HGB) und Steuerbilanz (§ 249 Abs. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG, R 5.7 Abs. 1 EStR) eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung zu bilden. Eine steuerfreie Rücklage nach R 6.6 Abs. 7 EStR ist im Hinblick auf die Rückstellungsbildung nicht möglich, da sich wegen des Rückstellungsausweises die Entschädigung und der Reparaturaufwand bereits im gleichen Wirtschaftsjahr auf den Gewinn auswirken.

– Versicherungserstattung

Der Anspruch auf die Versicherungsentschädigung entsteht in 10, sodass in entsprechender Höhe eine „Sonstige Forderung“ und ein betrieblicher Ertrag auszuweisen ist.

– Bestellung Ersatzfitnessgerät

Das „Ersatzfitnessgerät“ ist im Zeitpunkt seiner Lieferung angeschafft. Die planmäßige Abschreibung beginnt mit der Anschaffung im Dezember 10 (R 7.4 Abs. 1 EStR). Das Ausscheiden eines Wirtschaftsguts infolge eines Diebstahls stellt „höhere Gewalt“ im Sinne der R 6.6 Abs. 2 EStR dar, so dass die Versicherungsleistung für das gestohlene Fitnessgerät eine begünstigte Entschädigung im Sinne von R 6.6 Abs. 1 EStR darstellt. Der nach R 6.6 EStR begünstigte Betrag kann (nach der Aufgabenstellung) muss in der Steuerbilanz als außerplanmäßige Abschreibung geltend gemacht werden.

Handelsrechtlich ist eine außerplanmäßige Abschreibung nach R 6.6 EStR nicht zulässig.

– Bilanzansatz/Abschreibung Fitnessgeräte

Die Fitnessgeräte sind auf deren voraussichtliche Nutzungsdauer (3 Jahre) verteilt planmäßig abzuschreiben. Steuerrechtlich muss eine lineare Abschreibung (§ 7 Abs. 1 EStG), handelsrechtlich kann eine lineare bzw. degressive Abschreibung erfolgen (§ 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB), wobei im Hinblick auf die kurze Nutzungsdauer eine lineare Abschreibung vorzuziehen ist. Für das im Dezember angeschaffte Ersatzfitnessgerät ist im Hinblick auf § 7 Abs. 1 S. 4 EStG in der Steuerbilanz eine zeitannteilige Abschreibung ($\frac{1}{12}$ des Jahresabschreibungsbetrags) in Anspruch zu nehmen.

Handelsrechtlich könnte für dieses Wirtschaftsgut eine halbe Jahresabschreibung erfolgen (Beck Bil.-Komm. § 253 Rz. 276). Im Hinblick auf die Aufgabenstellung ist jedoch ebenfalls nur 1/12 des Jahresabschreibungsbetrags in Anspruch zu nehmen. Steuerrechtlich kommt für sämtliche Geräte eine 7g-Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 5 EStG) in Betracht. Dieses autonome Wahlrecht im Sinne des § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG ist im Hinblick auf die Aufgabenstellung in 10 in Anspruch zu nehmen. Der i.Z.m. dem gestohlenen Fitnessgerät nach R 6.6 EStR begünstigte Betrag kann (nach der Aufgabenstellung muss) auf die Anschaffungskosten des Ersatzfitnessgeräts übertragen werden. Diese im Rahmen eines steuerlich autonomen Wahlrechts (§ 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 EStG) möglich außerplanmäßige Abschreibung mindert die Bemessungsgrundlage für die planmäßige Abschreibung. Handelsrechtlich kann keine außerplanmäßige Abschreibung geltend gemacht werden.

Die für die 7g-Sonderabschreibung erforderliche Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzung (§ 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG) gilt als erfüllt, wenn das vorzeitige Ausscheiden des Wirtschaftsguts unmittelbar auf einem nicht vom Willen des Steuerpflichtigen abhängigen Ereignis (z.B. Totalschaden, Diebstahl, ...) beruht. Vgl. hierzu Rz. 41 des BMF-Schreibens vom 20.3.2017 (BStBl I 2017, 423).

	Handelsbilanz Buchwert 31.12.10	Steuerbilanz Bilanz- ansatz 31.12.10
Gestohlenes Fitnessgerät Anschaffungskosten Planmäßige Abschreibung $33 \frac{1}{3} \%$ 7g-Sonderabschreibung (20 % von 1.960 €) ² Buchwert 28.12.10 Außerplanm. Abschr. Restbuchwert	1.960 € ¹ – 653 € – = 1.307 € – 1.307 € = 0 €	1.960 € ¹ – 653 € – 392 € = 915 € – 915 € = 0 €
Übrige im Januar erworbene Fitnessgeräte Anschaffungskosten Planmäßige Abschreibung $33 \frac{1}{3} \%$ 7g-Sonderabschreibung (20 % von 56.840 €)	56.840 € – 18.947 € – = 37.893 €	56.840 € – 18.947 € – 11.368 € = 26.525 €

Erwin Hoffmann

Lernstrategien für die erfolgreiche Prüfungsvorbereitung

Erfolgreiche Lernstrategien zur Vorbereitung auf Prüfungen

Umgang mit Prüfungsangst

Strategien für mündliche und schriftliche Prüfungen

Neue effiziente Formen des Lernens

**Sich selbst organisieren: Umgang mit der Zeit
in der Vorbereitungsphase**

Innerer Schweinehund und andere Hindernisse

5. Eigene Stärken

Über welche besonderen Stärken zum Lernen verfüge ich bereits?

Wie ausgeprägt sind meine „Lernkanäle?

Welche bisherigen erfolgreichen Lernerfahrungen helfen mir ggf. auch für den aktuellen Lernprozess?

Wenn Sie feststellen, dass Sie einen bestimmten Lernstoff nicht behalten können, ist es meist hilfreich, auf der einen Seite den gewohnten – am stärksten ausgeprägten – Lernkanal stärker zu betonen und hierüber Informationen zu verarbeiten und auf der anderen Seite zusätzlich weitere Lernkanäle zu aktivieren, die bisher nicht so intensiv genutzt wurden (vgl. Mündemann, S. 89).

