

Paket Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung 2013/2014

Bearbeitet von

Prof. Günter Maus, Prof. Rolf-Rüdiger Radeisen, Günter Endlich, Thomas Fränznick, Heiko Friedrich, Thomas Henn, Thorsten Jahn, Prof. Dr. Uwe Grobshäuser, Prof. Dr. Jörg-Thomas Knies, Ingo Mutschler, Prof. Thomas Scheel, Carola Ratjen, Silke Sager, Nadine Schimpf, Prof. Dr. Matthias Alber, Harald Blankenhorn

3. Auflage 2012. Buch inkl. Online-Nutzung. 7 Bücher mit insgesamt 2796 S. Kartoniert

ISBN 978 3 941480 71 1

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Band 2

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Günter Maus

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

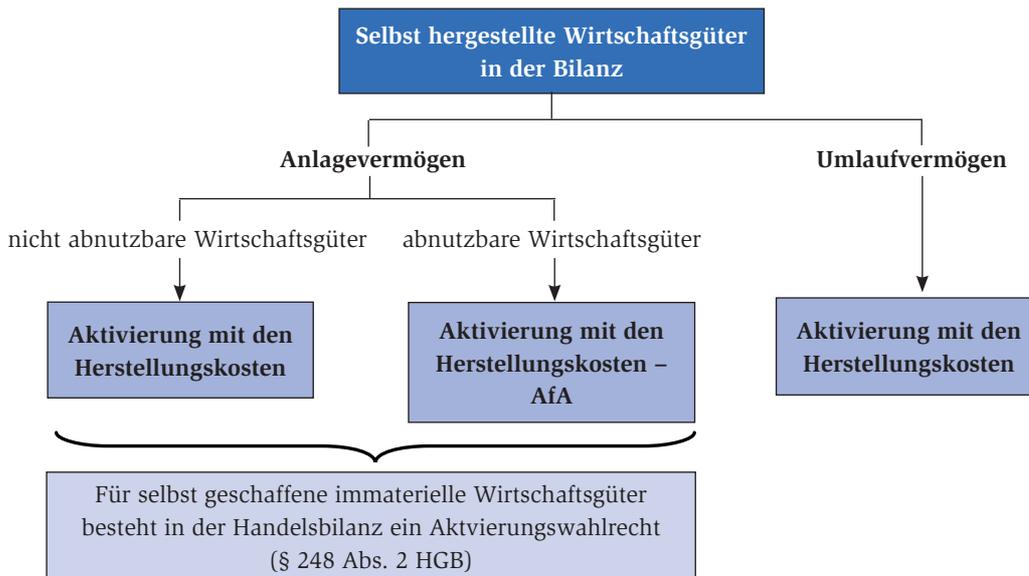
Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

2. Herstellungskosten

2.1 Handels- und steuerrechtliche Bedeutung

Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind mit den Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) als Anlage- bzw. Umlaufvermögen auszuweisen.



Beispiele für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter:

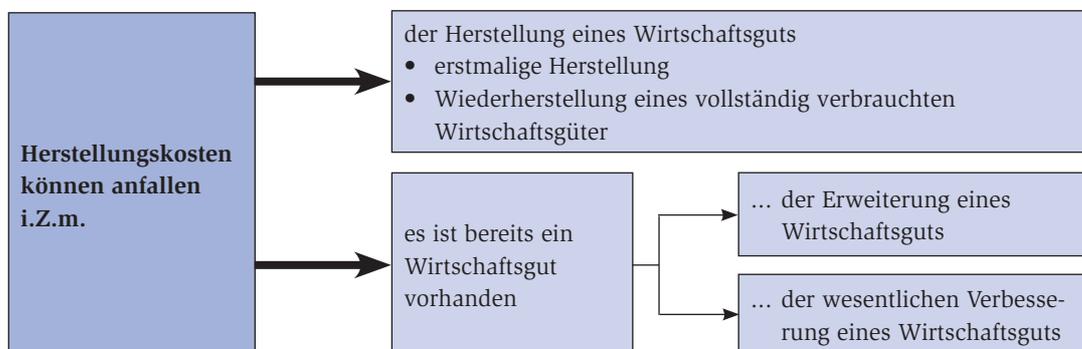
- ein Bauunternehmen errichtet für eigenbetriebliche Zwecke ein Lagergebäude,
- ein Bauunternehmen erstellt im Auftrag eines Kunden einen Rohbau,
- ein Fertigungsunternehmen stellt Lacke zum Verkauf her.

2.2 Herstellungskosten im Handelsrecht

2.2.1 Definition

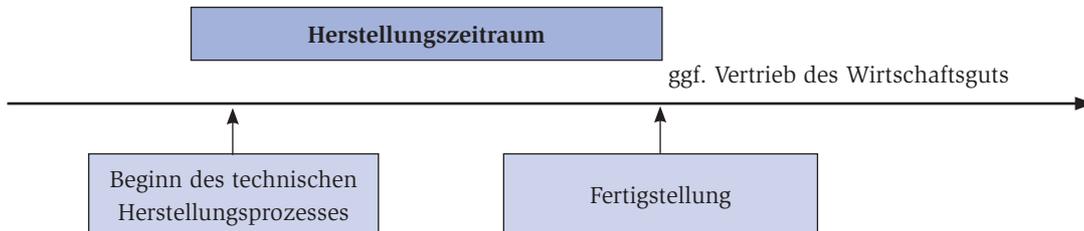
Das HGB enthält in § 255 Abs. 2 HGB eine Definition der Herstellungskosten. Wie sich die Herstellungskosten selbst hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter zusammensetzen ergibt sich aus § 255 Abs. 2a HGB.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.



2.2.2 Zeitraum der Herstellung

Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist ein zeitraumbezogener Vorgang. Herstellungskosten können nur Aufwendungen sein, die während der Herstellung eines Wirtschaftsguts anfallen.



Die Herstellung eines Wirtschaftsguts beginnt bereits mit der Aufnahme von Handlungen, die darauf gerichtet sind ein Wirtschaftsgut herzustellen (z.B. Architekt erstellt Bauplan für einen Neubau). Dieser Zeitpunkt kann vor dem technischen Beginn des Herstellungsprozesses liegen.

Wird der Herstellungsvorgang unterbrochen, sind in dieser Zeit anfallende Aufwendungen nicht den Herstellungskosten zuzurechnen. Muss herstellungsbezogen eine Unterbrechung erfolgen (technischer Produktionsstillstand wie z.B. Baupause im Winter) liegt keine Unterbrechung in diesem Sinne vor.

Der Herstellungsvorgang ist beendet, sobald das hergestellte Wirtschaftsgut seiner Bestimmung gemäß verwendet werden kann (H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).

Vertriebskosten sind nicht dem Herstellungszeitraum zuzuordnen und rechnen deshalb nicht zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (§ 252 Abs. 2 S. 6 HGB).

2.2.3 Bestandteile der Herstellungskosten

2.2.3.1 Berechnung

Handelsrechtlich setzen sich die Herstellungskosten wie folgt zusammen:

§ 255 Abs. 2 und 3 HGB	Herstellungskosten Handelsbilanz
Einzelkosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB) Material-einzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB) notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr für das Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen)	Aktivierungspflichtige Herstellungskosten
(§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) + Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen für Fremdkapital (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB)	Aktivierbare Herstellungskosten (Aktivierungswahlrecht)

Keine Herstellungskosten stellen dar:
 Vertriebskosten und Forschungskosten
 (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Rechnet man zu den aktivierungspflichtigen und aktivierbaren Herstellungskosten die Vertriebskosten (diese gehören allerdings nicht zu den Herstellungskosten), ergeben sich die Selbstkosten.

Ist der Betrieb mangels entsprechender Auftragslage nicht voll ausgelastet oder sind einzelne Betriebs- teile stillgelegt, sind die dadurch verursachten Kosten nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 Abs. 6 EStR). Diese Handhabung basiert auf dem Umstand, dass nur die ange- messenen Teile der Gemeinkosten und der Abschreibungsbeträge in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Dabei kann es sich lediglich um Kosten handeln, die bei einer normalen Auslastung des Betriebs anfallen würden. Siehe allerdings H 6.3 „Ausnutzung von Produkti- onsanlagen“ EStH.

Aktivierungspflichtige Einzelkosten	
Materialeinzelkosten	<p>Definition Es handelt sich um die unmittelbar einem hergestellten Wirtschaftsgut zuzurechnenden Rohstoffe sowie fremdbezogene Teilerzeugnisse.</p> <p>Einzelheiten</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ansatz normalerweise mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten (erfolgte eine außerplanmäßige Abschreibung des Wirtschaftsguts → niedrigerer Wert). – Wirtschaftsgut wurde eingelegt = Einlagewert. – Die Kosten der Innenverpackung (z.B. Tube für Zahncreme) rechnen zu den Materialeinzelkosten, nicht dagegen die Kosten für die Außenverpackung (z.B. Folien). – Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe stellen i.d.R. Gemeinkosten dar.
Fertigungs- einzelkosten	<p>Definition Fertigungslöhne, die im Rahmen der Produktion anfallen und den einzelnen Produkten direkt zurechenbar sind.</p> <p>Einzelheiten Grundlage ist der jeweilige Bruttoarbeitslohn. Einzubeziehen sind auch die Aufwendungen für Überstunden, Feiertagszuschläge, Sonderzuschläge, Leistungsprämien, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, gesetzliche und tarifvertragliche Sozialleistungen.</p>
Sondereinzelkosten der Fertigung	<p>Betroffene Kosten Kosten für Modelle und Spezialwerkzeuge, Kosten für Materialprüfungen, Entwurfkosten, Patent- und Lizenzgebühren. Forschungs- und Entwicklungskosten sind nur dann zu erfassen, wenn diese im Rahmen eines Auftrags an Dritte entstanden sind. Aufwendungen i.Z.m. der vom Betrieb betriebenen Grundlagenforschung rechnen nicht zu den Herstellungskosten.</p>

Aktivierungspflichtige Gemeinkosten	
Material-gemeinkosten	<p>Definition Bei den Materialgemeinkosten kann es sich nur um Aufwendungen handeln, die nach der Einlagerung des Materials anfallen (Aufwendungen bis zur erstmaligen Einlagerung rechnen zu den Anschaffungskosten).</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kosten der Lagerung, Verwaltung und Ausgabe der Werkstoffe. - Versicherung, Bewachung von Material. - Aufwendungen für die Lagerbuchführung. - AfA Anlagegüter im Materialbereich. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Fertigungs-gemeinkosten	<p>Definition Es handelt sich um Kosten der Fertigung, die weder Materialkosten, Fertigungslöhne noch Sonderkosten darstellen und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten rechnen.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transport- Prüfungs-, Lagerhaltungskosten¹⁾ des Fertigungsmaterials. - Kosten der Betriebsleitung, Raumkosten, Kosten des Unfallschutzes, Versicherungen, Kosten des Lohnbüros (soweit dieses für die in der Fertigung beschäftigten Arbeitnehmer tätig wird). - Kosten Werkzeuglager, Werkstattverwaltung. - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, soweit diese als Nebenprodukt in die Herstellung eingehen (z.B. Fette, Schrauben, ...). - Kosten für die Fertigungskontrolle. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Wertverzehr des Anlagevermögens	<p>Definition Es handelt sich dabei um die auf die Fertigungszeit entfallenden AfA-Beträge der Fertigungsmaschinen (fertigungsbedingter Wertverzehr).</p>

1) In der Praxis ist eine exakte Unterscheidung zwischen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten nicht immer möglich.

Aktivierbare Gemeinkosten	
Kosten der allgemeinen Verwaltung	<p>Beispiele (vgl. R 6.3 Abs. 4 S. 2 EStR):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für die Geschäftsleitung. - Einkauf und Wareneingang. - Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen. - Rechnungswesen (Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik, Kalkulation, ...). - Feuerwehr, Werkschutz. - Allgemeine Fürsorge (einschließlich Betriebskrankenkasse).

Material- und Fertigungsgemeinkosten fallen beispielweise bei folgenden Kostenstellen an:

Kostenstellen Material- und Fertigungsgemeinkosten (R 6.3. Abs. 2 EStR)	Sonstige Kostenstellen
<ul style="list-style-type: none"> - Lagerhaltung. - Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials. - Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung Werkzeuglager. - Betriebsleitung. - Raumkosten. - Sachversicherungen. - Unfallstation sowie Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten. - Lohnbüro (soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden). 	<p>Materialgemeinkosten</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einkauf. - Warenannahme. - Material- und Rechnungsprüfung. <p>Fertigungsgemeinkosten Kosten, soweit diese auf dem Fertigungsbereich zuzurechnen sind i.Z.m.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - der Arbeits- und Fertigungsvorbereitung. - der Wertstattverwaltung. - Kraftanlagen. - der Reinigung der Produktionsräume und der Maschinen. - Energiekosten und Brennstoffe. - Betriebsstoffe. - soziale Aufwendungen und Steuern.

Nach § 255 Abs. 3 S. 2 HGB können **Zinsen für Fremdkapital** ebenfalls als Herstellungskosten behandelt werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Herstellung eines Wirtschaftsguts mit Fremdmitteln finanziert wird. Die Zurechnung zu den Herstellungskosten beschränkt sich auf die dem Herstellungszeitraum zuzuordnenden Zinsaufwendungen.

Aufwendungen, die keine Herstellungskosten darstellen	
Vertriebskosten	<p>Definition Nach der Fertigstellung anfallende Kosten stellen Vertriebskosten dar.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verkaufsprovisionen. - Ausgangsfrachten, Kosten für Außenverpackungen. - Kosten des Verkaufslagers. - Werbekosten.
Forschungskosten	<p>Im Rahmen des BilMoG wurde in § 255 Abs. 2 S. 4 HGB ergänzend aufgenommen, dass Forschungskosten nicht zu den Herstellungskosten rechnen. Dabei handelt es sich um keine inhaltliche sondern um eine klarstellende Änderung. Schon bisher durften Forschungskosten nicht als Herstellungskosten behandelt werden.</p>

2.2.3.2 Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten liegen vor, wenn sich die Aufwendungen dem hergestellten Wirtschaftsgut unmittelbar, also ohne weitere Schlüsselung, zurechnen lassen. Die Maßeinheiten sind i.d.R. Menge, Zeit bzw. der Wert. Die Umrechnung von Stundenlöhnen auf die Fertigungszeit steht dem nicht entgegen.

Beispiele Einzelkosten: Fertigungslöhne, Rohstoffe

Gemeinkosten gehen nicht unmittelbar in das hergestellte Produkt ein. Sie können nur im Wege einer Schlüsselung oder Umlage den hergestellten Wirtschaftsgut zugeordnet werden.

Beispiele Gemeinkosten: Energiekosten (Strom, Heizung) für das Produktionsgebäude.

2.3 Herstellungskosten im Steuerrecht

2.3.1 Berechnungsschema

Die **handelsrechtlich aktivierungspflichtigen Einzelkosten** stellen auch für die Steuerbilanz Herstellungskosten dar (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Hinsichtlich der Gemeinkosten ist R 6.3 EStR zu beachten.

Art der Aufwendungen	Ansatz in der Handelsbilanz	Ansatz in der Steuerbilanz
Einzelkosten <ul style="list-style-type: none"> • Materialeinzelkosten • Fertigungseinzelkosten • Sonderkosten der Fertigung 	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Gemeinkosten <ul style="list-style-type: none"> • notwendige Materialgemeinkosten • notwendige Fertigungsgemeinkosten • Wertverzehr Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen) 		Aktivierungspflicht ¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • Kosten der allgemeinen Verwaltung • Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen • Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung 	= Mindestansatz	= Aktivierungspflicht ²⁾
<ul style="list-style-type: none"> • Zinsen für Fremdkapital 	= Aktivierungswahlrecht	= Mindestansatz
	= Maximaler Ansatz	Aktivierungswahlrecht ³⁾
		= Maximaler Ansatz

1) R 6.3 Abs. 1 EStR.

2) Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, BStBl I I 2010, 239 (entgegen R 6.3 Abs. 4 S. 1 EStR). Nach dem BFM-Schreiben vom 22.6.2010, BStBl I 2010, 597 ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (= Aktivierungswahlrecht) verfahren wird.