5.1 Rechte oder linke Gehirnhälfte?

Eine erste grobe Unterscheidung bezüglich der eigenen Stärken beim Lernen ist jene, ob man vorwiegend links- oder rechtshirnig denkt und lernt. Das menschliche Gehirn wird normalerweise in eine rechte und eine linke Gehirnhälfte unterschieden. Welche der beiden Seiten beim Denken und Lernen dominiert, ist entscheidend dafür, mit welchen Methoden man am besten lernt. Die linke Gehirnhälfte des Menschen ist im Wesentlichen verantwortlich für die Bewältigung mathematischer Probleme, sprachlicher Aufgaben sowie für die Begriffsbildung, Ratio, verbale Sprache, analytisches und lineares Denken. Sie ermöglicht logisches Denken und das Analysieren von Sachverhalten und Problemen. Dies ist besonders hilfreich in eher naturwissenschaftlich ausgerichteten Fächern, wie Mathematik und Physik aber auch für Fächer, in denen mit anderen nichtmathematischen Gesetzmäßigkeiten gearbeitet wird, wie z.B. Rechtswissenschaften, Unternehmensanalyse etc.

Studenten/Prüflinge, die über eine stark entwickelte linke Gehirnhälfte verfügen, haben in der Regel eine ausgeprägte Kombinationsgabe und können oft aus wenigen Informationen die richtigen Schlüsse ziehen.

Die rechte Gehirnhälfte ist sowohl für ganzheitliches, intuitives, kreatives, bildhaftes und ganzheitliches Denken und für Emotionen, als auch für und räumliche Orientierung und die Fähigkeit, Inhalte zusammenzufassen, zuständig. Menschen, die überwiegend mit der rechten Gehirnhälfte arbeiten sind oft erfängerisch, künstlerisch begabt und haben eine gute visuelle Veranlagung. Leider werden die Stärken der rechten Gehirnhälfte in unseren Denk- und Arbeitsprozessen in Schule und Beruf stark vernachlässigt (vgl. Geuenich et al., S. 88).

Linkshirniges Lernen findet über die Sprache, Schrift, Begriffe, logische Beweisketten u.ä. statt. Rechtshirnig lernen wir durch Bilder, Metaphern, Vergleiche, Zusammenhänge, Beispiele und Analogien.

Man könnte dies auch vereinfacht so formulieren:

- Die linke Gehirnhälfte beherbergt den Verstand und denkt in Begriffen.
- Die rechte Gehirnhälfte beherbergt das Gefühl, sie denkt nicht in Sprache, sie denkt in Bildern.

In unserer Gesellschaft sind wir allerdings in der Regel das Denken mit der linken Gehirnhälfte mehr gewohnt als mit der rechten.

Hier finden Sie nun einen Test (Abbildung 12), der Ihnen zeigt, welche Gehirnhälfte bei Ihnen stärker ausgeprägt ist. Dabei sollten die 10 Fragen möglichst spontan, ohne lange zu überlegen, beantwortet werden. Es kommt hier auf die Tendenz und nicht auf die absolute Richtigkeit an.

1. Ihre besten Schulfächer waren	Eher Mathe	1
	Eher Kunst	2
2. Ihre besten Schulfächer waren	Eher Sprachen	1
	Eher Werken/Handarbeit	2
3. Neigen Sie dazu Probleme zu lösen, indem Sie	Schritt für Schritt analysieren	1
	Gefühlsmäßig die richtige Lösung finden	2
4. Folgen Sie im Berufs- und Privatleben Ihren „Ahnungen“ nur, wenn diese auch durch logische Überlegungen gestützt werden?	Ja	1
	Nein	2
5. Folgen Sie im Berufs- und Privatleben Ihren „Ahnungen“ nur, wenn diese zwar logisch nicht vertretbar, gefühlsmäßig aber stimmig zu sein scheinen?	Ja	1
	Nein	2
6. Ist es schon vorgekommen, dass von Krankheit oder ernsthaften Schwierigkeiten eines Ihnen nahestehenden Menschen wussten, bevor Sie darüber informiert wurden?	Ja	1
	Nein	2
7. Wie beurteilen Sie Ihre Fähigkeiten, auf Bilder, Lageplänen oder Landkarten Entfernung, Richtungen und Größenverhältnisse zeichnerisch korrekt wiederzugeben?	Ziemlich gut	1
	Nicht so gut	2
8. Wenn Sie irgendein Projekt in Angriff nehmen, was liegt Ihnen dann am meisten am Herzen?	Dass es gut durchgeplant ist	1
	Dass aus seiner Konzeption Neues entsteht	2
9. Welche Art der Problemlösung befriedigt Sie mehr?	Durchdachtes und überlegtes Vorgehen	1
	Verknüpfen von faszinierenden Ideen	2
10. Kommt es vor, dass sich Ihre Vorahnungen zukünftiger Ereignisse später tatsächlich zutragen?	Ja	1
	Nein	2

Abbildung 12: Test für das rechts- und linkslastige Denken (nach Loyer)

Nachdem Sie die zutreffenden Antworten angekreuzt haben, müssen Sie nun die entsprechenden Zahlenwerte addieren und in der folgenden Skala ankreuzen.

10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

Liegt die Summe zwischen 10 und 15, liegt die Dominanz in der linken Gehirnhälfte, ist sie dagegen zwischen 16 und 20 angesiedelt, denkt man verstärkt mit der rechten Gehirnhälfte.

Die meisten Menschen sind in der Lage beidseitig zu denken, d.h. sowohl die rechte als auch die linke Gehirnhälfte für das Denken und Lernen zu aktivieren. Wer im vorliegenden Test jedoch die extremen Werte von 10 bis 12 bzw. 18 bis 20 aufweist, sollte sein bisheriges Denken und Lernen überprüfen und die unterentwickelte Gehirnhälfte stärker aktivieren. Es kann auch hilfreich sein, mit einem Menschen zusammen zu lernen, der die gegenteilige Hirnhälfte stärker ausgeprägt hat, um die eigenen Schwächen zu optimieren.

5.2 Welcher Lerntyp sind Sie?

Ergänzend zu den obigen Ausführungen bezüglich der Nutzung der Gehirnhälften beim Denken, sollten Sie auch wissen, welche Lernkanäle sie derzeit stärker verwenden und welche noch besser aktiviert werden könnten. Denn jeder Mensch bevorzugt unterschiedliche Sinneskanäle, um Informationen aufzunehmen.

Unterschieden werden:

- Der visuelle Lerntyp, der am besten lernt, wenn er etwas sieht.
- Der auditive Lerntyp, der am besten lernt, wenn er etwas hört.
- Der haptische Lerntyp, der am besten lernt, wenn er etwas anfassen oder praktisch ausprobieren kann.

Mit dem folgenden Test (nach Jussuf, o.S.) können Sie wiederum feststellen, zu welchem Lerntyp Sie eher neigen. Lesen Sie die folgenden Sätze gründlich durch und tragen Sie jeweils die passende Ziffer ein:

5 = fast immer

4 = oft

3 = manchmal

2 = selten

1 = fast nie

Punkte	
	1. Wenn ich etwas aufschreibe, präge ich es mir besser ein.
	2. Wenn ich lese, höre ich die Wörter laut in meinem Kopf oder lese ich laut.
	3. Ich muss Neues erst diskutieren, um es besser zu verstehen.
	4. Ich lese mir nicht gerne Anweisungen durch. Ich fange lieber direkt an.
	5. Ich kann mir Bilder leicht vorstellen.
	6. Ich kann mich besser konzentrieren, wenn Musik im Hintergrund läuft.
	7. Wenn ich mich auf eine Aufgabe konzentriere, muss ich von Zeit zu Zeit eine Pause einlegen.
	8. Ich kann besser nachdenken, wenn ich mich frei dabei bewegen darf.
	9. Ich mache mir viele Notizen.
	10. Es hilft mir, die Person zu sehen, die spricht.
	11. Bei Hintergrundgeräuschen kann ich keinen Vortrag halten.

Punkte	
	12. Ich bekomme lieber gesagt, was ich zu tun habe, als dass ich selbst die Anweisungen lesen muss.
	13. Ich höre lieber das Hörspiel anstatt ein Buch zu lesen.
	14. Wenn mir ein Begriff nicht einfallen will, rede ich mit Händen und Füßen.
	15. Ich kann dem Sprecher gut folgen, auch wenn ich dabei aus dem Fenster schaue.
	16. Ich erledige meine Aufgaben an einem ruhigen Platz.
	17. Ich kann gut mit Landkarten, Tabellen und Schaubildern umgehen.
	18. Ich lese bei Büchern zuerst das Ende.
	19. Ich behalte Aussprüche besser als Gesichter.
	20. Um etwas besser zu behalten, rede ich mit jemandem über das Thema.
	21. Ich mache mir zwar Notizen, lese sie aber nie wieder.
	22. Wenn ich mich konzentrieren will, nervt mich das Radio.
	23. Es fällt mir schwer, etwas vor meinem inneren Auge sichtbar zu machen.
	24. Wenn ich alleine an einem Projekt arbeite, rede ich mit mir selbst.
	25. Mein Arbeitsplatz sieht chaotisch aus, doch ich finde mich zurecht.
	26. Wenn ich mich an etwas erinnere, „sehe“ ich das Blatt mit den Notizen.
	27. Ich kann mir keine Witze merken.
	28. Beim Lernen gefällt mir diese Reihenfolge am besten: hören, lesen, umsetzen.
	29. Erst wenn ich eine Aufgabe zu Ende geführt habe, kann ich mit der nächsten beginnen.
	30. Ich zähle mit den Fingern und bewege die Lippen beim Lesen.
	31. Ich hasse es, meine eigenen Texte noch einmal Korrektur zu lesen.
	32. Wenn ich mir Telefonnummern merken möchte, stelle ich mir ein passendes Bild dazu vor.
	33. Ich nehme meine Gedanken lieber als Audiodatei auf, als sie aufzuschreiben.
	34. Wenn ich zuhören soll, verliere ich mich in Tagträume.
	35. Ich baue lieber ein Modell, als einen Bericht zu schreiben.
	36. Wenn ich eine gute Idee habe, schreibe ich sie direkt auf, sonst vergesse ich sie wieder.

Abbildung 13: Test zu Lerntypen (nach Jussuf)**Auswertung:**

Tragen Sie Ihre jeweilige Punktzahl hinter der Aufgaben-Nummer ein und bilden Sie anschließend die jeweiligen Summen:

Visuell	auditiv	haptisch
1	2	4
5	3	6
9	12	7
10	13	8
11	15	14
16	19	18
17	20	21
22	23	25
26	24	30
27	28	31
32	29	34
36	33	35
Σ	Σ	Σ

Abbildung 14: Testauswertung zu Lerntypen (nach Jussuf)

Die unterschiedlich ausgeprägten Lernkanäle bedingen unterschiedliche Vorgehensweisen für effizientes Lernen (die weiteren Ausführen zu den Lerntypen nach Reinhaus, S. 27 ff. und Schroer, S. 3 f.):

Der visuelle Lerntyp

- lernt am besten, wenn er Informationen über die Augen aufnimmt,
- lernt neue Informationen bereits, wenn er diese sorgfältig liest und aufschreibt,
- lernt auch, indem er sein bildliches Vorstellungsvormögen benutzt,
- profitiert davon, wenn er sich Texte, Grafiken, Tabellen, Zeichnungen, Bilder, Videos oder Vorführungen genau ansieht und von guten Abbildungen, Mindmaps, Fotos, Schaubildern, Tabellen und Lernpostern, selbst geschriebene Karteikarten.

Als **visueller Lerntyp** lernen Sie also am einfachsten, wenn Sie:

- beim Lernen auf schriftliche Informationen zurückgreifen,
- bei Vorträgen mischreiben,
- aus Texten Stichwörter herausschreiben,
- für Lerninhalte nach passenden Vorstellungsbildern suchen,
- Zusammenhänge in Skizzen, Bildern, Übersichten skizzieren,
- sich Übersichten und Schemata genau ansehen.

Der auditive Lerntyp

- lernt am besten über seine Ohren, mit Hörbüchern oder Audiodateien, wenn er sich abfragen lässt oder anderen Personen Lerninhalte erklärt,
- behält bei Vorträgen und Diskussionen bereits wesentliche Informationen im Gedächtnis, wenn er aufmerksam zuhört,

- profitiert davon, Texte laut vorzulesen.

Als **auditiver Lerntyp** lernen Sie also am einfachsten, wenn Sie:

- den Lernstoff auf wenige Lernsätze reduzieren und sich diese laut aufsagen,
- Lernstoff mit einem digitalen Diktiergerät aufnehmen und sich diesen in Bus und Bahn über Kopfhörer anhören,
- mit anderen über Lerninhalte sprechen,
- sich Zusammenhänge erklären lassen,
- sich Lernorte suchen, an denen Sie nicht durch Umgebungsgeräusche abgelenkt werden.