3) Soweit die Zinsen in der Handelsbilanz in die Herstellungskosten einbezogen werden, muss dies auch für die Steuerbilanz geschehen (Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010).

2.3.2 Erläuterungen

2.3.2.1 Wertverzehr für das Anlagevermögen

Die Abschreibungsbeträge der Fertigungsmaschinen rechnen zu den Herstellungskosten. Grundsätzlich ist auf die tatsächlichen Abschreibungsbeträge zurückzugreifen (R 6.3 Abs. 3 S. 1 EStR). Es gelten folgende Vereinfachungen:

Vereinfachungen im Rahmen der Berücksichtigung der AfA (R 6.3 Abs. 3 EStR)

- Wird eine Fertigungsmaschine degressiv abgeschrieben, kann auch die fiktive lineare Abschreibung angesetzt werden (S. 2 und 3),
- Wurde eine Sonderabschreibung oder eine erhöhte Abschreibung geltend gemacht, kann alternativ die lineare AfA angesetzt werden (S. 4),
- Der Wertverzehr nach § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG bleibt außer Betracht (S. 5),
- Teilwertabschreibungen sind außer Betracht zu lassen (S. 6).

Beispiel:

Eine für die Fertigung erworbene eingesetzte Maschine (Anschaffungskosten 100.000 €/Nutzungsdauer 5 Jahre) wurde in 01 wie folgt abgeschrieben:

Außerplanmäßige Abschreibung nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG 40.000 €

Lineare Abschreibung 12.000 € (60.000 € : 5 Jahre).

Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG 12.000 € (20 % von 60.000 €).

In welcher Höhe sind die Abschreibungsbeträge bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen?

Lösung:

Angesetzt werden können die tatsächlichen Abschreibungsbeträge (= 64.000 €) oder an deren Stelle die (fiktiven) linearen Abschreibungsbeträge i.H.v. 20.000 € (100.000 € : 5 Jahre).

 Nach der Neuregelung des BilMoG gehört der Werteverzehr des Anlagevermögens handelsrechtlich ebenfalls zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten.

Übt ein Unternehmen das durch das BilMoG eingeführte Bilanzierungswahlrecht für Entwicklungskosten z.B. für ein Patent (§ 248 Abs. 2 HGB) aus, so ist deren spätere Abschreibung handelsrechtlich Bestandteil der Herstellungskosten jener Erzeugnisse. Bei der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten hingegen bleiben diese Abschreibungsbeträge außer Betracht, da es beim steuerrechtlichen Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter geblieben ist (§ 5 Abs. 2 EStG).

2.3.2.2 Gewerbesteuer

Die Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer), sowie die Gewerbesteuer können nicht als Bestandteil der Herstellungskosten behandelt werden (R 6.3 Abs. 5 EStR).

2.3.2.3 Zölle und Verbrauchssteuern

Nach § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG müssen als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern (z.B. Biersteuer, Mineralölsteuer), soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen als ARAP ausgewiesen werden.

Beispiel:

Eine Brauerei bringt fertiges Bier in ein Außenlager und muss in diesem Zusammenhang 10.000 € Biersteuer bezahlen. Das Bier ist am Bilanzstichtag noch vorrätig.

Wie ist die bezahlte Biersteuer in der Handels- bzw. Steuerbilanz zu behandeln?

Band 3

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Rolf-Rüdiger Radeisen

Erbschaftsteuer und Bewertung

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Mit dem Erwerb von Todes wegen im Dezember 2010 erhält die F auch die andere Hälfte der Villa, eine Einbeziehung der steuerfreien Schenkung aus dem Januar 2010 über § 14 ErbStG erfolgt nicht. Da die F die Villa weiterhin selbst nutzt, ist der Erwerb insoweit steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Die Steuerbefreiung entfällt auch nicht durch den Tod der F im März 2011, obwohl sie die Villa nicht zehn Jahre selbst genutzt hat, da sie insoweit aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung verhindert ist.

Der Erwerb von Todes wegen des S ist ebenfalls steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, da der Sohn die Villa unverzüglich selbst nutzt. Allerdings ist die Steuerbefreiung bei ihm begrenzt, da die Wohnfläche 200 m² übersteigt. Da die insoweit unschädliche Wohnfläche von 200 m² um 100 m² überschritten wird, unterliegt der Steuerwert der Villa von 6 Mio. € nur zu 2/3 der Steuerbefreiung. In den steuerpflichtigen Erwerb des S gehen damit (1/3 von 6 Mio. € =) 2 Mio. € ein. Sollte der S die Villa nicht zehn Jahre selbst nutzen, würde – soweit keine zwingenden Gründe für die Aufgabe der Selbstnutzung vorliegen – die Steuerbefreiung vollständig entfallen.

3.14 Begünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Betriebsvermögens sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab 01.01.2009

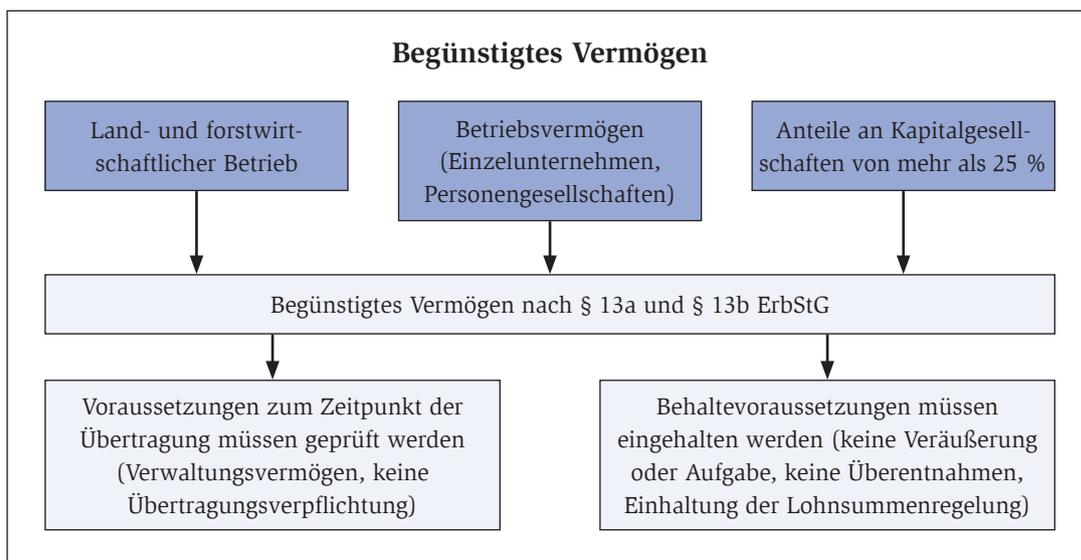
Hinweis!

Diese Verschonungsregelungen sind erst durch die Erbschaftsteuerreform 2008/2009 aufgenommen worden und gelten nur für Erwerbe ab dem 01.01.2009! Teile dieser Begünstigungsvorschriften sind durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz – rückwirkend zum 01.01.2009 – verändert worden, sodass die ursprüngliche Fassung des Gesetzes nicht zur Anwendung kam. Auf die ursprüngliche Fassung des Gesetzes wird deshalb nicht eingegangen.

Regelungen zur Begünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsvermögens und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem ErbStRG für die Erbschaftsteuer

Vorschrift	Regelung
§ 13a Abs. 1 ErbStG	Begünstigtes Vermögen bleibt außer Ansatz, soweit innerhalb von fünf Jahren die Mindestlohnsumme nicht unterschritten wird.
§ 13a Abs. 2 ErbStG	Grundsätzlich gilt für begünstigtes Vermögen ein gleitender Abzugsbetrag von 150.000 €.
§ 13a Abs. 3 ErbStG	Keine Begünstigung, wenn das Vermögen auf einen Dritten übertragen werden muss oder bei Übergang wegen Teilung des Nachlasses.
§ 13a Abs. 4 ErbStG	Definition der Lohnsumme.
§ 13a Abs. 5 ErbStG	Bestimmungen zur Behaltefrist, bei steuerschädlicher Verwendung innerhalb von fünf Jahren fällt der Verschonungsabschlag zeitanteilig weg.
§ 13a Abs. 6 ErbStG	Anzeigeobligation des Unternehmers, wenn Begünstigungen ganz oder teilweise entfallen.
§ 13a Abs. 7 ErbStG	Nachweisobligation des Steuerpflichtigen, soweit nicht inländische Vermögen begünstigt ist.
§ 13a Abs. 8 ErbStG	Optionsmodell: Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine vollständige Steuerfreistellung erreicht werden.

§ 13b Abs. 1 ErbStG	Definition des begünstigten Vermögens: Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsvermögen nach § 95 bis § 97 BewG und Anteile an Kapitalgesellschaften bei mehr als 25 % Anteilsbesitz.
§ 13b Abs. 2 ErbStG	Keine Begünstigung, wenn das Vermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Definition des Verwaltungsvermögens.
§ 13b Abs. 3 ErbStG	Regelung zur Begünstigung bei einer Weitergabeverpflichtung.
§ 13b Abs. 4 ErbStG	Steuerbefreit sind 85 % des begünstigten Vermögens.
§ 19a ErbStG	Tarifbegünstigung für nach § 13b ErbStG begünstigtes Vermögen, soweit der Erwerber nicht zur Steuerklasse I gehört. Der Entlastungsbetrag wird in Höhe der Differenz zwischen der Steuer, die sich nach Steuerklasse II oder III und der Steuer, die sich nach Steuerklasse I für das begünstigte Vermögen ergibt, gewährt. Der Entlastungsbetrag ist an dieselben Behaltenvoraussetzungen geknüpft, wie die Steuerbegünstigung nach § 13a und § 13b ErbStG.



Die **Begünstigung** des **Betriebsvermögens** (gewerbliche und freiberufliche Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften), **land- und forstwirtschaftlichem Vermögen** und von **Anteilen an Kapitalgesellschaften** (ab einer Beteiligung von mehr als 25 %) ist von verschiedenen Faktoren abhängig, die bisher in der politischen Diskussion kontrovers behandelt worden sind. Insbesondere ergaben sich die folgenden Fragestellungen:

1. **Was** wird alles als begünstigtes Vermögen erfasst?
2. **In welchem Umfang** soll das begünstigte Vermögen verschont werden?
3. **Unter welchen Voraussetzungen** soll die Begünstigung nachträglich entfallen?

Grundsätzlich ist das gesamte Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie die Anteile an Kapitalgesellschaften ab einem Anteil von mehr als 25 % zu erfassen. Ob und in welchem Umfang dieses Vermögen dann als Verschonungsvermögen anzusehen ist, ist im Einzelfall zu beurteilen.

Die Verschonungsregelungen sind in § 13a, § 13b und § 19a ErbStG geregelt. Dabei kann eine Steuerfreistellung des begünstigten Vermögens von bis zu 100 % erfolgen.

Der Gesetzgeber hat dem Unternehmer zwei **Optionen** eingeräumt:

1. Besteuerung eines Anteils von **15 % des Betriebsvermögens** bei **geringeren Behaltévoraussetzungen** und der Möglichkeit, in **höherem Umfang** nicht produktives Vermögen (sog. **Verwaltungsvermögen**) zu halten.
2. Besteuerung eines Anteils von **0 % des Betriebsvermögens** bei **hohen Behaltévoraussetzungen** und der Möglichkeit, in nur in **geringem Umfang** nicht produktives Vermögen (sog. **Verwaltungsvermögen**) zu halten.

Allerdings ist das Betriebsvermögen nicht zwingend der Begünstigung zu unterwerfen. Da typisierend davon ausgegangen wird, dass in einem ansonsten begünstigten Vermögen auch Vermögensteile gehalten werden, die dem Grunde nach nicht zu begünstigen sind („unproduktives Vermögen“, sog. Verwaltungsvermögen), wurde die Begünstigung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften davon abhängig gemacht, dass das **Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 %** des gesamten Betriebsvermögens ausmachen darf. Übersteigt das Verwaltungsvermögen diese Grenze, ergibt sich insgesamt keine Begünstigung.

 **Tipp!**

Die Prüfung der Begünstigung dieser Vermögensteile muss grundsätzlich in zwei Prüfungsschritten erfolgen:

1. Liegt im Zeitpunkt der Übertragung begünstigtes Vermögen vor?
2. Bleibt eine einmal gewährte Begünstigung erhalten?

3.14.1 Die begünstigten Vermögensteile

3.14.1.1 Abschließend aufgeführte Vermögensteile

Nur bestimmte, abschließend im Gesetz aufgeführte Vermögensteile können unter weiteren Voraussetzungen unter die Begünstigung der § 13a, § 13b und § 19a ErbStG fallen. Damit muss zuerst geprüft werden, ob überhaupt begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. Nach § 13b Abs. 1 ErbStG gehört zu dem **begünstigten Vermögen**:

- Der **inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit Ausnahme der Stückländereien i.S.d. § 168 Abs. 2 BewG und selbst bewirtschafteter Grundstücke i.S.d. § 159 BewG sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.
- **Inländisches Betriebsvermögen** nach § 95 bis § 97 BewG beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. Begünstigtes Betriebsvermögen ist nach Abschn. 20 AEErbSt nur dann gegeben, wenn ein direkter Übergang des Vermögens erfolgt. Der Übergang von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ist nur dann begünstigt, wenn die Übertragung unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Nicht erforderlich ist aber, dass das Sonderbetriebsvermögen im selben quotalen Umfang übergeht, wie das Gesamthandsvermögen.
- **Anteile an Kapitalgesellschaften**, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (**Mindestbeteiligung**). Ob der

Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. In Abschn. 21 AE ErbSt wird insbesondere klargestellt, dass von der Kapitalgesellschaft gehaltene eigene Anteile das Nennkapital mindert und damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters erhöht. Die Finanzverwaltung hat Abschn. 21 AE ErbSt durch gleichlautenden Erlass vom 29.10.2010 (DStR 2010, 2518) ergänzt. Insbesondere ist geregelt, dass nicht alle Poolmitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf die selbe Person übertragen müssen.

 **Hinweis!**

Für die „familienbezogenen Kapitalgesellschaften“ ist eine besondere Regelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG aufgenommen worden. Hier hatten sich früher Probleme ergeben, wenn die Anteile einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile in der Hand einer Familie sind, durch mehrfache Erbfolge derartig aufgesplittert sind, dass die Anteile der einzelnen Familienmitglieder nur 25 % oder weniger betragen. Nach der seit dem 01.01.2009 anzuwendenden gesetzlichen Regelung sind zur Prüfung der Mindestbeteiligungsgrenze auch die Anteile anderer Gesellschafter mit einzubeziehen, wenn die Beteiligten untereinander zur einheitlichen Ausübung des Stimmrechts und weiterer Verfügungen verpflichtet sind.

Die **Aufgabe der Poolbildung** gilt als eine steuerschädliche Verfügung, die zu einer Nachversteuerung führt. Die Übertragung eines Anteils durch ein Poolmitglied führt aber nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung, Abschn. 14 Abs. 2 AE ErbSt.

Unter die Begünstigung fällt auch das **betriebliche Auslandsvermögen**, soweit es einer ausländischen Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums zuzurechnen ist.

 **Tipp!**

Ob die Begünstigung tatsächlich nur auf Produktivvermögen im Inland, der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum beschränkt werden kann, ist rechtlich umstritten. Der BFH hat dem EuGH in einem Fall der Übertragung von Anteilen an einer kanadischen Kapitalgesellschaft die Frage vorgelegt, ob die Versagung der Begünstigung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union verstößt, BFH Beschluss vom 15.12.2010, II R 63/09, z.Zt. nur im Internet veröffentlicht.

3.14.1.2 Vermögensverwaltende Gesellschaften

Ein besonderes Problem ergab sich vor der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 bei **vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Gesellschaften**. Im Rahmen dieser Gesellschaften konnte früher grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen (z.B. Immobilienvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften bis 25 % Anteilsbesitz, liquide Mittel) unter Ausnutzung der Begünstigungsvorschriften nach §§ 13a und 19a ErbStG a.F. begünstigt übertragen werden.