Der haptische Lerntyp:

- lernt am besten, indem er Lerninhalte gleich praktisch anwendet,
- versucht, möglichst viele praktische Übungen zu machen, um ein neues Thema möglichst schnell zu lernen,
- beobachtet neue Handlungen ganz genau, um sie selbst nachzuahmen,
- zieht – anstelle von Büchern und Lern-CDs – PC-gestützte Lernprogramme vor und kann sich damit Wissen spielerisch durch Versuch und Irrtum aneignen,
- profitiert davon, wenn er beim Nachdenken ab und zu aufsteht und sich bewegt, da er gerne mit Körpereinsatz lernt.

Als **haptischer Lerntyp** lernen Sie also am einfachsten, wenn Sie:

- Dinge ausprobieren, Dinge anfassen und sich beim Lernen bewegen,
- einen Spaziergang machen und dabei Ihren Lernstoff mitnehmen,
- Lerninhalte auf Karteikarten schreiben,
- Modelle und Lerncollagen basteln.

5.3 Nutzung unterschiedlicher Sinneskanäle

Ihr Lerntyp zeigt an, über welchen Sinneskanal Sie Informationen aktuell bevorzugt aufzunehmen. Das bedeutet, dass Sie mit diesem Lernkanal auch am leichtesten lernen – ganz einfach weil Sie es gewöhnt sind. Doch selbst wenn Sie ein ausgeprägter visueller, auditiver oder haptischer Lerntyp sind, können und sollten Sie auch alle anderen Sinneskanäle zum Lernen einsetzen. Denn hierdurch steigern Sie Ihre Lernleistung erheblich. Die unterschiedlichen Sinneseindrücke werden in unterschiedlichen Gehirnregionen gespeichert und je mehr Gehirnregionen an der Speicherung von Informationen beteiligt sind, desto besser bleiben sie im Gedächtnis (vgl. Reinhaus, S. 30 f.).

Der Lernprozess verläuft viel effektiver, wenn beide Gehirnhälften bzw. alle Lernstile einbezogen werden. Je mehr Sinne am Lernen beteiligt sind, desto leichter nehmen wir Wissen auf, speichern es und können es entsprechend abrufen. So lernen Sie möglicherweise am besten, wenn Sie Bilder und Töne kombinieren oder wenn Sie die Informationen hören und dann selbst aufschreiben oder in einer Skizze darstellen. Die Aufforderung lautet also: Sie müssen beide Gehirnhälften nutzen und vernetzt denken – und das so oft wie möglich (vgl. Geuenich et al., S. 89 f.)!

Unabhängig also davon, welcher Lerntyp Sie sind, profitieren Sie davon, wenn Sie Ihren Lernstoff auf vielfältigste Arten aufbereiten und lernen. Schließlich haben wir alle unsere Sinne zur Verfügung und sollten Sie möglichst auch alle nutzen. Je unterschiedlicher wir uns selbst unse-

ren Lernstoff präsentieren, desto vielfältiger sind die Möglichkeiten des Erinnerns und Behaltens. Unsere Behaltensquote steigt sehr stark an, wenn verschiedene Eingangskanäle genutzt werden. Fakt ist aber auch: Wir behalten 20% von dem, was wir nur hören. Wir behalten 30 % von dem, was wir nur sehen. Wir behalten 50% von dem was wir hören und sehen. Wenn wir etwas sowohl hören als auch sehen und darüber zusätzlich diskutieren behalten wir davon bis zu 70 %. Und wir behalten 90%, wenn wir das, was wir hören und sehen und worüber wir diskutieren auch selbst tun (vgl. Schroer, S. 3 und Reinhäus, S. 17 f.).

„Sage es mir, und ich vergesse es; zeige es mir, und ich erinnere mich; lass es mich tun, und ich behalte es.“

(Konfuzius)

„Wir behalten von unseren Studien am Ende doch nur das, was wir praktisch anwenden.“

(Johann Wolfgang von Goethe)

Gerade bei sehr schwierigem unübersichtlichen Lernstoff zahlt es sich also aus, neben dem gewohnten Lernkanal auch einmal die anderen Lernkanäle zu aktivieren; auch wenn das heißt, dass man sich als auditiver Lerner dazu „zwingen muss“, aus dem Lernstoff eine Mindmap zu entwickeln, welche man dann zum Wiederholen an die Wand hängen kann.

Die Anwendung verschiedener Lernwege hat übrigens auch den Vorteil, dass damit das Lernen viel abwechslungsreicher bleibt und nicht so schnell in Langeweile ausartet. Wer den ganzen Tag nur liest, wird genau davon schnell müde (vgl. Kleber, S. 22).

„Was man sehen, hören, erfahren kann, dem gebe ich den Vorzug.“

(Heraklit von Ephesos etwa 540–480 v. Chr.)

5.4 Rückschau

Neben den Stärken in den jeweiligen Denk- und Lernstilen können die meisten auf bestimmte positive bzw. erfolgreiche Lernerfahrungen zurückblicken, die sie in ihrer bisherigen „Lerngeschichte“ gemacht haben. Blicken auch Sie einmal strukturiert in Ihre Vergangenheit, als Sie in der Schule oder in der Aus- oder Weiterbildung gelernt haben und versuchen Sie aus diesen Erfahrungen Erkenntnisse für Ihre derzeitige Prüfungsvorbereitung bzw. für Ihr Studium anzuwenden. Listen Sie hierzu alle Lernerfahrungen auf und verbinden Sie diese mit entsprechenden Fragestellungen nach dem Muster der folgenden Abbildung 15.

Positive Lern- erfahrung / Lernerfolg	Was genau ist geschehen?	Wer oder was war verantwortlich?	Was leite ich hierzu ab, für die aktuelle Lernsituation?
1.			
2.			
3			
...			

Negative Lernerfahrung/Misserfolg	Was genau ist geschehen?	Wer oder was war verantwortlich?	Was leite ich hierzu ab, für die aktuelle Lernsituation?
1.			
2.			
3.			
...			

Abbildung 15: Rückschau zu Erfolgen und Misserfolgen beim Lernen

(Quelle: Eigene Darstellung)

Band 7

Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019

Christiane Dürr

Lohnsteuer

Mit 2 Übungsklausuren

HDS
Verlag

6.4.4 Zusammenfassung

Auswirkungen beim AN in	Pensionsfonds			
	Altzusage, kapitalgedeckt	Altzusage, nicht kapitalgedeckt	Neuzusage, kapitalgedeckt	Neuzusage, nicht kapitalgedeckt
der Anwartschaftsphase	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG, darüber hinaus keine Pauschalierung nach § 40b EStG a.F. möglich	keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG, keine Pauschalierung nach § 40b EStG a.F. möglich	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG, darüber hinaus keine Pauschalierung nach § 40b EStG n.F. möglich	keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG, keine Pauschalierung nach § 40b EStG n.F. möglich
der Rentenbezugsphase	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG

6.5 Direktversicherung

6.5.1 Begriff

Der AG schließt eine Lebens- oder Rentenversicherung bei einer in Deutschland zugelassenen Versicherungsgesellschaft für seinen AN ab. Der AG zahlt während der Anwartschaftsphase regelmäßig Beiträge für seinen Arbeitnehmer an die Versicherungsgesellschaft zugunsten des von ihm für seinen AN abgeschlossenen Vertrags. Sobald die im Vertrag vereinbarte Voraussetzung vom AN erfüllt ist, zahlt die Versicherungsgesellschaft die Versorgungsleistungen an den AN aus. Der AN selbst hat gegenüber der Versicherungsgesellschaft einen Anspruch auf Auszahlung der Versorgungsleistungen.

6.5.2 Anwartschaftsphase

Die laufenden Beiträge und Zuwendungen des AG aus einem bestehenden Dienstverhältnis für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersvorsorge des AN stellen beim AN Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.

Für die weitere steuerliche Behandlung der Beiträge beim AN in der Anwartschaftsphase ist entscheidend, ob es sich um eine Neuzusage (Versorgungszusage nach dem 31.12.2004) oder um eine Altzusage (Versorgungszusage vor dem 01.01.2005) handelt.

6.5.2.1 Neuzusage

Handelt es sich um eine Neuzusage und leistet der AG aus dem ersten Dienstverhältnis Beiträge für eine Direktversicherung zugunsten seines AN zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversor-

gung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplan (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz) vorgesehen ist, sind die Beiträge beim AN im jeweiligen Kalenderjahr steuerfrei, soweit sie 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen, § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG.

Zur Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung siehe Kap. 6.3.2.1.

Daher stellen die Beiträge des AG beim AN nur insoweit steuerfreien Arbeitslohn nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG dar, soweit sie in 2018 in den alten Ländern und in Berlin-West 6.240 € (78.000 € × 8 %) bzw. in den neuen Ländern und in Berlin-Ost 5.568 € (69.600 € × 8 %) nicht übersteigen. Die Beiträge, die den jeweiligen Höchstbetrag übersteigen, stellen beim AN steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Für diesen steuerpflichtigen Arbeitslohn ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer nicht möglich (§ 40b Abs. 1 EStG n.F.).

Jedoch ist zu beachten, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG nur insoweit eintritt, als der AN nicht verlangt hat, dass die Voraussetzungen für eine Riester-Rente (§ 10a und §§ 79 ff. EStG) erfüllt werden, § 3 Nr. 63 Satz 2 EStG.

In allen anderen Fällen der Neuzusage und der Beitragsleistung des AG für eine Direktversicherung zugunsten seines AN handelt es sich grds. um steuerpflichtigen Arbeitslohn des AN für den keine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b EStG n.F. möglich ist.

Beispiel:

AG X aus Stuttgart zahlt für eine Direktversicherung zugunsten seines AN Z im Jahr 2018 Beiträge i.H.v. 3.500 € zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersvorsorge, bei der eine Auszahlung der zugesagten Altersversorgungsleistung in Form einer Rente vorgesehen ist. Die Voraussetzungen für eine Riester-Rente sind nicht erfüllt. Es handelt sich um eine Neuzusage.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Beiträge i.H.v. 3.500 € bei AN Z Einnahmen aus nicht-selbständiger Arbeit dar. Es ist zu prüfen, ob steuerfreie Einnahmen vorliegen: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG sind erfüllt. Somit sind die Beiträge im Rahmen des Höchstbetrags nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG steuerfrei. Es ergibt sich folgender Höchstbetrag:

§ 3 Nr. 63 Satz 1 EStG	6.240 € (8 % von 78.000 €)
------------------------	----------------------------

Da der Höchstbetrag von 6.240 € nicht überschritten wird, sind die Beiträge i.H.v. 3.500 € bei AN Z als steuerfreier Arbeitslohn zu behandeln.

Anwandlung des vorherigen Beispiels:

Anstatt Beiträgen i.H.v. 3.500 € leistet AG X Beiträge i.H.v. 7.000 €.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Beiträge i.H.v. 5.000 € bei AN Einnahmen aus nicht-selbständiger Arbeit dar. Es ist zu prüfen, ob steuerfreie Einnahmen vorliegen: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG sind erfüllt. Somit sind die Beiträge im Rahmen des Höchstbetrags nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG steuerfrei. Es ergibt sich folgender Höchstbetrag:

§ 3 Nr. 63 Satz 1 EStG	6.240 € (8 % von 78.000 €)
------------------------	----------------------------

Da der Höchstbetrag von 6.240 € überschritten wird, sind die Beiträge nur i.H.v. 6.240 € bei AN Z als steuerfreier Arbeitslohn zu behandeln. Die restlichen Beiträge i.H.v. 760 € stellen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b EStG n.F. für den steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 760 € ist nicht möglich.

6.5.2.2 Altzusage

Liegt eine Altzusage vor und sind die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 EStG erfüllt, werden die Beiträge im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG als steuerfreier Arbeitslohn behandelt. Für darüber hinausgehende Beiträge, die steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen, ist dann eine Pauschalierung der Lohnsteuer nicht möglich (§ 52 Abs. 40 Satz 2 EStG).

Jedoch besteht bei einer Altzusage die Möglichkeit, dass der AN gegenüber seinem AG auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet (§ 52 Abs. 4 Satz 12 i.V.m. Abs. 40 Satz 2 EStG). Durch diesen Verzicht kann der AG die Lohnsteuer für diese Beiträge pauschal erheben.

Im Folgenden wird auf beide Varianten im Detail eingegangen.

6.5.2.2.1 Auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG wird nicht verzichtet

Leistet der AG aus dem ersten Dienstverhältnis Beiträge für eine Direktversicherung für seinen AN zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung, bei der eine Auszahlung der zugesagten Alters-, Invaliditäts- oder Hinterbliebenenversorgungsleistungen in Form einer Rente oder eines Auszahlungsplans (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz) vorgesehen ist, sind die Beiträge beim AN im jeweiligen Kalenderjahr steuerfrei, soweit sie 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung nicht übersteigen, § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG.