Beispiel: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Umfangreicher Immobilienbesitz wurde in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht. Bei einem Erwerb nach § 1 ErbStG unterlag diese Gesellschaft der Begünstigung nach § 13a ErbStG a.F. (Freibetrag, Ansatz nur mit 65 %) und – soweit Erwerber nicht der Steuerklasse I angehörten – der Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG a.F.

Obwohl eigentlich diese Gestaltung durch das ErbStRefG ausgeschlossen werden sollte, ist grundsätzlich die Übertragung nicht begünstigten Vermögens auch nach neuem Recht noch begünstigt im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft möglich. Die Voraussetzungen sind aber **deutlich eingeschränkt** worden:

- Übersteigt dieses dem Grunde nach nicht begünstigte Vermögen als sog. **Verwaltungsvermögen** (vgl. dazu auch Kap. 3.14.3) einen Anteil von 50 % am gemeinen Wert der Gesellschaft, liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor. Die Anwendung der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG n.F. kann dann insgesamt nicht zur Anwendung kommen.
- Sind solche nicht begünstigten Vermögensteile – Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG –, soweit sie nicht 50 % des gemeinen Werts der Gesellschaft überschreiten, **innerhalb der letzten zwei Jahre eingelegt** worden, werden diese Vermögensteile als unbegünstigtes Vermögen separat mit ihrem gemeinen Wert bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt.

 **Tipp!**

Bei **einem unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft** (oder anderen Gesellschaft), die nicht unter § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fällt – z.B. nicht gewerblich geprägte vermögensverwaltende Gesellschaft – gelten die anteiligen Wirtschaftsgüter als erworben. Die dabei übergehenden Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

3.14.2 Regelungen bei Weitergabeverpflichtung

Schon in der Altfassung des § 13a ErbStG war eine Regelung zu den sog. **Weitergabeverpflichtungen** getroffen. Hat ein Erwerber das dem Grunde nach begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten zu übertragen oder geht der dem Grunde nach begünstigte Teil im Rahmen der Erbteilung auf einen anderen über, kann der Abgebende die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen. Entsprechendes ist auch in § 13a Abs. 3 ErbStG seit dem 01.01.2009 geregelt. Gründe für eine solche Übertragungspflicht sind insbesondere **Vermächtnisse** (auch Vorausvermächtnisse), Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen. Dazu zählt jedoch auch, wenn die Übertragung aufgrund einer **qualifizierten Nachfolgeklausel** im Gesellschaftsvertrag oder einer landwirtschaftlichen Sondererfolgeregelung, z.B. nach der Höfeordnung, erfolgen muss oder wenn sich die Erben aufgrund einer vom Erblasser verfügten **Teilungsanordnung** in entsprechender Weise auseinandersetzen. Die seit dem 01.01.2009 geltende Vorschrift reicht aber weiter als die frühere Regelung und trägt dem Umstand Rechnung, dass derjenige, der die **Unternehmensfortführung** tatsächlich gewährleistet und nicht derjenige, der aufgrund zivilrechtlicher Universalsukzession zunächst (Mit-)Eigentümer geworden war, entlastet werden soll. Dem durch die Weitergabeverpflichtung belasteten Erwerber entsteht dadurch kein Nachteil. Er kann die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd berücksichtigen. Der nachfolgende Erwerber kann seinerseits die Verschonung in Anspruch nehmen.

§ 13b Abs. 3 ErbStG setzt die Regelungen zur **Weitergabeverpflichtung** um. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach § 13b Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 ErbStG (als Verwaltungsvermögen) nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.

Beispiel: Weitergabeverpflichtung
Unternehmer U ist verstorben, seine beiden Kinder werden Alleinerben nach ihrem Vater. Aufgrund einer Teilungsanordnung soll das begünstigte Betriebsvermögen auf eines der beiden Kinder übergehen, entsprechend erhält das andere Kind einen höheren Anteil am nicht begünstigten Vermögen.
Lösung:
Die Teilungsanordnung ist erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich. Da das eine Kind aber seinen Anteil am begünstigten Betriebsvermögen auf das andere Kind übertragen muss, entfällt bei ihm die Möglichkeit der Begünstigung. Allerdings erhöht sich bei dem Kind, welches das begünstigte Betriebsvermögen erhält, der Anteil des begünstigten Betriebsvermögens entsprechend, maximal aber in Höhe des Wertes des für den Erhalt des Betriebsvermögens übertragenen Werts des anderen Vermögens.

3.14.3 Das Verwaltungsvermögen

Nicht jedes Betriebsvermögen unterliegt der Begünstigung. Eine **Begünstigung** soll nur dann erfolgen, wenn die Vermögensteile überwiegen, die sog. **Produktivvermögen** darstellen. Bei überwiegend gehaltenem „**unproduktiven Vermögen**“ soll die **Begünstigung entfallen**. Damit ist das gesamte Betriebsvermögen dann nicht begünstigt, wenn das sog. Verwaltungsvermögen **mehr als 50 %** des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, § 13b Abs. 2 ErbStG. Ziel der Regelung ist es, insbesondere vermögensverwaltende Gesellschaften aus der Begünstigung auszuschließen und das „Parken“ von eigentlich nichtunternehmerisch genutztem Vermögen in einem Betriebsvermögen und damit dann eine direkte erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung zu verhindern. Das Verwaltungsvermögen ist abschließend in § 13b Abs. 2 ErbStG aufgeführt, wobei teilweise neben der Aufnahme von Vermögensteilen wieder Rückausnahmen geregelt worden sind.

Das Verwaltungsvermögen		
Rechtsvorschrift	Verwaltungsvermögen	Inhalt
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG	ja	Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke , Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte und Bauten.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 EStG führt und <ul style="list-style-type: none"> • der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung

		<p>oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder</p> <ul style="list-style-type: none"> die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahren, befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres. <p>Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Abs. 1 und Satz 1 der Vorschrift nicht erfüllt haben und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d ErbStG fallen.</p>
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i.S.d. § 4h EStG gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen i.S.d. § 181 Abs. 9 BewG besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.
§ 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG	ja	Anteile an Kapitalgesellschaften , wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausüben.
§ 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG	ja	Beteiligungen an Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt.

§ 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG	ja	Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen , wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt, zuzurechnen sind.
§ 13b Abs. 2 Nr. 5 ErbStG	ja	Kunstgegenstände , Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.
§ 13b Abs. 2 Satz 3		Junges Verwaltungsvermögen unterliegt der Begünstigung auch dann nicht, wenn ansonsten das Verwaltungsvermögen nicht über 50 % hinausgeht.
§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG		Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs.
§ 13b Abs. 2 Satz 6 ff. ErbStG		Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter gehören, die nach Satz 3 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte dieser Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebs der Kapitalgesellschaft entspricht.

Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass das Gesamtvermögen zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht zu mehr als 50 % aus dem sog. Verwaltungsvermögen besteht. Sind mehrere wirtschaftliche Einheiten auf einen Erwerber übergegangen, ist die Grenze des Verwaltungsvermögens für jede wirtschaftliche Einheit separat zu überprüfen.

 **Hinweis!**

Das Betriebsstättenfinanzamt hat im Feststellungsbescheid die Summe des Verwaltungsvermögens und des sog. jungen Verwaltungsvermögens (junges Verwaltungsvermögen ist das innerhalb der letzten zwei Jahre erworbene Verwaltungsvermögen – dies ist grundsätzlich nicht begünstigt) nachrichtlich auszuweisen. Durch das Steuervereinfachungsgesetz soll in § 13b Abs. 2a ErbStG eine gesonderte Feststellung dieser Werte geregelt werden.

Von besonderem Interesse ist die **Regelung zu den Grundstücken, die gegebenenfalls Verwaltungsvermögen darstellen können**. Entgegen den ersten Gesetzesentwürfen im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 sind die Vorschriften zu den Grundstücken noch wesentlich entschärft worden, sodass in vielen Fällen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile nicht dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. So sind insbesondere überlassene Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, bei einem ertragsteuerrechtlichen Konzern oder bei Wohnungsbaugesellschaften nicht dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen.

Thomas Fränznick/Günter Endlich (Hrsg.)

**Die schriftliche
Steuerberaterprüfung 2012/2013
Klausurtechnik und Klausurtaktik
3. Auflage**

**Anleitung zur konkreten Bearbeitung
der Steuerberaterklausuren**

Buchführung und Bilanz

Ertragsteuerrecht

Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete

HDS
erlag

dann, wenn Vorerwerbe nach § 14 Abs. 3 ErbStG zu berücksichtigen sind, kann und darf diese Zeitvorgabe überschritten werden.

3.5 Ausblick auf die Klausur Erbschaftsteuer und Bewertung im Steuerberaterexamen 2012/2013

Natürlich werden in der **kommenden Steuerberaterklausur des Jahres 2012/2013** und in den Folgejahren die neuen Bestimmungen des Erbschaftsteuerreformgesetzes zur Bewertung von Grundvermögen und von Betriebsvermögen eine zentrale Rolle spielen. Nicht minder examensrelevant ist die Besteuerung des Erwerbs von Grundvermögen und von Betriebsvermögen nach dem ab dem 01.01.2009 geltenden neuen Recht. Das müssen die Examenskandidaten in den Mittelpunkt Ihrer Vorbereitung auf die Erbschaftsteuer-Klausur stellen.

Einen Ausblick auf kommende Klausuren im Steuerberaterexamen zu nehmen heißt, in die Klausuren des letzten Jahres bzw. der vergangenen Jahre zurückzuschauen und einzusteigen. Alleine schon die Auffälligkeit, wonach der „Hauptdarsteller“ in den letzten sechs Examensklausuren stets den Namen Roland Rundlich trug, spricht Bände. Jedenfalls besagt dies, dass die Ersteller der Erbschaftsteuerklausuren in die alten Sachverhalte hineinblicken und thematisch – sei es aktualisiert oder nicht – wieder darauf zurückkommen und daraus Sachverhaltsteile für neue Klausuren übernehmen oder entwickeln. Wer sich intensiv und optimal auf das Examen vorbereiten will, muss mindestens die letzten drei Original-Examensklausuren intensiv durchgearbeitet und gelöst haben.

3.5.1 Die Original-Examensklausur 2011/2012

Die vorstehenden Hinweise lassen sich am besten mit einer Gegenüberstellung der Original-Examensklausur 2010/2011 und der Original-Examensklausur 2011/2012 belegen. Die Original-Examensklausur 2010/2011 ist vorstehend in 3.4.2 bis 3.4.6 besprochen und aufbereitet. Zum Vergleich hierzu die Original-Examensklausur 2011/2012:

Sachverhalt:

Der ehemalige Unternehmer Robert Rundlich verstarb am 8. August 2010 nach einem verlorenen Prozess gegen seine Hausbank wegen wertloser Zertifikate. Robert lebte seit 2009 von seiner 20 Jahre jüngeren Ehefrau Carola getrennt; die Ehegatten hatten 1990 anlässlich der Eheschließung einen Ehevertrag geschlossen welcher einen Zugewinnausgleich ausschloss. Sein kinderloser Sohn, Hans Rundlich, geboren am 29. März 1991, lebt in Kanada. Carola wurde im wirksamen Testament von Robert zusammen mit Hans als Erbin eingesetzt, da sie keine sonstigen Versorgungsansprüche hat. Hans – welcher zu seinem Vater ein eher angespanntes Verhältnis pflegte – hatte im Jahr 2009 im Lotto gewonnen. Er hat deshalb das Erbe durch formwirksame Erklärung gegenüber dem Nachlassgericht ausgeschlagen.

Das Haus in Nürnberg

In Nürnberg hatte Robert sich ein großes Parkgrundstück gegen wiederkehrende Leistungen am 8. Dezember 2009 gekauft um im Alter einen schönen Garten zu haben. Carola war gegen diesen Erwerb und hatte sich demonstrativ am Tag der notariellen Beurkundung von Robert getrennt, obwohl ihr Robert zum ersten Advent 10.000 € geschenkt hatte. Hans hatte von Robert hingegen nichts zum ersten Advent erhalten.

Robert ließ das Grundstück – Nürnberg, Am Androidsee – im Frühjahr 2010 mit einem 3-Familien-Haus mit drei großen Einheiten bebauen (Kosten: 600.000 €). Im südlichen Teil des Grundstücks ließ er einen großen überdachten Pool errichten, wobei er darauf achtete, dass das Dach des Pools bis an das Haus heranreichte und mit diesem verbunden war. Wegen Problemen mit der Bauaufsichtsbehörde ergab es sich, dass der Pool bereits im März 2010 fertiggestellt wurde, während das Haus erst Ende April 2010 bezugsfertig war. Robert hatte das Grundstück von dem Auswandererehepaar Peter und Sylvia Christ erworben, welches den Verkaufserlös zur Absicherung ihres Lebensunterhalts in Kanada verwenden wollte. Der Kaufpreis sollte daher als Leibrente – sowohl an das Ehepaar Christ als auch an den Sohn Sam – gezahlt werden. Die entsprechende, notariell vereinbarte Regelung sah wie folgt aus:

Der jeweilige Eigentümer des Grundstücks hat an Peter Christ (geb. 29. Mai 1958) und dessen Ehefrau Sylvia (geb. 26. April 1955) eine Leibrente zu bezahlen.

Die jeweils am ersten eines jeden Monats fällige Rente beträgt 9.000 € und sinkt nach dem Tode des erstversterbenden Ehegatten auf 7.000 € (bis zum Tode des überlebenden Ehegatten). Nach dem Tod des zweiten (überlebenden) Ehegatten ist an den Sohn Sam (geb. 13. März 1998) lebenslänglich ein monatlicher Betrag von 300 € zu zahlen. Die Rente läuft maximal bis Oktober 2040, d.h. die entsprechende letzte Rate ist am 1. Oktober 2040 fällig. Das Haus hat drei Einheiten. Erdgeschoss und erstes Obergeschoss haben je 100 qm Fläche, das Dachgeschoss hat 80 qm Wohn-/Nutzfläche.

Das Erdgeschoss des Hauses war bis 30. Juni 2010 an ein Ingenieurbüro vermietet, die einzige Miete, die R. erhielt, war die Juni-Miete. Danach stand das Erdgeschoss – wegen einer überraschenden Insolvenz des Ingenieurbüros – leer. Das Mietverhältnis wurde nicht gekündigt. Ein gerichtliches Insolvenzverfahren wurde mangels Masse – Ende August – abgelehnt. Erst ab 1. September 2010 konnte das EG als Zahnarztpraxis vermietet werden. Mit dem Ingenieurbüro hatte Rundlich im Juni 2010 einen Mietvertrag abgeschlossen, welcher eine am ersten des Monats fällige monatliche Miete von 2.000 € vorsah. Hinzu kamen noch Nebenkosten von 210 € für die Heizung, 80 € für den Strom und 50 € für Wasser. Das Ingenieurbüro hatte sich über den Abschluss des Mietvertrages sehr gefreut, da die vereinbarte Miete 3 € pro qm unter dem Marktniveau lag. Rundlich hatte bis zu seinem Tod versucht, von dem Ingenieurbüro die durch Bankbürgschaft abgesicherten Nebenkosten für das Wasser betreffend den Juni 2010 zu bekommen. Der Zahnarzt hatte mit Robert die gleichen Mietkonditionen wie auch das Ingenieurbüro vereinbart.

Im ersten Stock lebte Robert Rundlich selbst. Der Wert seines überwiegend gebrauchten Mobiliars und seines sonstigen Hausrates betrug zum Zeitpunkt seines Todes zusammen ca. 20.000 €. Carola zog unmittelbar nach dem Tod von Rundlich in diese Wohnung ein.

Die Wohnung im zweiten Stock war an das Architekturbüro Veronika Schlaw für 15 €/qm zuzüglich Nebenkosten (130 € für die Heizung, 50 € für den Strom und 50 € für Wasser) vermietet. Die Miete für das Architekturbüro war deshalb günstig, weil der zweite Stock nur über eine Außentreppe erreichbar war.

Üblicherweise sind für Wohnungen dieser Art in Nürnberg – soweit diese Wohnzwecken dienen – folgende Mieten ortsüblich gewesen:

2008: 10 €/qm ohne Nebenkosten

2009: 12 €/qm ohne Nebenkosten

ab 2010: 13 €/qm ohne Nebenkosten.