Zur Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung siehe Kap. 6.3.2.1.1.

Somit stellen die Beiträge des AG beim AN nur insoweit steuerfreien Arbeitslohn nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG dar, soweit sie in 2018 in den alten Ländern und in Berlin-West 6.240 € (78.000 € × 8 %) bzw. in den neuen Ländern und in Berlin-Ost 5.568 € (69.600 € × 8 %) nicht übersteigen. Jedoch ist zu beachten, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG nur insoweit eintritt, als der AN nicht verlangt hat, dass die Voraussetzungen für eine Riester-Rente (§ 10a und §§ 79 ff. EStG) erfüllt werden, § 3 Nr. 63 Satz 2 EStG.

Beispiel:

AG X aus Stuttgart zahlt für seinen AN Z im Jahr 2018 Beiträge i.H.v. 2.000 € für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersvorsorge, bei der eine Auszahlung der zugesagten Altersversorgungsleistung in Form einer Rente vorgesehen ist. Die Voraussetzungen für eine Riester-Rente sind nicht erfüllt. Es handelt sich um eine Altzusage. AN Z hat gegenüber seinem AG X nicht auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Beiträge i.H.v. 2.000 € bei AN Z Einnahmen aus nicht-selbständiger Arbeit dar. Es ist zu prüfen, ob steuerfreie Einnahmen vorliegen: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG sind erfüllt. Somit sind die Beiträge im Rahmen des Höchstbetrags nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG steuerfrei. Nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG ergibt sich ein Höchstbetrag von 6.240 € (8 % von 78.000 €).

Da der Höchstbetrag von 6.240 € nicht überschritten wird, sind die Beiträge i.H.v. 2.000 € beim AN Z als steuerfreier Arbeitslohn zu behandeln.

Die Beiträge, die den jeweiligen Höchstbetrag übersteigen, stellen beim AN steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Für diesen steuerpflichtigen Arbeitslohn ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer nicht möglich (§ 40b Abs. 1 EStG a.F. i.V.m. § 52 Abs. 40 Satz 2 EStG), da eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b Abs. 1 EStG a.F. nur vorgenommen werden kann, wenn der AN gegenüber seinem Arbeitgeber auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet.

Beispiel:

AG X aus Stuttgart zahlt für seinen AN Z im Jahr 2018 Beiträge i.H.v. 7.000 € für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersvorsorge, bei der eine Auszahlung der zugesagten Altersversorgungsleistung in Form einer Rente vorgesehen ist. Die Voraussetzungen für eine Riester-Rente sind nicht erfüllt. Es handelt sich um eine Altzusage. AG X möchte die Lohnsteuer – soweit möglich – pauschal erheben. AN Z hat gegenüber seinem AG X nicht auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Zuwendungen i.H.v. 7.000 € bei AN Z Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar. Es ist zu prüfen, ob steuerfreie Einnahmen vorliegen: Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG sind erfüllt. Somit sind die Beiträge im Rahmen des Höchstbetrags nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG steuerfrei. Nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG ergibt sich ein Höchstbetrag von 6.240 € (8 % von 78.000 €). Infolgedessen sind 6.240 € der Zuwendungen steuerfrei. Die restlichen Zuwendungen i.H.v. 760 € stellen hingegen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. AG X kann nach § 40b Abs. 1 EStG a.F. i.V.m. § 52 Abs. 40 Satz 2 EStG die Lohnsteuer für diesen steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 760 € nicht pauschal erheben, da AN Z gegenüber AG X nicht auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet hat. Daher muss AG X für AN Z die Lohnsteuer für den steuerpflichtigen Arbeitslohn i.H.v. 760 € nach §§ 38 ff. EStG „individuell“ erheben.

In allen anderen Fällen der Altzusage und der Beitragsleistung des AG für eine Direktversicherung seines AN handelt es sich grds. um steuerpflichtigen Arbeitslohn des AN. Eine Pauschalierung der Lohnsteuer für diese Beiträge ist nach § 40b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. nur möglich, wenn die Direktversicherung nicht auf den Erlebensfall eines früheren als des 60. Lebensjahres abgeschlossen und eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den AN ausgeschlossen worden ist.

6.5.2.2 Auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG wird verzichtet

Leistet der AG für den AN Beiträge für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersvorsorge und verzichtet der AN gegenüber seinem Arbeitgeber auf die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG (§ 52 Abs. 4 Satz 12 i.V.m. Abs. 40 Satz 2 EStG), sind die Beiträge als steuerpflichtiger Arbeitslohn beim AN zu behandeln. Durch den Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG hat jedoch der AG die Möglichkeit, die Lohnsteuer hierfür pauschal zu erheben, § 40b Abs. 1 EStG a.F. i.V.m. § 52 Abs. 40 Satz 2 EStG. Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. stellt ein Wahlrecht des AG dar. Er kann die Zuwendungen pauschal lohnversteuern, er muss aber nicht. Der AG kann von diesem Wahlrecht jedoch nur Gebrauch machen, wenn die Direktversicherung nicht auf den Erlebensfall eines früheren als des 60. Lebensjahres abgeschlossen und eine vorzeitige Kündigung des Versicherungsvertrags durch den Arbeitnehmer ausgeschlossen worden ist (§ 40b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.). Des Weiteren muss das Dienstverhältnis zwischen ihm und dem AN das erste Dienstverhältnis des AN darstellen, § 40b Abs. 2 Satz 1 EStG a.F.

Sind alle Voraussetzungen erfüllt und entscheidet sich der AG für die pauschale Lohnversteuerung, unterliegen die Zuwendungen, soweit sie einen Betrag von 1.752 € im Kalenderjahr nicht übersteigen, einem Pauschsteuersatz von 20 %, § 40b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG a.F. Nach § 40b Abs. 5 EStG ist § 40 Abs. 3 EStG anzuwenden. Daher hat der AG die pauschale LSt zu übernehmen und er ist auch deren Schuldner, § 40 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG. Nach § 40 Abs. 3 Satz 3 EStG bleibt die pauschale LSt und der pauschal besteuerte Arbeitslohn bei einer Veranlagung des AN zur Einkommensteuer als auch beim Lohnsteuer-Jahresausgleich des AG außer Betracht. Daher wird die pauschale LSt auch weder auf die Einkommensteuer des AN noch auf die Jahreslohnsteuer angerechnet.