Das Grundstück hat – ausweislich des Kaufvertrages – eine Fläche von 910 qm. Zugunsten eines Nachbarn ist auf dem Grundstück eine Abstandsflächenübernahme von 200 qm eingetragen; Robert darf in diesem Bereich das Grundstück nur eingeschränkt nutzen. Der Gutachterausschuss der Stadt Nürnberg hat für das Objekt den Wert von einem qm Grund und Boden zum 31.12.2008 – wegen der herausragenden schönen unverbaubaren Lage – auf 1.700 € festgestellt, weitere Werte außer den Bodenwerten hat der Gutachterausschuss nicht ermittelt. Ein nach dem Tod von Robert von Carola beauftragter Gutachter hat zum Todestag von Robert einen reinen Grundstückswert (Grund und Boden nebst Gebäude und Außenanlagen) für die Immobilie in Nürnberg von 1.650.000 € festgestellt. Wegen einer direkt neben dem Grundstück verlaufenden Hochspannungsleitung hat er einen Wertabschlag vorgenommen, sodass sich letztlich ein Wert von 1.600.000 € ergab. Roberts außereheliche Tochter Luise, welche in den USA lebt, hat bisher noch keinen Pflichtteilsanspruch gegenüber Carola geltend gemacht. Von Luise hat Carola erfahren, dass Robert ein – seiner Familie jahrelang verheimlichtes – Girokonto bei einer Liechtensteiner Privatbank mit einem Guthabenstand von 2.212.336 € hatte.

Die Firma

Robert hatte eine kleine vorsteuerabzugsberechtigte bilanzierende Einzelfirma als nur künstlerisch tätiger Goldschmied (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Hinsichtlich dieser Firma hat Carola anlässlich des Erbfallbeschlusses folgendes festgestellt:

Die Firma hatte in den vorangegangenen Jahren folgende Gewinne:

Bilanzgewinn 2007:	215.000 €
Bilanzgewinn 2008:	225.000 €
Bilanzgewinn 2009:	230.000 €

Der angemessene monatliche Unternehmerlohn für R. betrug in allen drei Jahren 4.000 €, Robert hatte seinen Unternehmerlohn monatlich bar aus der Firmenkasse entnommen und dieses als entsprechende Privatentnahme gebucht.

Robert hatte im Jahr 2006 26% der Anteile der Gold und Schmidt GmbH in das Betriebsvermögen seiner Firma übernommen, um sich gegen die ständigen Schwankungen des Goldpreises abzusichern. Ohne diese Beteiligung konnte Robert seine Firma nicht wirtschaftlich betreiben. Der gemeine Wert der Anteile beträgt laut gesonderter Feststellung 220.000 €. Die Gold und Schmidt GmbH hat keinerlei Verwaltungsvermögen. Robert erhielt im Jahr 2008 eine in 2007 beschlossene Gewinnausschüttung i.H.v. 35.000 €. Robert hat in 2008 an den Anwalt anlässlich der Bewertung der Anteile für die Finanzverwaltung ein Beratungshonorar von 4.200 € bezahlt.

Im Jahr 2009 hatte Robert eine Teilwertabschreibung auf diese Beteiligung in Höhe von 20.000 € vorgenommen; ebenso erhielt er in 2009 eine in 2009 beschlossene Ausschüttung aus der Gold und Schmidt GmbH i.H.v. 3.000 €. Des Weiteren fiel im Jahr 2009 durch ein ausgefallenes Kundendarlehen in der Firma des Robert ein außerordentlicher Aufwand von 30.000 € an. Im Jahr 2010 liefen die Geschäfte von Robert atypisch gut. Der Substanzwert des Betriebes beträgt 1.300.000 €.

Das Handy

Der Erblasser hat am 23. Dezember 2009 ein neues Handy von Motorola durch Kauf bei einer Versandfirma im Internet erworben. Der Kaufpreis betrug 481 €. Robert hat auf das

Handy nur eine Anzahlung von 200 € geleistet. Wegen Lieferschwierigkeiten wurde das Handy noch nicht ausgeliefert.

Das Geburtstagspäckchen

Robert hatte unmittelbar vor seinem Tod seinem Rechtsanwalt – welcher ihn wegen der Trennung von Carola beraten hatte – eine Flasche Wein schicken wollen. Carola fand im Nachlass ein vollständig frankiertes Päckchen (Porto 4,90 €) mit einer Flasche französischem Rotwein (Wert 18 €) vor.

Die Bürgschaft

Robert hatte für seinen Nachbarn Friedhelm Schiller im Jahr 2008 eine Bürgschaft über 20.000 € gegenüber der Bayerischen Landesbank übernommen. Da Schiller mehrfach seine Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Bank in terminlicher Hinsicht verletzt hat, hat die Landesbank angekündigt, dass sie sich am Bürgen schadlos halten werde. Eine konkrete Zahlungsaufforderung hat Robert jedoch noch nicht erhalten.

Beerdigungskosten

Carola hat die Beerdigungskosten (10.800 €) für die Beerdigung von Robert übernommen. Zudem rechnet sie noch ernsthaft mit Pflichtteilsansprüchen von Luise, denn Luise hatte gegenüber Hans auf ihren (durch die Ausschlagung) erhöhten Pflichtteilsanspruch i.H.v. 170.000 € hingewiesen.

Aufgabe:

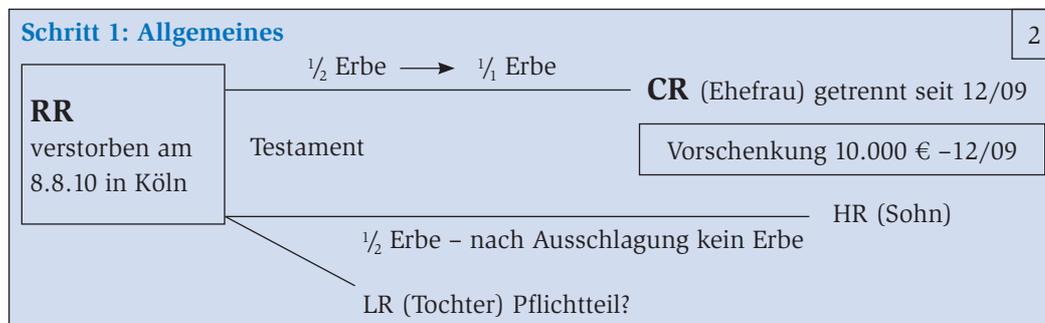
Ermitteln Sie die zutreffende festzusetzende Erbschaftsteuer für Carola Rundlich, falls Luise ihren Pflichtteilsanspruch nicht geltend gemacht hat, aber sich auch weigert, sich irgendwie dazu zu erklären.

Gehen Sie dabei auf alle durch den Sachverhalt aufgeworfenen Rechtsfragen ein; erforderliche Anträge gelten allgemein als gestellt, jedoch hat Carola keinen Antrag auf 100 %ige Steuerbefreiung des BV gestellt. Selbst ermittelte Beträge sind ggf. auf zwei Nachkommastellen zu runden. Der Basiszinssatz für 2010 beträgt 3,98 %.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der maßgebenden Vorschriften.

3.5.2 Die visuelle Aufbereitung der Examensklausur 2011/2012

Wie eine visuelle Aufbereitung des Sachverhalts aussehen kann oder soll, ist bereits unter 3.4.3 anhand der Klausur 2010/2011 herausgearbeitet worden. Hierauf wird verwiesen. Dasselbe soll nun anhand der Klausur 2011/2012 wiederholt werden. Der visuell (auf einem Blatt) aufbereitete Klausursachverhalt 2011/2012 hat folgendes Aussehen:



Band 1

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Uwe Grobshäuser

Einkommensteuer

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

15. Besteuerung der Mitunternehmer

15.1 Einführung

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer anderen Gesellschaft (z.B. GbR oder atypisch stille Gesellschaft), bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**“ und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**“ unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 EStH „Mitunternehmerschaft“. Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

Beispiel:

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. C wurde nur deshalb als Kommanditist in die KG aufgenommen, weil er in der Branche einen guten Namen hat und über zahlreiche Kontakte verfügt. C bekommt dafür, dass er seinen Namen zur Verfügung stellt, eine feste Vergütung i.H.v. 10.000 € p.a. Am Gewinn/Verlust und an den stillen Reserven ist C nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag hat sich C verpflichtet, auf die Geschäftsführung der KG keinen Einfluss zu nehmen.

Lösung:

Da das Recht der Handelsgesellschaften weitgehend disponibel ist, ist eine derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, aber rechtlich zulässig. Demgegenüber steht das Steuerrecht. Da C weder ein Mitunternehmerrisiko trägt, noch die Möglichkeit hat, Mitunternehmerinitiative auszuüben, ist er kein Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit wird er nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnverteilung aufgenommen. Je nach vertraglicher Gestaltung muss er die 10.000 € als Arbeitnehmer-Einkünfte (§ 19 EStG), als freiberufliche Einkünfte (§ 18 EStG) oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) versteuern.

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 EStH „Verdeckte Mitunternehmerschaft“).

Beispiel:

Ein Bäckermeister musste für seinen Handwerksbetrieb Insolvenz anmelden. Er gründet eine neue Bäckerei in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Einziger Kommanditist ist die Ehefrau des Bäckermeisters. Komplementärin ist die Verwaltungs-GmbH (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66). Der Bäckermeister wird von der GmbH & Co. KG als Geschäftsführer angestellt. Nach außen – insbesondere gegenüber den Kunden und Arbeitnehmern – tritt ausschließlich der Bäckermeister auf. Er bekommt ein gewinnabhängiges Gehalt, das den Großteil des Gewinnes „absaugt“.

Lösung:

Zu Recht hat der BFH a.a.O. den Bäckermeister als Mitunternehmer behandelt, obwohl er formal nicht Gesellschafter der GmbH & Co. KG war. Als Geschäftsführer und Branchenkenner übte er maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft aus, zumal der Betrieb der GmbH & Co. KG weitgehend identisch mit seinem früheren Handwerksbetrieb war. Über sein gewinnabhängiges Gehalt stand ihm ein Großteil des unternehmerischen Erfolgs der Gesellschaft zur Verfügung. Die Folge war, dass das Gehalt nicht unter die Vorschrift des § 19 EStG fiel, sondern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern war.

15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15. 8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH).

Mitunternehmerrisiko trägt im **Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko“). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach § 166 HGB bzw. den Gesellschafter einer GbR nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

Die **Bestimmung der Mitunternehmerschaft** kann nicht schematisch erfolgen. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. So kann eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen aber auf jeden Fall – zumindest in Ansätzen – vorhanden sein.

Beispiel:

A ist Komplementär der A-KG. Er erhält 5 % des Gewinns, am Verlust ist er nur bis maximal 50.000 €, an den stillen Reserven ist er überhaupt nicht beteiligt. A ist weder Geschäftsführer noch hat er irgendwelche Möglichkeiten, die Geschicke der Gesellschaft zu lenken.

Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko ist nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 25.4.2006, VIII R 74/03, BStBl II 2006, 595).

15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmer-**

schaft angenommen (vgl. H 15. 8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH). Die verdeckte Mitunternehmerschaft stellt einen absoluten Einzelfall dar. Insbesondere kann aus einzelnen Verträgen (Miete, Darlehen, Arbeitsvertrag u.ä.) nicht auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft geschlossen werden.

Beispiel:

G ist Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG. Die Höhe seines Gehalts ist vom Gewinn abhängig. Die Gesellschafter der KG überlassen sämtliche geschäftlichen Entscheidungen dem G.

Lösung:

G hat aufgrund der gewinnabhängigen Bezüge unbestreitbar ein großes Interesse am Erfolg der GmbH & Co. KG. Er hat auch ohne Zweifel weitgehende Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Dennoch handelt es sich um typische Rechte, die einem angestellten Geschäftsführer zustehen. Für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft wären weitere Faktoren, die über den bloßen Arbeitsvertrag hinausgehen erforderlich.

Ein derartiger Faktor, der zu einer ausnahmsweisen Mitunternehmerschaft führen kann ist z.B. ein Arbeitslohn, der seiner Höhe nach faktisch zu einer „Absaugung“ des gesamten Gewinns führt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft kann z.B. auch dann gegeben sein, wenn ein Nicht-Gesellschafter als Einziger über Branchenkenntnisse verfügt und sich faktisch als „Herr des Unternehmens“ verhält (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66).

15.4 Familiengesellschaften

Die Tatsache, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft Familienangehörige sind, hat grundsätzlich keine negativen oder positiven Rechtsfolgen. Angehörige – insbesondere Ehegatten – dürfen nach Art. 6 GG nicht schlechter behandelt werden als fremde Dritte.

Beispiel:

Ein Vater ist zusammen mit seinen beiden volljährigen Kindern paritätisch an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Da der Vater das Unternehmen gegründet hat und über ein besonderes Fachwissen verfügt, steht ihm nach dem Gesellschaftsvertrag 75 % des Gewinns zu; der Restgewinn ist auf die beiden Kinder zu je 1/2 zu verteilen.

Lösung:

Eine derartige Gestaltung findet sich häufig auch unter fremden Dritten. Die disquotale Gewinnverteilung ist bei einer Personengesellschaft zumindest insoweit anzuerkennen, als sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen basiert. Dies ist hier sicher der Fall. Damit ist die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung auch in der Familiengesellschaft zu berücksichtigen.

Insbesondere bei **Familiengesellschaften** besteht immer die Gefahr, dass private Motive die gesellschaftsrechtliche Gestaltung beeinflussen. Daher müssen Gesellschaftsverträge, die von Familienangehörigen geschlossen werden, grundsätzlich einem Drittvergleich standhalten können (vgl. H 15. 9 Abs. 1 EStH ff.). So ist z.B. eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet ist, bis die Unterhaltspflicht endet. Schädlich wäre es z.B. auch, wenn ein Familienmitglied jederzeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden könnte und dabei keinen Ersatz für die stillen Reserven erhielte. Ebenfalls keine Mitunternehmerschaft wäre z.B. dann gegeben, wenn ein Gesellschaftsvertrag ein Familienmitglied von der Wahrnehmung seiner Gesellschafterrechte völlig ausschließen würde.

Werden **minderjährige Kinder an einer Personengesellschaft beteiligt**, so müssen insbesondere die zivilrechtlichen Voraussetzungen beachtet werden (vgl. R 15. 9 Abs. 2 EStR). So dürfen die Eltern beim Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht als Vertreter des Kindes auftreten, wenn sie selbst Gesellschafter sind (vgl. § 181 BGB). Es bedarf in diesem Fall der Einschaltung eines sog. **Ergänzungspflegers** (§ 1909 BGB).

Zusätzlich muss der **Gesellschaftsvertrag** nach §§ 1643, 1822 BGB vom Vormundschaftsgericht (Amtsgericht) genehmigt werden.

15.5 Atypisch stille Gesellschaft

Das Handelsrecht kennt in § 230 HGB nur eine Form der stillen Gesellschaft. Danach geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Die Einlage des stillen Gesellschafters ist als Fremdkapital auszuweisen. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts. Diese Grundsätze gelten über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) auch für die Handelsbilanz – unabhängig davon, ob nach den steuerrechtlichen Grundsätzen eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt.

Eine **atypisch stille Beteiligung** liegt vor (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „... und einer anderen Gesellschaft...“), wenn der stille Gesellschafter ein Mitunternehmerisiko trägt und eine gewisse Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Hierzu gelten die allgemeinen Grundsätze. Die atypisch stille Gesellschaft ist häufig nur schwer von der verdeckten Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Bei **Hingabe von Geld** ist in der Regel eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen (vgl. § 230 HGB). Letztlich kann die Unterscheidung in der Regel offenbleiben, da die Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute gleich sind.

Beispiel:

A betreibt eine Gaststätte. B gewährt A ein Darlehen über 200.000 €, mit dem A den Erwerb der Gaststätte finanziert. B erhält keinen festen Zins. Der Zinssatz orientiert sich jeweils am Gewinn des Vorjahres. Im Falle eines Verlustes erhält B keine Vergütung. Im „Darlehensvertrag“ erhält B weitreichende Befugnisse, um auf die Geschäftsführung einwirken zu können. Außerdem kann B jederzeit Einsicht in die Bücher nehmen.