Beispiel:

AG X leistet für seinen AN Z Zuwendungen für eine Direktversicherung zum Aufbau einer kapitalgedeckten betrieblichen Altersversorgung i.H.v. 1.500 € im Jahr 01. Es handelt sich um eine Altusage. AN Z verzichtet gegenüber seinem AG X auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG. AG X möchte die Lohnsteuer pauschal erheben, die Voraussetzungen des § 40b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. sind erfüllt.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Zuwendungen i.H.v. 1.500 € bei AN Z steuerpflichtige Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar, da er auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet hat. AG X kann nach § 40b Abs. 1 und 2 EStG a.F. die Lohnsteuer für die Zuwendungen pauschal erheben, da AN Z ihm gegenüber auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet hat (§ 52 Abs. 40 Satz 2 EStG) und die Direktversicherung die Voraussetzungen des § 40b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. erfüllt. Auf die Zuwendungen i.H.v. 1.500 € ist ein Pauschsteuersatz von 20 % anzuwenden, § 40b Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. Da AG X von der Pauschalierung der Lohnsteuer Gebrauch machen möchte, muss er 300 € (20 % von 1.500 €) pauschale Lohnsteuer erheben. Er ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer und muss diese auch übernehmen (§ 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG). Bei AN Z wird im Rahmen der Veranlagung zur ESt für das Jahr 01 der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer nicht berücksichtigt (§ 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG).

Abwandlung zum vorherigen Beispiel:

AG X leistet Zuwendungen i.H.v. 3.500 € anstatt i.H.v. 1.500 €.

Lösung:

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG stellen die Zuwendungen i.H.v. 3.500 € bei AN Z steuerpflichtige Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar, da er auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet hat. AG X kann nach § 40b Abs. 1 und 2 Satz 1 EStG a.F. die Lohnsteuer max. für Zuwendungen i.H.v. 1.752 € pauschal erheben, § 40b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG a.F., da AN Z ihm gegenüber auf die Anwendung des § 3 Nr. 63 EStG verzichtet hat (§ 52 Abs. 40 Satz 2 EStG) und die Direktversicherung die Voraussetzungen des § 40b Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. erfüllt. Für die restlichen Zuwendungen i.H.v. 1.748 € hat AG X für AN Z die Lohnsteuer nach §§ 38 ff. EStG „individuell“ zu erheben. Auf die Zuwendungen i.H.v. 1.752 € ist ein Pauschsteuersatz von 20 % anzuwenden, § 40b Abs. 1 EStG n.F. Da AG X von der Pauschalierung der Lohnsteuer Gebrauch machen möchte, muss er 350,40 € (20 % von 1.752 €) pauschale Lohnsteuer erheben. Er ist Schuldner der pauschalen Lohnsteuer und muss diese auch übernehmen (§ 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG). Bei AN Z wird im Rahmen der Veranlagung zur ESt für das Jahr 01 der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer nicht berücksichtigt (§ 40b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 40 Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG). Es

wird lediglich die LSt für die Zuwendungen i.H.v. 1.748 € bei AN Z und die „individuell“ versteuerte Zuwendung i.H.v. 1.748 € im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung berücksichtigt, da AN Z insoweit selbst Schuldner der LSt ist (§ 38 Abs. 2 EStG).

Entscheidet sich der AG dazu – trotz Vorliegen aller Voraussetzungen des § 40b Abs. 1 und 2 EStG a.F. – die Beiträge für die Direktversicherung seines AN nicht nach § 40b Abs. 1 EStG a.F. der pauschalen Lohnsteuer zu unterwerfen, muss er die „individuelle“ Lohnsteuer (§§ 38 ff. EStG), die für diese Beiträge anfällt, für Rechnung des AN einbehalten.

Weiterhin ist zu beachten, dass die Beiträge für eine Direktversicherung i.S.d. § 40b Abs. 1 EStG a.F. nicht nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen) pauschal besteuert werden dürfen, § 40b Abs. 5 Satz 2 EStG.

Sollten die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40b Abs. 1 und 2 EStG für die Beiträge für eine Direktversicherung eines AN nicht alle erfüllt sein, hat der AG diese steuerpflichtigen Zuwendungen grds. dem „individuellen“ Lohnsteuer-Abzugsverfahren (§§ 38 ff. EStG) zu unterwerfen.

6.5.3 Rentenbezugsphase

Sobald der Versorgungsfall eintritt und der AN Leistungen aus der Direktversicherung erhält, ist für die Besteuerung in der Rentenbezugsphase entscheidend, ob die Beiträge des AG während der Anwartschaftsphase steuerfreien oder steuerpflichtigen Arbeitslohn beim AN darstellten. Insoweit als in der Anwartschaftsphase steuerpflichtiger Arbeitslohn vorlag, ist es für die Beurteilung in der Rentenbezugsphase irrelevant, ob dieser vom AG pauschal (§ 40b EStG) oder vom AN individuell versteuert wurde.

6.5.3.1 Leistungen, die auf steuerfreien Beiträgen beruhen

Soweit die Leistungen aus der Direktversicherung auf Beiträgen beruhen, die in der Anwartschaftsphase steuerfreien Arbeitslohn darstellten, sind die Leistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG der ESt zu unterwerfen.

Die sonstigen Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

Leistungen aus der Direktversicherung i.S.d. § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG

./. tatsächliche WK (§ 9 EStG) bzw. WK-Pauschbetrag 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)

= Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

Beispiel:

Z erhält im Jahr 01 monatlich 1.500 € aus einer Direktversicherung. Die monatliche Leistung i.H.v. 1.500 € aus der Direktversicherung beruht auf steuerfreien Beiträgen. Werbungskosten sind ihm im Zusammenhang mit den Leistungen aus der Direktversicherung im Jahr 01 nicht entstanden.

Lösung:

Z erzielt im Jahr 01 sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG):

Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, 12 × 1.500 €)	18.000 €
--	----------

./. WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	102 €
--	-------

= Sonstige Einkünfte	17.898 €
----------------------	----------

Für den Abzug des WK-Pauschbetrags i.H.v. 102 € ist es irrelevant, ob Z tatsächlich WK entstanden sind.

6.5.3.2 Leistungen, die auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhen

Soweit die Leistungen aus der Direktversicherung auf Beiträgen beruhen, die in der Anwartschaftsphase steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellten, sind die Leistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG der ESt zu unterwerfen.

Werden die Leistungen in Form einer lebenslangen Rente ausbezahlt, ist § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG entsprechend anzuwenden. D.h. die Leistungen werden nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG grundsätzlich mit dem Ertragsanteil besteuert. Für die Höhe des Ertragsanteil ist nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG das bei Beginn dieser Rente vollendete Lebensjahr maßgebend.