Lösung:

Aufgrund dieser – sicherlich ungewöhnlichen Vereinbarung – erhält B Rechte, die zum Teil weitreichender sind, als die eines Kommanditisten. Lediglich an den stillen Reserven ist B nicht beteiligt. Daher liegt hier eine atypisch stille Beteiligung vor. Dies hat z.B. zur Folge, dass die Zinseinnahmen bei B als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind (keine Abgeltungsteuer – Gewerbesteuerpflicht).

Die atypisch stille Beteiligung ist grundsätzlich an Einzelunternehmen sowie an allen Gesellschaftsformen möglich.

So wird z.B. häufig eine atypisch stille Beteiligung an einer GmbH vereinbart (**GmbH & atypisch Still**). Mithilfe dieser Rechtskonstruktion können z.B. Verluste aus einer GmbH in die Rechtssphäre des Gesellschafters transferiert werden. Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (BFH 15.10.1998, IV R 18/98, BStBl II 1999, 286).

15.6 Unterbeteiligungen

Es ist auch denkbar, dass ein Mitunternehmer an seinem Gesellschaftsanteil weitere Personen beteiligt und diesen die Rechte eines Mitunternehmers an seinen Anteil einräumt. Derartige Gestaltungen werden

z.B. gewählt, um Kinder an einem Gesellschaftsanteil zu beteiligen, ohne dass dies nach außen hin sichtbar wird. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten derartige Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft, an der sie mittelbar beteiligt sind. Dies hat z.B. Bedeutung, wenn der Unterbeteiligte als Arbeitnehmer an der Obergesellschaft beteiligt ist. Sein Arbeitslohn wird durch die Unterbeteiligung zu Sonderbetriebseinnahmen in der Obergesellschaft.

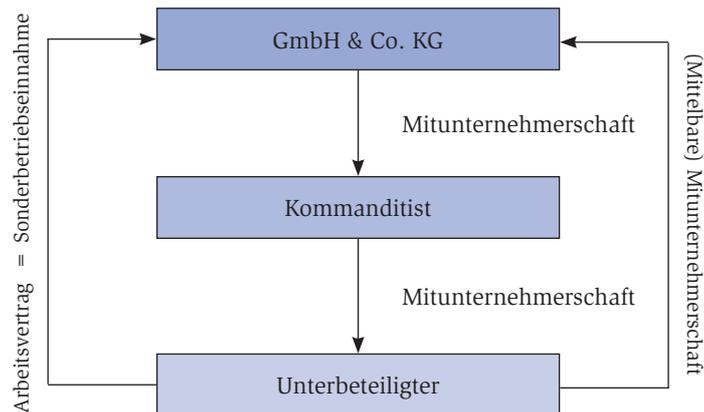


Abb. 2: Unterbeteiligungen

15.7 Doppelstöckige Personengesellschaft

Da nach §§ 124, 161 HGB eine Personengesellschaft partiell rechtsfähig ist, kann sie sich auch als Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligen. Man spricht in diesem Fall von einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Auch für die doppelstöckige Personengesellschaft gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

15.8 Gewinnverteilung

Es gibt einkommensteuerlich keinen Gewinn der Personengesellschaft. Den Gewinn erzielt jeder einzelne Mitunternehmer im Verhältnis seiner Teilhabe am Betriebsergebnis (vgl. Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einem Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung beliebig regeln. Sie sind nicht an die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote gebunden. Die §§ 167, 120 HGB sind nur für den Fall anzuwenden, dass keine andere Vereinbarung getroffen wurde. Diese Möglichkeit der freien Gewinnverteilung stellt einen großen Vorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft dar. Bei Letzterer muss die Dividende grundsätzlich entsprechend der Beteiligung am Stammkapital ausgeschüttet werden.

Es ist so möglich, einem Mitunternehmer z.B. einen höheren Gewinnanteil zuzuweisen, um damit ein besonderes Fachwissen, besondere Beziehungen oder eine langdauernde Gesellschafterstellung zu honorieren.

Beispiel:

Rechtsanwalt R hat vor Jahrzehnten eine Rechtsanwaltskanzlei gegründet. Er nimmt die junge Rechtsanwältin N, die schon seit einigen Jahren als Angestellte beschäftigt ist in die Kanzlei auf. N muss hierfür keine Einstandszahlung leisten. Obwohl an der neuen GbR R und N zu je 50 % beteiligt sind, einigen sie sich darauf, dass R die nächsten fünf Jahre 80 % und N 20 % des Gewinns erhalten sollen.

Lösung:

Diese Gestaltung wird unter Freiberuflern gerne gewählt, um die Entstehung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden. Die von den Gesellschaftsanteilen abweichende Gewinnverteilung ist steuerlich anzuerkennen.

Der **Gewinn der Mitunternehmerschaft** ist nach §§ 179 ff. AO jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres einheitlich und gesondert festzustellen.

Bei **Familiengesellschaften** bestehen besonders strenge Regeln bezüglich der Gewinnverteilung (vgl. R 15. 9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann nicht zu beanstanden, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt. Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre. Die 15 %-Grenze gilt für alle nicht im Betrieb mitarbeitenden nahen Familienangehörigen; also nicht nur für minderjährige Kinder.

Beispiel:

An der Familien-KG ist die Mutter als Komplementärin und das Kind K als Kommanditist beteiligt. Die KG erzielt durchschnittlich einen Gewinn i.H.v. 500.000 €. Der Wert des Mitunternehmeranteils von K beträgt 20.000 €. Nach der Gewinnverteilungsabrede soll K 30 % des Gewinns erhalten. Im Veranlagungszeitraum 2011 erzielt die KG ausnahmsweise einen Gewinn i.H.v. 680.000 €.

Lösung:

Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, die Mitunternehmerschaft des K zu verneinen. Allerdings ist zu prüfen, ob die Gewinnverteilung unter den Familienangehörigen angemessen ist. 30 % des durchschnittlich zu erwartenden Gewinns sind 150.000 €. Bezogen auf den Wert des Mitunternehmeranteils bedeutet dies eine Verzinsung von $(150.000 \text{ €} / 20.000 \text{ €} \times 100 =)$ 750 %. Damit ist die Gewinnverteilungsabrede nach der Rechtsprechung als unangemessen zu beurteilen. Die getroffene Vereinbarung ist durch eine angemessene Gewinnverteilung zu ersetzen. Eine 15 %ige Verzinsung des Gesellschaftsanteils ergibt einen Wert von $(20.000 \text{ €} \times 15 \% =)$ 3.000 €. Bezogen auf den durchschnittlich zu erwartenden Gewinn ist ein Gewinnverteilungsschlüssel von $(3.000 \text{ €} / 500.000 \text{ €} \times 100 =)$ 0,6 % angemessen. Unter Zugrundelegung dieses Schlüssels beträgt der angemessene Gewinnanteil in 2011 $(680.000 \text{ €} \times 0,6 \% =)$ 4.080 €.

Ein besonderes Problem entsteht dadurch, dass K zivilrechtlich (nicht steuerrechtlich) Anspruch auf 30 % des Gewinns (in 2011: 204.000 €) hat. Die Differenz zwischen der zivilrechtlichen und der steuerrechtlich zulässigen Gewinnverteilung (hier: $204.000 \text{ €} - 4.080 \text{ €} =)$ 199.920 € ist von der Mutter zu versteuern und als Entnahme mit anschließender Schenkung an K zu behandeln.

Ein als angemessen anerkannter Gewinnverteilungsschlüssel kann so lange bestehen bleiben, bis sich die Verhältnisse in der Personengesellschaft wesentlich ändern (z.B. Beitritt weiterer Gesellschafter, erhebliche Veränderungen des Gewinns, Eintritt des Familienmitglieds als Arbeitnehmer u.ä.).

15.9 Sonderbetriebsvermögen

Wie die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zeigt, soll die gesamte Sphäre des Mitunternehmers dem gewerblichen Bereich zugerechnet werden. Um zu vermeiden, dass ein Mitunternehmer Vermögen aus der Gesamthand in sein Privatvermögen auslagert, wurde die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens geschaffen. Der **Begriff des Sonderbetriebsvermögens** ist rein steuerrechtlicher Natur und existiert z.B. im Handels- und Gesellschaftsrecht nicht.

Zum Sonderbetriebsvermögen rechnen alle Wirtschaftsgüter, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen (vgl. R 4. 2 Abs. 12 EStR). Hierunter fallen insbesondere Grundstücke und Gebäude, die der Gesellschafter an die Gesellschaft vermietet. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird auch als Sonderbetriebsvermögen I bezeichnet, ohne dass an diese Bezeichnung besondere Rechtsfolgen geknüpft sind.

Sonderbetriebsvermögen sind aber auch die Wirtschaftsgüter, die der Stärkung der Unternehmerstellung des Gesellschafters dienen (sog. **Sonderbetriebsvermögen II**). Die Rechtsprechung hat hierzu in der Vergangenheit bestimmte Fallgruppen erarbeitet. So muss der Gesellschafter z.B. im Falle einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen aktivieren. Ebenfalls aktivierungspflichtig sind die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH im Rahmen einer GmbH & Co. KG (vgl. H 4. 2 Abs. 2 EStH „Anteile an Kapitalgesellschaften – Einzelfälle“).

Zum **negativen Sonderbetriebsvermögen** gehören z.B. Darlehen, die der Mitunternehmer aufgenommen hat, um die Gründung oder den Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu finanzieren.

Sonderbetriebsvermögen kommt sowohl als notwendiges Sonderbetriebsvermögen (z.B. Vermietung eines Bürogebäudes an die GmbH & Co. KG) als auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen (z.B. Aktivierung von Wertpapieren zur Verstärkung der Kapitalbasis) vor.

Neben der sog. **Gesamthandsbilanz** hat die Personengesellschaft – soweit erforderlich – für jeden einzelnen Mitunternehmer zusätzlich eine Sonderbilanz zu erstellen. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG besteht aus dem Anteil am **Gesamthandsgewinn** und dem Ergebnis der Sonderbilanz (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 „EStG ... und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft... für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat...“).

Als **Sonderbetriebseinnahmen** sind insbesondere die Beträge zu erfassen, die der Mitunternehmer als Vergütung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft erhält. Darunter fällt insbesondere der Arbeitslohn, den ein Mitunternehmer erhält, wenn er in der Mitunternehmerschaft angestellt ist. Dabei ist zu beachten, dass nach den Grundsätzen des § 124 HGB die Personengesellschaft Verträge mit ihren Gesellschaftern schließen kann. Für den Gesellschafter und die Gesellschaft ist es grundsätzlich negativ, wenn sein Arbeitslohn als Sonderbetriebseinnahme erfasst wird. Zum einen sind Sonderbetriebseinnahmen – als Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft – gewerbesteuerpflichtig. Zum anderen gehen dem Gesellschafter zahlreiche Vorteile verloren, die einem Arbeitnehmer zustehen (an vorderster Stelle sei hier die Vorschrift des § 3 Nr. 62 EStG genannt, wonach die **Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung** steuerfreien Arbeitslohn darstellen).

Übungsfall:

An der A-KG sind folgende Gesellschafter beteiligt:

1. A ist mit 10 % als Komplementär beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass A zwar die Geschäfte führt, aber den Weisungen der Gesellschafter B bis E zu folgen hat. A steht zwar ein Anteil am Gewinn zu, er ist aber nicht am Verlust beteiligt. Sollte er auf eigenen Wunsch ausscheiden, erhält er nur den Buchwert seiner Beteiligung. Sollte A als Komplementär von Dritten in Anspruch genommen werden, erklären sich die übrigen Gesellschafter bereit, ihn im Innenverhältnis freizustellen.
2. B ist als Kommanditist im Handelsregister eingetragen. Er hat eine Einlage von 1 Mio. € geleistet. Entsprechend seiner Einlage ist er mit 25 % am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. An den Entscheidungen der Geschäftsführung ist B nicht beteiligt. Er hat auch kein Recht, die Beschlüsse der Geschäftsführung zu kritisieren. Er hat lediglich das Recht, in den Geschäftsräumen der KG die Bücher einzusehen und Auskunft einzufordern.

Band 4

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Ingo Mutschler/Thomas Scheel

Umsatzsteuer

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Vorrichtung“ angesehen und die Abgabe der Speisen daher als eine dem Regelsteuersatz unterliegende Restaurationsleistung angesehen, ohne auf die weiteren vom EuGH als bedeutsam angesehenen Merkmale (Fehlen von geschlossenen Räumen und Toiletten etc.) einzugehen. Klare Abgrenzungskriterien wurden damit vom BFH nicht geschaffen, insbesondere in Bezug auf die Frage, wann es sich lediglich um „behelfsmäßige Vorrichtungen“ handeln soll. Damit wird auch künftig die Abgabe zubereiteter Speisen an Imbissständen und Imbisswagen, aber insbesondere auch in Bäckereien und Metzgereien mit Stehtischen in den Verkaufsräumen, zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen.

Entschieden ist dagegen, dass die Abgabe von zubereiteten Speisen in **Kinos, Sporthallen und Stadien** (Bratwürste, Popcorn, Pommes frites etc.) grundsätzlich keine Restaurationsleistung, sondern eine ermäßigt besteuerte Lieferung der Speisen darstellt. Allein die vorhandene Bestuhlung im Zuschauerbereich genügt insoweit nicht für die Qualifizierung als sonstige Leistung. Dies gilt auch, wenn z.B. im Foyer eines Kinos Sitzgelegenheiten und Tische vorhanden sind, da diese **nicht speziell für den Verzehr vorgesehen** sind, sondern auch als Wartebereich für die Kinobesucher dienen.

1.2.3 Abgabe von Speisen durch einen Caterer oder Partyservice

Die Abgabe von Speisen durch einen Caterer (für Veranstaltungen, Schulen, Krankenhäuser, Altenheime etc.) oder durch einen Partyservice ist nur dann als eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung anzusehen, wenn sich der Unternehmer auf die reine Anlieferung von **Standardspeisen** (aus seinem Standardangebotsumfang) beschränkt, ohne zusätzliche Serviceleistungen anzubieten. Wird daher neben der reinen Anlieferung der Speisen auch Bedienpersonal zur Ausgabe der Speisen vor Ort gestellt oder Geschirr und Besteck mitgeliefert, ist die Leistung als Restaurationsleistung zu qualifizieren und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Unabhängig davon liegt auch dann immer eine regelbesteuerte Restaurationsleistung vor, wenn nicht nur Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge angeboten werden, sondern die Speisen auf speziellen Wunsch des Kunden individuell zubereitet werden. Dies ist regelmäßig bei einem Partyservice der Fall, darüber hinaus aber z.B. auch bei der Anlieferung von Speisen für Kindertagesstätten, Schulen oder Altenheime, wenn die Speisen auf Wunsch des Kunden die „ernährungsphysiologischen Bedürfnisse“ der Essensteilnehmer berücksichtigen sollen (vgl. BFH Beschluss vom 14.7.2011, V S 8/11 (PKH)).

2. Ort der sonstigen Leistung

2.1 Bedeutung und Entwicklung der Ortsbestimmungen

Die **Bestimmung des Ortes einer sonstigen Leistung** ist für die Feststellung entscheidend, ob diese im Inland ausgeführt wird und damit steuerbar ist.

Bis zum 31.12.2009 galt dabei der Grundsatz, dass sonstige Leistungen am Sitz des leistenden Unternehmers versteuert wurden. Dies führte bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen zu Wettbewerbsvorteilen zugunsten von Anbietern mit Sitz in „Niedrigsteuerländern“. Zwar wurden auch nach alter Rechtslage einige Dienstleistungen bereits in dem Land besteuert, in dem der Empfänger (Kunde) ansässig war bzw. die Dienstleistung auch wirklich erbracht wurde, durch den technologischen Wandel (insbesondere das Internet) konnten jedoch immer mehr Dienstleistungen aus der Ferne erbracht werden, sodass zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrung eine grundlegende Neuregelung der Ortsvorschriften erforderlich wurde.

Seit 1.1.2010 sollen daher Dienstleistungen möglichst am Sitz des Leistungsempfängers (Kunden) bzw. dem Ort der Leistungsausführung besteuert werden. Dies gilt bisher jedoch uneingeschränkt nur für Dienstleistungen an andere Unternehmer, in vielen Fällen aber auch schon bei der Ausführung von Dienstleistungen an Privatpersonen.

2.2 Überblick über die Ortsbestimmungen

Der **Ort für sonstige Leistungen** bestimmt sich nach §§ 3a, 3b und 3e UStG. § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten dabei **allgemeine Grundsätze**, wonach:

- Sonstige Leistungen **an Nichtunternehmer** grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt werden (Abs. 1),
- Sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** grundsätzlich am **Sitz des Leistungsempfängers** ausgeführt werden (Abs. 2).

§§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG enthalten für **bestimmte sonstige Leistungen** Ausnahmen, die den Ort abweichend von den Grundsätzen nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG bestimmen. Dabei ist auch hier auf den Status des Empfängers zu achten, da diese Ausnahmen überwiegend nur für Leistungen an Nichtunternehmer gelten.

Prüfungsreihenfolge zur Ermittlung des Ortes einer sonstigen Leistung

1. Schritt:	Wird die Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer ausgeführt?
2. Schritt:	Prüfung einer Ausnahme nach §§ 3a Abs. 3-8, 3b, 3e UStG <ul style="list-style-type: none"> • Liegt eine dort genannte sonstige Leistung vor? • Gilt die Ausnahme unabhängig vom Status des Empfängers oder nur für Leistungen an Unternehmer oder Nichtunternehmer?
3. Schritt:	Anwendung der Grundsätze, wenn keine Ausnahme eingreift: <ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 1 UStG für Leistungen an Nichtunternehmer • § 3a Abs. 2 UStG für Leistungen an Unternehmer

Ort der sonstigen Leistungen nach §§ 3a, 3b, 3e UStG		
	Leistungen an Unternehmer	Leistungen an Nichtunternehmer
Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und 2 UStG	Sitz/Betriebsstätte Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 2 UStG)	Sitz/Betriebsstätte leistender Unternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)
Ausnahmen		
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)
kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)
kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG)
Restaurationsleistungen	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)
Arbeiten an beweglichen Sachen und deren Begutachtung		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG)
Vermittlungsleistungen		Ort der vermittelten Leistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)
Eintrittsberechtigung für kulturelle, unterhaltende u.ä. Veranstaltungen	Veranstaltungsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG)	

Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 S. 2 UStG an Empfänger mit Sitz im Drittland		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG)
Personenbeförderungen	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)
Güterbeförderungen		Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 und 3 UStG) Beförderungsbeginn (§ 3b Abs. 3 UStG)
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungen		Tätigkeitsort (§ 3b Abs. 2 UStG)
Sonderregelungen für bestimmte Leistungen mit Drittlandsbezug	(§ 3a Abs. 6-8 UStG)	(§ 3a Abs. 6-8 UStG)

2.3 Die Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG

2.3.1 Leistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)

Nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt. Abs. 1 gilt dabei jedoch nur bei Leistungen an Empfänger, die nicht unter Abs. 2 fallen (vgl. „vorbehaltlich Abs. 2“), da für die dort genannten Empfänger (Unternehmer und diesen gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.) andere Grundsätze aufgestellt werden.

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich daher **nur bei Leistungen an Nichtunternehmer** nach § 3a Abs. 1 UStG. Nichtunternehmer in diesem Sinne sind:

- Leistungsempfänger, die **nicht Unternehmer** sind,
- Unternehmer, die die Leistung aber **nicht für ihr Unternehmen** beziehen,
- nicht unternehmerisch tätige **juristische Personen, denen keine USt-IdNr. erteilt** wurde.

Anstelle des Sitzes des leistenden Unternehmers ist nach § 3a Abs. 1 S. 2 UStG der **Ort seiner Betriebsstätte** maßgeblich, wenn die Leistung im Wesentlichen von dort aus ausgeführt wird (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 2 UStAE). Eine Betriebsstätte ist dabei jede feste Niederlassung, die über eigene Personal- und Sachmittel verfügt, die für die Erbringung der Leistungen erforderlich sind (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 3 UStAE).

2.3.2 Leistungen an Unternehmer und bestimmte juristische Personen (§ 3a Abs. 2 UStG)

Nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen grundsätzlich am **Sitzort des Leistungsempfängers** ausgeführt, wenn die Leistungen an andere Unternehmer ausgeführt werden. Dies gilt jedoch nur, soweit die Unternehmer die Leistung **für ihren unternehmerischen Bereich** und nicht für ihren Privatbedarf beziehen.

Anstelle des Sitzortes des Leistungsempfängers ist nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG der **Ort seiner Betriebsstätte** maßgeblich, wenn die Leistung nicht an den Unternehmenssitz, sondern an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers ausgeführt wird (vgl. hierzu Abschn. 3a.2 Abs. 4-6 UStAE).

Unternehmern gleichgestellt werden nach **§ 3a Abs. 2 S. 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen**, denen für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe **eine USt-IdNr. erteilt** wurde. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, aber auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen des Privatrechts, z.B. ein Idealvereine oder eine Holding (zur Anwendung bei teilweise unternehmerisch tätigen juristischen Personen vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 13 und 14 UStAE).

Anmerkung:

Soweit in den folgenden Ausführungen zu §§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG die Begriffe Unternehmer und Nichtunternehmer verwendet werden, ist zu beachten, dass auch hier juristische Personen mit USt-IdNr den Unternehmern gleichgestellt werden, diese also nicht zu den Nichtunternehmern gehören.

2.4 Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)**2.4.1 Allgemeines**

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG enthält eine spezielle Ortsbestimmung für sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Diese Leistungen werden dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt, also am **Belegenheitsort des Grundstücks**. Dies gilt abweichend von Abs. 1 und Abs. 2 sowohl bei Leistungen **an Nichtunternehmer als auch an andere Unternehmer**.

Welche Leistungen unter diese Ortsbestimmung fallen, ist in § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a-c UStG beispielhaft aufgezählt. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine Aufzählung der wichtigsten Fälle, die nicht abschließend ist („...sind insbesondere...“). Neben den dort genannten Fällen fallen daher auch andere im Zusammenhang mit einem Grundstück stehende sonstige Leistungen unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG.

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG findet nur dann Anwendung, wenn die sonstige Leistung in einem **engen Zusammenhang** mit dem Grundstück steht. Leistungen, bei denen ein solch enger Zusammenhang fehlt, fallen daher nicht unter diese spezielle Ortsvorschrift. Hierzu gehören z.B. Immobilienanzeigen, Grundstücksfinanzierungen sowie die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 3 und 10 UStAE).

Beispiel:

V mit Wohnsitz in Köln vermietet Wohnungen in einem ihm gehörenden Mietshaus in Aachen. Die Mieter sucht er über eine Immobilienanzeige in einer Aachener Zeitung.

Lösung:

Die Vermietungen sind sonstige Leistungen in engem Zusammenhang mit einem Grundstück, die am Belegenheitsort des Grundstücks in Aachen ausgeführt werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 und 2 Buchst. a UStG). Mit der Immobilienanzeige erbringt die Zeitung eine sonstige Leistung an V, die zwar in einem gewissen Bezug, aber nicht in engem Zusammenhang mit dem Grundstück steht. Diese Leistung wird daher nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG am Sitz des Leistungsempfängers V in Köln ausgeführt, da V als Vermieter Unternehmer ist (mangels personeller Ausstattung ist das Mietsgrundstück m.E. grundsätzlich nicht als Betriebsstätte i.S.d. § 3a Abs. 2 S. 2 UStG anzusehen).

2.4.2 Grundstücksvermietungen und ähnliche Leistungen

Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehören nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG die in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Leistungen, also die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** und diesen gleichgestellte Nutzungsüberlassungen an Grundstücken (vgl. hierzu Kap. VIII. 4.). Der Verweis bezieht sich dabei nur auf die inhaltlich in § 4 Nr. 12 UStG geregelten Leistungen, unabhängig davon, ob die Vermietungen nach dieser Vorschrift steuerfrei oder steuerpflichtig sind (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 4 UStAE).

So fallen unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG auch solche Grundstücksvermietungen, die nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen sind, z.B. die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (Hotels, Pensionen, Ferienwohnungen etc.), die Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen oder die kurzfristige Vermietung von Standflächen auf Campingplätzen.

2.4.3 Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung und dem Erwerb

Zu den in § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 **Buchst. b** UStG genannten sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken gehören insbesondere die Leistungen der Grundstücksmakler, Grundstückssachverständigen sowie der Notare (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 7 UStAE).

2.4.4 Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Erschließung und der Bebauung

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 **Buchst. c** UStG fallen alle sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der Erschließung sowie der Koordinierung, Vorbereitung und Durchführung von Bauleistungen an Grundstücken, z.B. die Bauplanung, Vermessungsarbeiten, Baubetreuung oder Begutachtung von Grundstücken (z.B. Baugrundgutachten). Unter die Leistungen, die der Durchführung von Bauleistungen dienen, fallen dabei nicht nur Leistungen, die der Herstellung von Bauwerken dienen, sondern auch Erhaltungsaufwendungen (Reparatur- und Sanierungsarbeiten). Voraussetzung ist jedoch, dass diese **Bauleistungen** ausnahmsweise nicht als Lieferung (Werklieferung), sondern als **sonstige Leistungen** (Werkleistung) zu qualifizieren sind (zur Abgrenzung vgl. Kap. VI.).

2.4.5 Andere sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Zu den sonstigen, nicht ausdrücklich in Buchst. a–c genannten Leistungen in engem Zusammenhang mit einem Grundstück i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG gehören insbesondere Leistungen, die im Zusammenhang mit der **Unterhaltung eines Grundstücks** stehen, z.B. Wartungsarbeiten, Grundstücksverwaltung etc.

Auch die **Vermittlung von Grundstücksvermietungen** (z.B. durch Immobilienmakler) fällt in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG. Ausgenommen hiervon ist jedoch die Vermittlung kurzfristiger Vermietungen in Hotels und Pensionen oder von Fremdenzimmern und Ferienwohnungen (Abschn. 3a.3 Abs. 9 S. 2 UStAE). Der Ort der **Vermittlung solcher kurzfristiger Vermietungen** richtet sich daher:

- bei Vermittlungen für andere Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG,
- bei Vermittlungen für Nichtunternehmer nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG.

Die **Vermietung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen** stellt grundsätzlich keine Grundstücksvermietung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG dar. Die Standflächenvermietung fällt damit zwar nicht unter das Regelbeispiel nach Buchst. a, gilt aber gleichwohl als sonstige in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehende Leistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG am Belegenheitsort des Grundstücks (Messe-, Ausstellungsgelände) als ausgeführt (vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 1 UStAE).

2.5 Vermietung von Beförderungsmitteln

Ort bei der Vermietung von Beförderungsmitteln		
Kurzfristige Vermietung	Längerfristige Vermietung	
an Unternehmer und Nichtunternehmer	an Nichtunternehmer	an Unternehmer
Regelfall (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG) Ort = Empfangsort	Regelfall (§ 3a Abs. 1 UStG) Ort = Sitz leistender Unternehmer	Regelfall (§ 3a Abs. 2 UStG) Ort = Sitz Leistungsempfänger
Sonderfälle bei Drittlandsbezug (§ 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und Abs. 7 UStG)	Sonderfall bei Drittlandsbezug (§ 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG)	

2.5.1 Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG enthält eine spezielle Ortsbestimmung für die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln. Bei diesen Leistungen befindet sich der Ort grundsätzlich dort, wo das Beförderungsmittel dem Mieter zur Verfügung gestellt, d.h. körperlich übergeben wird. Dies gilt abweichend von Abs. 1 und Abs. 2 sowohl bei kurzfristigen Vermietungen **an Nichtunternehmer als auch an andere Unternehmer**.

Als **Beförderungsmittel** sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck in der Beförderung von Personen oder Gütern besteht, egal ob zu Lande, zu Wasser oder in der Luft, vgl. Abschn. 3a.5 Abs. 3 UStAE (Pkw, Motorrad, Fahrzeuganhänger, Boot etc.).

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG gilt **nur bei kurzfristigen Vermietungen**. Kurzfristig sind dabei nach Nr. 2 S. 2 nur Vermietungen von **nicht mehr als 30 Tagen** (bei Wasserfahrzeugen 90 Tage). Bei darüber hinausgehenden, längerfristigen Vermietungen richtet sich der Ort dagegen grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen in Abs. 1 und Abs. 2.

Beispiele:

- a) Ein Tourist aus Japan mietet über das Internet für eine Rundreise durch Europa bei einer Mietwagenfirma mit Sitz in Luxemburg einen Pkw für 14 Tage (Alternativ für 35 Tage) an. Den Pkw übernimmt er am Flughafen in Frankfurt.
- b) Ein Unternehmer aus Frankfurt mietet für eine Geschäftsreise in Spanien bei einer spanischen Mietwagenfirma einen Pkw für 14 Tage (alternativ für 35 Tage) an. Den Pkw übernimmt er am Flughafen in Madrid.

Lösung:

- a) Die kurzfristige Vermietung (14 Tage) gilt nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG am Empfangsort des Pkw in Frankfurt als ausgeführt, die längerfristige Vermietung (35 Tage) nach § 3a Abs. 1 UStG am Sitz der Mietwagenfirma in Luxemburg.
- b) Die kurzfristige Vermietung (14 Tage) gilt nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG am Empfangsort des Pkw in Madrid als ausgeführt, die längerfristige Vermietung (35 Tage) nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitz des Leistungsempfängers (Mieter) in Frankfurt.

2.5.2 Sonderfälle nach § 3 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG

Nach der Sonderregelung des § 3a Abs. 6 UStG werden die dort genannten sonstigen Leistungen **im Inland ausgeführt**, wenn sie:

- von einem im **Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht** und
- **im Inland genutzt oder ausgewertet** werden.

Nach § 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG gilt dies abweichend von Abs. 3 Nr. 2 bei der **kurzfristigen Vermietung** eines Beförderungsmittels **an Unternehmer oder Nichtunternehmer**. Bei einer **längerfristigen Vermietung** gilt die Sonderregelung jedoch abweichend von Abs. 1 nur bei **Vermietungen an Nichtunternehmer**.

Beispiel:

Ein japanischer Tourist mietet für eine Rundreise durch Deutschland bei einer Mietwagenfirma mit Sitz in der Schweiz einen Pkw für 14 Tage (alternativ 35 Tage).

Lösung:

Da die Mietwagenfirma ihren Sitz im Drittland hat und der Pkw im Inland genutzt wird, gilt sowohl die kurzfristige Vermietung (14 Tage) abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, als auch die längerfristige Vermietung (35 Tage) abweichend von § 3a Abs. 1 UStG im Inland als ausgeführt.