Die sonstigen Einkünfte ermitteln sich daher wie folgt:

	Leistungen aus der Direktversicherung i.S.d. § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG
x	Ertragsanteil in % (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i.V.m. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG)
=	Ertragsanteil
./.	tatsächliche WK (§ 9 EStG) bzw. WK-Pauschbetrag 102 € (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)
=	Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

Beispiel:

Z erhält seit Januar 02 monatlich 750 € aus einer Direktversicherung. Z hat im Dezember 01 sein 63. Lebensjahr vollendet. Die monatlichen Leistungen i.H.v. je 750 € aus der Direktversicherung beruhen auf steuerpflichtigen Beiträgen und werden in Form einer lebenslangen Rente ausbezahlt. Werbungskosten sind ihm im Zusammenhang mit den Leistungen aus der Direktversicherung im Jahr 02 nicht entstanden.

Lösung:

Z erzielt im Jahr 02 sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG):	
Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG, $12 \times 750 \text{ €}$)	9.000 €
x 20 % (= Ertragsanteil nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i.V.m. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG)	
= Ertragsanteil	1.800 €
./. WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	102 €
= Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	1.698 €

Für den Abzug des WK-Pauschbetrags i.H.v. 102 € ist es irrelevant, ob Z tatsächlich WK entstanden sind.

6.5.3.3 Leistungen, die sowohl auf steuerfreien als auch auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhen

Beruhen die Leistungen aus der Direktversicherung sowohl auf Beiträgen, die in der Anwartschaftsphase steuerfreien Arbeitslohn darstellten, als auch auf Beiträgen, die in der Anwartschaftsphase steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellten, sind die Leistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 5 EStG der ESt zu unterwerfen. Im Rahmen der Ermittlung der sonstigen Einkünfte ist darauf zu achten, dass die Einkünfte, soweit sie auf steuerfreien Beiträgen beruhen nach Kap. 6.5.3.1 und soweit sie auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhen nach Kap. 6.5.3.2 ermittelt werden. Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG kann jedoch nur einmal gewährt werden.

Beispiel:

Z erhält seit Januar 02 monatlich 2.000 € in Form einer lebenslangen Rente aus einer Direktversicherung. Z hat im Dezember 01 sein 67. Lebensjahr vollendet. 1.600 € der monatlichen Leistung beruhen auf steuerpflichtigen Beiträgen, die restlichen 400 € auf steuerfreien Beiträgen. Werbungskosten sind Z im Zusammenhang mit den Leistungen aus der Direktversicherung im Jahr 02 nicht entstanden.

Lösung:

Z erzielt im Jahr 02 sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG):

Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, 12 × 400 €)	4.800 €
+ Ertragsanteil	3.264 €
Einnahmen (§ 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a EStG, 12 × 1.600 €)	
19.200 € × 17 % (= Ertragsanteil nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. a i.V.m. Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb Satz 4 EStG)	
./. WK-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 3 EStG)	102 €
= Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	7.962 €

Für den Abzug des WK-Pauschbetrags i.H.v. 102 € ist es irrelevant, ob Z tatsächlich WK entstanden sind.

6.5.4 Zusammenfassung

Auswirkungen beim AN in	Direktversicherung			
	Altzusage, kapitalgedeckt	Altzusage, nicht kapitalgedeckt	Neuzusage, kapitalgedeckt	Neuzusage, nicht kapitalgedeckt
der Anwartschaftsphase	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG oder Pauschalierung nach § 40b EStG a.F.	keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG, Pauschalierung nach § 40b EStG a.F. möglich	steuerfreier AL im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG, darüber hinaus keine Pauschalierung nach § 40b EStG n.F. möglich	keine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 63 EStG, keine Pauschalierung nach § 40b EStG n.F. möglich
der Rentenbezugsphase	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	soweit auf steuerfreien Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG, soweit auf steuerpflichtigen Beiträgen beruhend: § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG	§ 22 Nr. 5 Satz 2 EStG

7. Lösungen zu den Übungsaufgaben

7.1 Kapitel 1

Übung 1:

AN Z erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen	850 €
./. Versorgungsfreibetrag	218 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	576 €
= Steuerpflichtige Einnahmen	56 €
./. Werbungskosten-Pauschbetrag (§ 9a Satz 1 Nr. 1 b) i.V.m. Satz 2 EStG)	56 €
= Einkünfte i.S.d. § 19 EStG	0 €

Es darf lediglich ein Werbungskosten-Pauschbetrag i.H.v. 56 € abgezogen werden, da durch den Werbungskosten-Pauschbetrag die Einkünfte nicht negativ werden dürfen (§ 9a Satz 2 EStG).

Übung 2:

AN Z erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 19 Abs. 2 EStG. Diese Einkünfte unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG der Einkommensteuer. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Einkünfte ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen	500 €
./. Versorgungsfreibetrag	128 €
./. Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	372 €
= Steuerpflichtige Einnahmen	0 €
./. Werbungskosten (§ 9 EStG)	30 €
= Einkünfte i.S.d. § 19 EStG	./. 30 €

Es darf lediglich ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag i.H.v. 372 € abgezogen werden, da sich durch den Abzug des Zuschlags keine negativen Einnahmen ergeben dürfen (§ 19 Abs. 2 Satz 5 EStG). Der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 b) EStG darf nicht berücksichtigt werden, da er nicht zu negativen Einkünften führen kann (§ 9a Satz 2 EStG). Allerdings können die tatsächlich entstandenen Werbungskosten (§ 9 EStG) i.H.v. 30 € berücksichtigt werden, unabhängig davon, ob negative oder positive Einkünfte verbleiben.

Übung 3:

AN Z hat seinen Antrag auf Lohnsteuerermäßigung für das Jahr 02 fristgemäß beim Finanzamt eingereicht (§ 39a Abs. 2 Satz 2 + 3 EStG). Zudem erfüllt der Antrag die formalen Voraussetzungen (Verwendung des amtlich vorgeschriebenen Vordrucks + eigenhändige Unterschrift, § 39a Abs. 2 Satz 1 EStG). Nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 c) EStG ist das Vierfache der Steuermäßigung nach § 35a EStG als Freibetrag zu berücksichtigen. Dies entspricht 1.800 € (4×450 €). Somit wird das Finanzamt für Z einen Freibetrag für das Jahr 02 i.H.v. 1.800 € ermitteln.