Band 5

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Alber/Maus/Blankenhorn

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

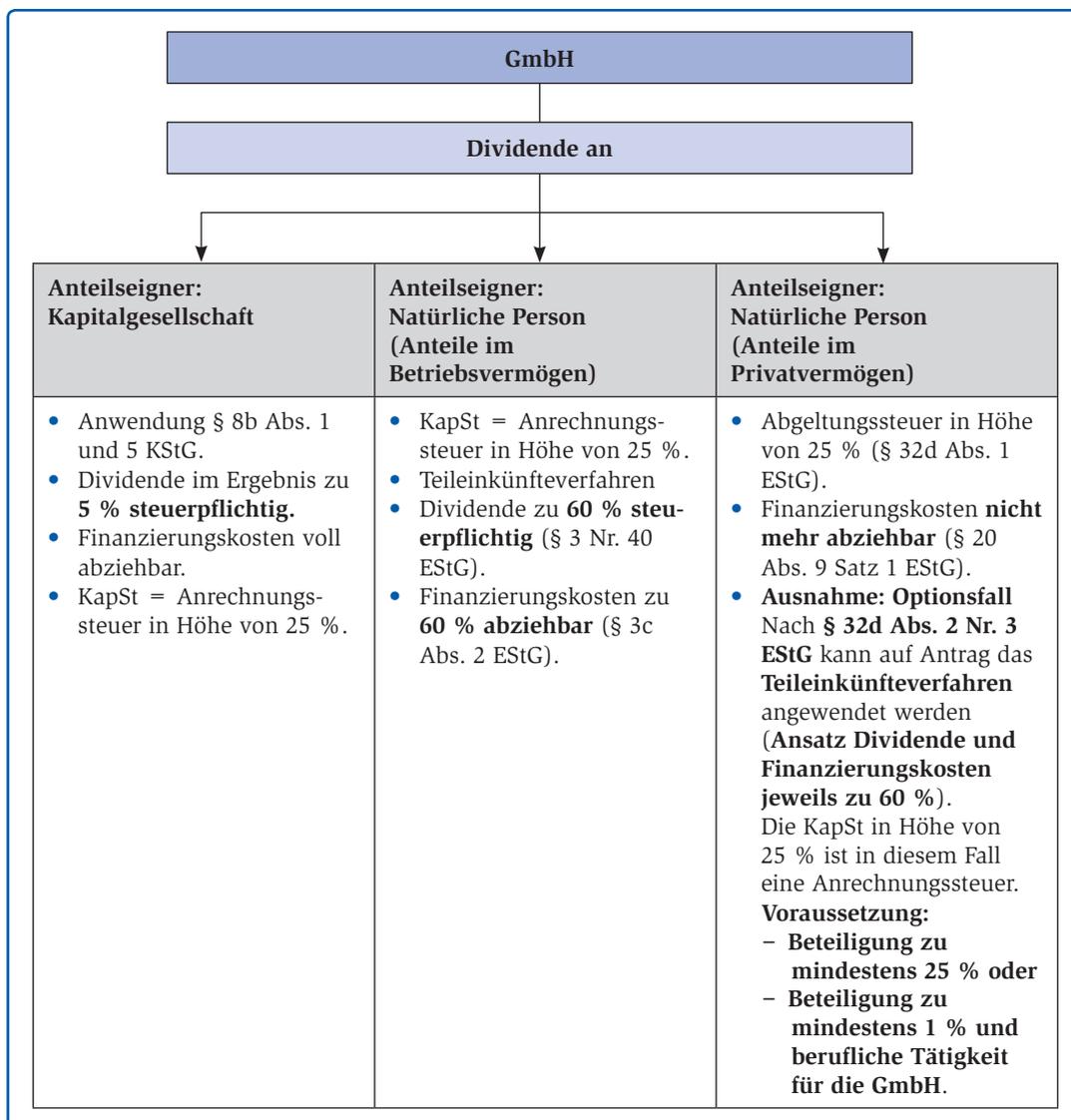
Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Teil D Besteuerung von Beteiligungen an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen (§ 8b KStG)

I. Steuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen beim Anteilseigner

1. Übersicht: Besteuerung von Dividenden beim Anteilseigner



2. Anteilseigner ist eine Kapitalgesellschaft; Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG

Verwaltungsregelungen:

Insbesondere BMF-Schreiben vom 28.04.2003, BStBl I 2003, 292 (die nachfolgend zitierten Randziffern beziehen sich auf dieses BMF-Schreiben) sowie BMF-Schreiben vom 13.03.2008, BStBl I 2008, 506.

2.1 Überblick zu § 8b KStG

Tatbestand	Rechtsfolge aus § 8b KStG
Erhaltene Dividenden	Steuerfreiheit aller inländischen und ausländischen Dividenderträge u.Ä. (unabhängig von Beteiligungshöhe und -dauer); § 8b Abs. 1 KStG.
Veräußerungsgewinne von Kapitalgesellschafts-Beteiligungen	Steuerfreiheit der Gewinne aus der Veräußerung in- und ausländischer Beteiligungen (unabhängig von Beteiligungshöhe und -dauer); § 8b Abs. 2 KStG. 5 % des Veräußerungsgewinns gelten als nicht abzugsfähige Aufwendungen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).
Missbrauchsregelungen	§ 8b Abs. 4 KStG a.F.: 7-Jahresfrist für die Veräußerung einbringungsgeborener und eingebrachter Anteile (für Einbringungsfälle bis 12.12.2006) ist zu beachten (§ 34 Abs. 7a KStG).
Veräußerungsverluste	Nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).
Teilwertabschreibungen (ausschüttungs- und verlustbedingt)	Nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG).
Gewinnminderungen auf Gesellschafterdarlehen	Nicht abzugsfähig; Neuregelung seit Veranlagungszeitraum 2008 (§ 8b Abs. 3 Sätze 4 ff. KStG).
Übrige Aufwendungen	Pauschalregelung: 5 % der Dividende gelten als nicht abziehbare Ausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG).
Beteiligung über eine Mitunternehmerschaft	§ 8b Abs. 1 bis 5 KStG gelten entsprechend (§ 8b Abs. 6 KStG).
Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie „Finanzunternehmen“	§ 8b KStG ist i.d.R. nicht anwendbar (§ 8b Abs. 7 KStG); nach dem BMF-Schreiben vom 25.07.2002, BStBl I 2002, 712, gehören zu den Finanzunternehmen i.S.d. § 8b Abs. 7 Satz 2 KStG auch Holding- und Beteiligungsunternehmen.
Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen	§ 8b KStG ist i.d.R. nicht anwendbar (§ 8b Abs. 8 KStG); Ausnahme in § 8b Abs. 9 KStG.
Wertpapierleihe	Entgelte sind seit Veranlagungszeitraum 2007 nicht mehr abzugsfähig (§ 8b Abs. 10 , § 34 Abs. 7 Satz 9 KStG).

Vgl. zu den aktuellen Entwicklungen im Bereich des § 8b KStG auch die Verfügung der **OFD Niedersachsen** vom 11.04.2011, DStR 2011,1274.

2.2 Erhaltene Dividendenerträge (§ 8b Abs. 1 KStG)

2.2.1 Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG

Die Regelung des § 8b Abs. 1 KStG enthält eine **allgemeine Steuerbefreiung für bezogene Dividenden**. Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9, 10a EStG (also vor allem Dividenden), die eine Körperschaft erhält, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz:

- Bezüge aus offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG).
- Liquidationsraten, aber nur soweit sie
 - **nicht** in der Rückzahlung von Nennkapital mit Ausnahme des Nennkapitals i.S.d. § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG bestehen **und**
 - **nicht** aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG stammen (insoweit Begünstigung nach § 8b **Abs. 2** KStG).
- Einnahmen aus der Veräußerung von Dividendeneinnahmen (§ 8b Abs. 1 **Satz 5** KStG).
- Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 und 10 Buchst. a EStG.

Die Steuerbefreiung ist **weder** an eine **Mindestbesitzzeit** noch an eine **Mindestbeteiligung gebunden** und gilt **auch für ausländische Dividenden** (Rz. 4; die nationale Steuerbefreiungsregelung des § 8b Abs. 1 KStG geht auch dem internationalen Schachtelprivileg der DBA vor).

Für die Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG kommt es nicht darauf an, um welche Art von Ausschüttung es sich handelt. Auch erhaltene **verdeckte Gewinnausschüttungen** sind begünstigt (Rz. 5). Dies gilt nach § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG allerdings nur, wenn die vGA bei der ausschüttenden Körperschaft auch tatsächlich hinzugerechnet wurde („**Korrespondenzprinzip**“).

Die Steuerbefreiung nach § 8b KStG wird **außerhalb der Bilanz** gewährt. In der Buchführung ist die Dividende deshalb zunächst als Ertrag zu behandeln.

2.2.2 Aufwendungen auf die Beteiligung (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)

Nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG werden pauschal 5 % der Einnahmen als Betriebsausgaben fingiert, die mit steuerfreien Dividenden aus in- oder ausländischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften zusammenhängen und daher nicht abgezogen werden dürfen.

Auf die Höhe der tatsächlichen Betriebsausgaben (u.a. Verwaltungskosten und Zinsen) kommt es nicht an. Damit ist eine Hinzurechnung der pauschalen nicht abzugsfähigen Ausgaben auch dann vorzunehmen, wenn für die Beteiligung keine oder nur geringfügige Kosten angefallen sind (vgl. BMF-Schreiben vom 10.01.2000, BStBl I 2000, 71, noch zu § 8b Abs. 7 KStG a.F. ergangen).

Eine Hinzurechnung kann allerdings nur dann vorgenommen werden, wenn die Tochtergesellschaft auch tatsächlich eine Gewinnausschüttung vorgenommen hat.

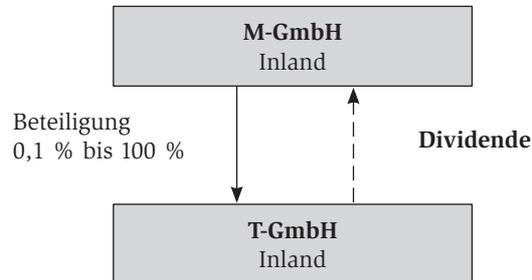
Hinweis: 5 %-Pauschale ist verfassungsgemäß!

Nach dem BFH-Urteil vom 09.08.2006, I R 95/05, BStBl II 2007, 279, bestanden Zweifel daran, ob eine derartige Kostenfiktion (in Höhe von 5 % der Dividende) auch dann greifen kann, wenn dem Steuerpflichtigen nachweislich überhaupt keine Beteiligungsaufwendungen entstanden sind.

Das **Bundesverfassungsgericht** hat mit Beschluss vom 12.10.2010, 1 BvL 12/07, BGBl I 2010, 1766, DStR 2010, 2393, die Verfassungsmäßigkeit der sog. 5 %-Pauschale in § 8b Abs. 3 Satz 1 und Abs. 5 Satz 1 KStG bestätigt.

Dies gilt auch dann, wenn die Körperschaft nachweisen kann, dass im Zusammenhang mit der Beteiligung keine oder nur sehr geringe Aufwendungen angefallen sind



Beispiel 1: Anwendung § 8b Abs. 1 und 5 KStG bei Inlandsbeteiligung

1. Die M-GmbH ist an der T-GmbH beteiligt. Es erfolgt keine Dividende von T-GmbH an M-GmbH; Finanzierungskosten bei der M-GmbH auf die Beteiligung an der T-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von 30.000 €.
2. Dividende von T-GmbH an ihre Anteilseignerin M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von 100.000 €; Finanzierungskosten bei der M-GmbH auf die Beteiligung an der T-GmbH in Höhe von 30.000 €.
3. Dividende von T-GmbH an ihre Anteilseignerin M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von 100.000 €; Finanzierungskosten bei der M-GmbH auf die Beteiligung an der T-GmbH in Höhe von 160.000 €.
4. Dividende von T-GmbH an ihre Anteilseignerin M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von 100.000 €; bei der M-GmbH sind jedoch keine Finanzierungskosten angefallen.

Lösungen:

1. Dividende	0 €
Zinsen	./ 30.000 €
Verlust laut Handelsbilanz/Steuerbilanz	./ 30.000 €
Keine Abrechnung der Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG	-
Keine Hinzurechnung der Zinsen nach § 3c Abs. 1 EStG	-
Keine Anwendung des § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG	-
Körperschaftsteuerliches	
Einkommen der M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011	<u>./ 30.000 €</u>
2. Dividende	100.000 €
Zinsen	./ 30.000 €
Gewinn laut Handelsbilanz/Steuerbilanz	70.000 €
Außerbilanzmäßige Abrechnung der Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG	./ 100.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	
nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG (5 % von 100.000 €)	<u>+ 5.000 €</u>
Körperschaftsteuerliches	
Einkommen der M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011	<u>./ 25.000 €</u>
3. Dividende	100.000 €
Zinsen	./ 160.000 €
Verlust laut Handelsbilanz/Steuerbilanz	./ 60.000 €
Abrechnung der Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG	./ 100.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	
nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG (5 % von 100.000 €)	<u>+ 5.000 €</u>
Körperschaftsteuerliches	
Einkommen der M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011	<u>./ 155.000 €</u>

4. Dividende	100.000 €
Außerbilanzmäßige Abrechnung der Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG	./ 100.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	
nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG (5 % von 100.000 €)	<u>+ 5.000 €</u>
Körperschaftsteuerliches Einkommen im Veranlagungszeitraum 2011	<u>+ 5.000 €</u>

Hinweis!	
Von der M-GmbH wird der Vorgang buchungsmäßig wie folgt erfasst:	
Bank	73.625 €
KapSt	25.000 €
SolZ	1.375 € an Beteiligungserträge 100.000 €
Bei der Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 2011 werden folgende außerbilanzmäßige Korrekturen vorgenommen:	
KapSt (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 25.000 €
SolZ (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 1.375 €
Dividende (§ 8b Abs. 1 KStG)	<u>./ 100.000 €</u>
und zusätzlich:	
nicht abziehbare Betriebsausgabe	+ 5.000 €
(§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)	
Die KapSt von 25.000 € wird auf die Körperschaftsteuer 2011 der M-GmbH nach § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG angerechnet; dasselbe gilt für den SolZ.	

Hinweis!	
Gewerbesteuerliche Behandlung im Fall 4:	
a) Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums 2010 mindestens 15 %	
§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG: Kürzung der 5 % (5.000 €) nicht zulässig (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.01.2007, BStBl II 2007, 586).	
b) Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums 2010 weniger als 15 %	
§ 8 Nr. 5 GewStG: 95 % Hinzurechnung (+ 95.000 €) (vgl. auch BFH-Urteil vom 03.03.2010, I R 109/08)	

Beispiel 2: Anwendung § 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG
Die L-GmbH ist mit 5 % an der Z-AG beteiligt. Sie erhielt im Jahr 2011 eine Dividende für 2010 in Höhe von 4.000 € (Bruttodividende), die nach Abzug der KapSt und des SolZ auf ihr Bankkonto überwiesen wurde.

Lösung:	
In der Buchführung ist der Beteiligungsertrag wie folgt zu buchen:	
Bank	2.945 €
KapSt-Aufwand (25 %)	1.000 €
SolZ-Aufwand (5,5 %)	55 € an Dividendenerträge 4.000 €
Außerbilanziell ist der Dividendenertrag von 4.000 € bei der Einkommensermittlung nach § 8b Abs. 1 KStG zu kürzen. Nach § 8b Abs. 5 KStG sind 5 % aus 4.000 € = 200 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben wieder hinzuzurechnen.	

Die als Aufwand gebuchten Abzugsteuern (KapSt und SolZ) sind nach § 10 Nr. 2 KStG hinzuzurechnen und auf die festzusetzende Körperschaftsteuer (SolZ) anzurechnen.

Beispiel 3: Abzug von Finanzierungskosten

Die O-GmbH hält eine Beteiligung in Höhe von 60 % an der S-AG. Im Jahr 2011 erhält sie eine Gewinnausschüttung von 80.000 €. Für die erst im Jahr 2009 angeschaffte und voll fremdfinanzierte Beteiligung sind im Jahr 2011 Finanzierungskosten in Höhe von 70.000 € angefallen.

Lösung:

Nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG sind 5 % aus 80.000 € = 4.000 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln. Im Übrigen können die Aufwendungen als Betriebsausgaben abgezogen werden; § 3c Abs. 1 EStG gilt nicht (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG).

Beispiel 4: 5 %-Pauschale

Wie Beispiel 3; die O-GmbH hat die Beteiligung jedoch voll aus eigenen Mitteln finanziert. Es sind im Jahr 2011 deshalb keine Finanzierungskosten, sondern lediglich geringfügige Verwaltungskosten angefallen.

Lösung:

Die Pauschalierungsregelung greift unabhängig davon ein, ob der Beteiligung tatsächliche Aufwendungen zugeordnet werden können. Es sind damit – wie im Beispiel 3 – 4.000 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben zu behandeln.

Beispiel 5: Keine Dividendenerträge

Wie Beispiel 3; im Jahr 2011 fallen jedoch keine Dividendenerträge an.

Lösung:

Da keine Einnahmen anfallen, greift § 8b Abs. 5 KStG nicht ein. Die Finanzierungskosten sind damit in vollem Umfang abzugsfähig.

Hinweise!

- Zur Behandlung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Auslandsdividenden in den **Veranlagungszeitraum 1993 bis 2003**, vgl. das BMF-Schreiben vom 30.09.2008, BStBl I 2008, 940.
- Die **Kapitalertragsteuer** in Höhe von **25 %** ist unabhängig von der Steuerbefreiung einzubehalten und abzuführen (vgl. § 43 Abs. 1 Satz 3 EStG); sie wird auf die Körperschaftsteuer der Muttergesellschaft angerechnet (§§ 31 Abs. 1 Satz 1 und 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).
- Bei der Gewerbesteuer kann sich u.U. eine **Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG** ergeben; nach § 9 Nr. 2a **Satz 4** GewStG kommt eine Kürzung der 5 %-Pauschale nicht in Betracht.



Beispiel 6: Anwendung § 8b Abs. 1 und 5 KStG bei Auslandsbeteiligung

Dividende von der T-GmbH an die M-GmbH im Veranlagungszeitraum 2011 in Höhe von 100.000 €. Bei der M-GmbH sind Finanzierungskosten auf die Beteiligung an der T-GmbH in Höhe von 40.000 € angefallen.

Lösung:

Es ergeben sich aus dem Sachverhalt bei der **M-GmbH** folgende steuerliche Auswirkungen:

Dividende	100.000 €
Zinsen	./.. 40.000 €
	60.000 €
Gewinn laut Handelsbilanz und Steuerbilanz	
außerbilanzmäßige Abrechnung der Dividende	
nach § 8b Abs. 1 KStG	./.. 100.000 €
keine Hinzurechnung der Zinsen nach § 3c Abs. 1 EStG	-
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 KStG (5 % von 100.000 €)	+ 5.000 €
Körperschaftsteuerliches Einkommen im Veranlagungszeitraum 2011	<u>./.. 35.000 €</u>

Hinweis!
Keine Anrechnung einer ausländischen Steuer nach § 26 Abs. 1 KStG i.V.m. § 68a EStDV, da wegen der Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG keine deutsche Körperschaftsteuer auf diese Einkünfte entfällt. Aus diesem Grund kommt auch ein **Abzug als Betriebsausgabe** nach § 26 Abs. 6 Satz 1 KStG i.V.m. § 34c Abs. 3 EStG **nicht** in Betracht.

3. Wertpapierleihe

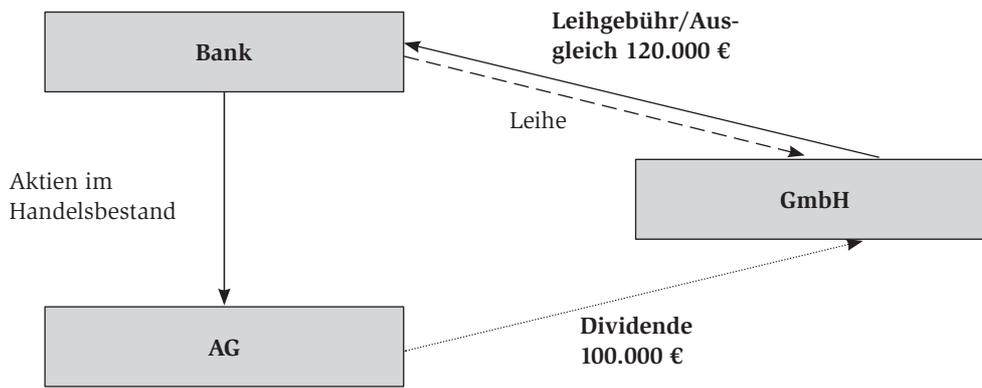
In der Vergangenheit wurde die sog. Wertpapierleihe in großem Umfang zu **Steuergestaltungen** genutzt. Zielsetzung war dabei, die Vorteile der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 KStG für Dividendenerträge von Kreditinstituten in ihrem Handelsbestand miteinander zu kombinieren.

Durch das Unternehmensteuerreformgesetz vom 14.08.2007 (BStBl I 2007, 630) wurde in **§ 8b Abs. 10 KStG** geregelt, dass die für die Überlassung gewährten Entgelte **nicht mehr als Betriebsausgaben** abgezogen werden können. Damit ist das Modell „tot“, da sich der steuerliche Vorteil genau aus dem steuerlichen Abzug dieser Aufwendungen ergeben hat. Dies gilt auch für sog. **Wertpapierpensionsgeschäfte**.

§ 8b Abs. 10 KStG ist nach § 34 Abs. 7 Satz 9 KStG **seit dem Veranlagungszeitraum 2007** anwendbar (und somit bei abweichendem Wirtschaftsjahr auch bereits für das **Wirtschaftsjahr 2006/2007**).

Beispiel 1: Zur Wertpapierleihe

Eine Bank hält Aktien in ihrem Handelsbestand (= banktechnisches Umlaufvermögen). Sie verleiht im Veranlagungszeitraum 2011 diese Aktien an eine („normale“) GmbH. Die GmbH vereinnahmt später die Dividende in Höhe von 100.000 €. Die GmbH zahlt in 2011 an die Bank eine Leihgebühr in Höhe von 20.000 € und eine Ausgleichszahlung in Höhe von 100.000 € für die erhaltene Dividende.

**Lösung:**

Die Leihgebühr/Ausgleichszahlung ist nach § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG im Veranlagungszeitraum 2011 nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Hinweis! Steuerlicher Vorteil bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2006

Die von der GmbH vereinnahmte Dividende ist steuerfrei (§ 8b Abs. 1 KStG).



5 % der Dividende gelten allerdings als nicht abziehbare Aufwendungen (§ 8b Abs. 5 KStG). Die Zahlungen an die Bank sind bei der GmbH aber voll als Betriebsausgaben abzugsfähig (./ 120.000 €).

Ergebnis bei der GmbH:

Ertrag aus erhaltener Dividende	100.000 €
steuerfrei	./ 100.000 €
nicht abzugsfähige Betriebsausgabe	+ 5.000 €
abzugsfähiger Aufwand aus Zahlungen an Bank	./ 120.000 €
insgesamt	./ 115.000 €

Bisheriger Steuervorteil ca. 40 % (25 % Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) 46.000 €

Vorteil für die Bank:

Die Bank erhält statt ihrer eigentlich zu erwartenden Dividende von 100.000 € nun 120.000 € (die bei ihr aber steuerpflichtig sind). Beide Beteiligte stellten sich aber mit dem Modell wirtschaftlich besser als ohne die Wertpapierleihe; der sich bei der GmbH ergebende steuerliche Vorteil wurde faktisch unter ihr und der Bank geteilt.

Beispiel 2: Leihgeschäft Aktien

Die H-Bank hat der B-AG im März 2011 börsennotierte Aktien aus ihrem Handelsbestand im Wert von 800.000 € verliehen. Im Mai 2011 erhielt die B-AG aus diesen Aktien Dividenden in Höhe von 50.000 €, die sie gewinnerhöhend verbuchte. Die hierauf entfallende KapSt (12.500 €) und der SolZ (688 €) wurden einbehalten und entsprechend Gewinn mindernd erfasst. Die Beträge sind in der für

Band 7

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Carola Ratjen/Silke Sager/Nadine Schimpf

Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

2. Fristen und Termine (§§ 108-110 AO)

Eine Vielzahl von Vorschriften in der Abgabenordnung und auch in den Einzelsteuergesetzen beinhalten Zeiträume, in denen **rechtserhebliche Handlungen** vorzunehmen sind. Insbesondere dann, wenn bei Nichtvornahme von Handlungen innerhalb dieses Zeitraums ein **Rechtsverlust** oder nachteilige Folgen eintreten, haben Fristen und Termine eine sehr große Bedeutung. So mag z.B. der Steuerpflichtige mit seiner materiellen Argumentation noch so sehr recht haben. Hat er die einmonatige Einspruchsfrist des § 355 AO versäumt, wird er nicht mehr gehört. Damit erreicht der Gesetzgeber, dass ab einem gewissen Zeitpunkt Rechtsklarheit und Rechtsfriede auf beiden Seiten eintritt, indem Regelungen endgültig verbindlich werden.

2.1 Definitionen

Während eine Frist einen ganz bestimmten **Zeitraum** umfasst, ist ein Termin ein nach dem Datum bestimmter **Zeitpunkt**.

Termine sind z.B. der Vernehmungstermin in Steuerstrafsachen nach §§ 385 Abs. 1 AO, 133 StPO und der Termin für den Beginn einer Außenprüfung nach § 197 AO. Grundsätzlich kann nur an diesem bestimmten Tag die maßgebliche Handlung vorgenommen werden.

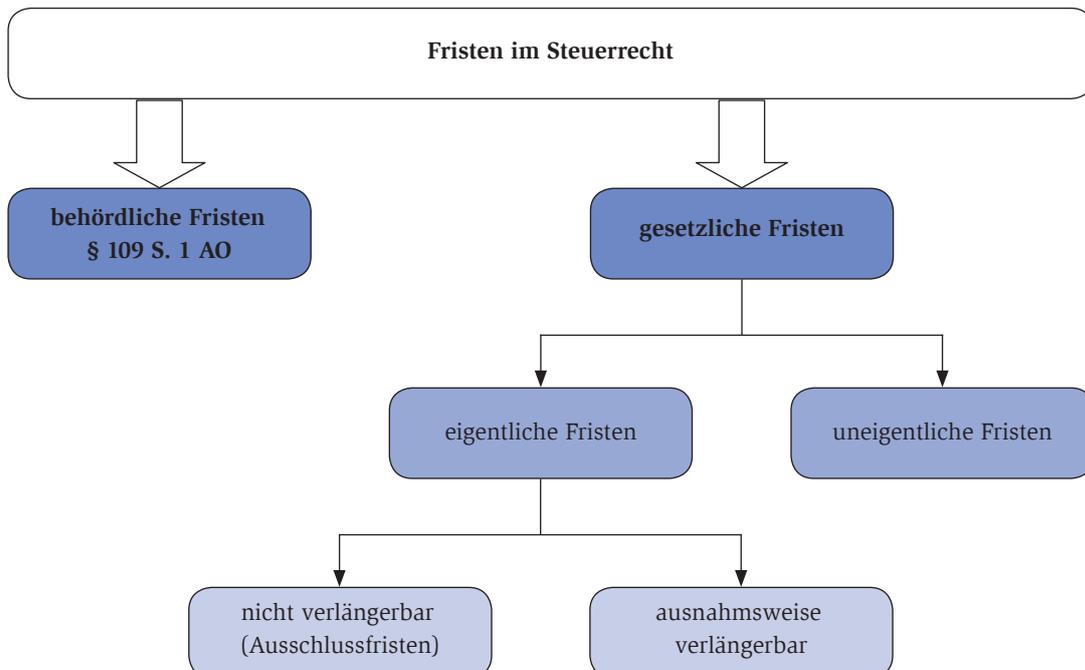
Beispiel:

Der Einkommensteuerbescheid an A geht am 03.11.00 zur Post und enthält den Satz: „Bitte zahlen Sie spätestens am 06.12.00 1.000 €.“

Lösung:

Ab Zugang bis zum 06.12.00 kann der Steuerpflichtige die Zahlung veranlassen. Es handelt sich um einen Zeitraum, also eine Frist. Der 06.12.00 ist das Ende der Frist und kein Termin (s. auch AEAO Nr. 1 zu § 108).

2.2 Fristen im Steuerrecht – Überblick



Bei **gesetzlichen** Fristen ergibt sich die Fristdauer unmittelbar aus dem Gesetz. **Behördliche** Fristen setzt die Behörde. Diese Fristen sind nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO ausnahmslos verlängerbar.

Während **uneigentliche** Frist laufen, ohne dass Behörde oder Steuerpflichtiger handeln können (z.B. die Bekanntgabefrist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), sind während des Laufes von **eigentlichen** Fristen rechtserhebliche Handlungen vorzunehmen.

Verlängerbar sind gesetzliche Fristen nur dann, wenn dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (Umkehrschluss aus § 109 Abs. 1 S. 1 AO).

Beispiel 1:

A aus dem obigen Beispiel kann die Einkommensteuer nicht bis zum 06.12.00 zahlen und stellt einen Stundungsantrag, aufgrund dessen die Steuerschuld bis zum 17.02.01 gestundet wird.

Lösung:

Die Zahlungsfrist im Steuerbescheid gibt wieder, was §§ 220 Abs. 1 AO, 36 Abs. 4 S. 1 EStG regeln. Es handelt sich also um eine gesetzliche Frist. Diese ist ausnahmsweise verlängerbar, weil § 222 AO dies über das Institut der Stundung ausdrücklich vorsieht. Die Frist bis zum 17.02.01 dagegen ist eine behördliche Frist, weil die Stundungsstelle diese gesetzt hat. Diese Frist ist deshalb nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO verlängerbar.

Beispiel 2:

A beantragt beim Finanzamt, seine Steuererklärung für das Jahr 00 erst Ende November 01 abgeben zu dürfen.

Lösung:

Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus § 149 Abs. 2 AO, ist dort ausdrücklich auf 5 Monate festgesetzt und ist damit eine **gesetzliche** Frist. Da § 109 Abs. 1 S. 1 AO dies vorsieht, ist diese Frist verlängerbar. Jedes Jahr zu Beginn eines Jahres wird per **gleichlautendem Ländererlass** die Frist für die Steuererklärungen des Vorjahres für solche Erklärungen, die durch Personen(-gruppen) erstellt werden, die unter §§ 3, 4 StBerG fallen, bis zum 31.12. desselben Jahres verlängert, den Finanzbehörden aber ermöglicht, bei Vorliegen besonderer Gründe auch zwischen dem 01.06. und dem 31.12. von solchen Personengruppen Erklärungen anzufordern. Solche Gründe sind z.B. hohe Abschlusszahlungen in der Vergangenheit oder hohe zu erwartende Abschlusszahlungen aber auch die Arbeitslage der Finanzämter. Aufgrund begründeter Einzelanträge kann die Frist darüber hinaus bis Ende Februar des nächsten Jahres verlängert werden.

2.3 Berechnung von Fristen

Über die Verweisungsnorm des **§ 108 Abs. 1 AO** sind die Vorschriften des **BGB** für die Fristberechnung anwendbar.

§ 187 BGB unterscheidet für die Frage nach dem Beginn einer Frist zwischen Ereignis- und Tagesbeginnfristen.

2.3.1 Fristbeginn bei Ereignisfristen

Eine Ereignisfrist liegt nach § 187 Abs. 1 BGB vor, wenn der Tag, an dem der die Frist auslösende Lebenssachverhalt passiert, bei der Berechnung der Frist nicht mitgerechnet wird, die Frist also erst mit **Ablauf dieses Tages** bzw. mit Beginn des nächsten Tages (0 Uhr) beginnt. Dass eine solche Frist vorliegt, ist an Worten wie „nach“ oder „danach“ erkennbar, z.B. § 355 AO „nach Bekanntgabe“, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO „nach der Aufgabe zur Post“ oder § 149 Abs. 2 AO „spätestens fünf Monate danach“.

Den die Frist auslösenden Lebenssachverhalt nennt § 187 Abs. 1 BGB **Ereignis**, in den genannten Beispielen die Bekanntgabe, die Aufgabe zur Post und den Ablauf des Kalenderjahres.

Beispiel:

Der Steuerbescheid 00 geht am 17.02.01 zur Post. Der Steuerpflichtige möchte wissen, bis wann er Einspruch einlegen muss.

Lösung:

Es sind zwei Ereignisfristen zu prüfen. Das die 3-Tages-Frist nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO auslösende Ereignis ist die Aufgabe zur Post, also der 17.02.01, die Frist beginnt also mit Ablauf dem 17.02.01. Tag der Bekanntgabe ist damit der 20.02.01 (s. 2.3.3.1). Das den Lauf der Einspruchsfrist auslösende Ereignis, die Bekanntgabe am 20.02.01, führt dazu, dass die Einspruchsfrist mit Ablauf des 20.02.01 oder auch am 21.02.01 um 0.00 Uhr beginnt.

2.3.2 Fristbeginn bei Tagesbeginnfristen

Bei **Tagesbeginnfristen** dagegen zählt nach § 187 Abs. 2 BGB der Tag, der den Lauf der Frist auslöst, mit. Die Berechnung des Lebensalters ist eine solche Tagesbeginnfrist. Hier beginnt die Frist, **bevor das auslösende Ereignis stattfindet** (Geburt am 02.01.00 um 14.00 Uhr, Beginn des ersten Lebensjahres am 02.01.00 um 0 Uhr).

Beispiel:

T hat Steuern hinterzogen. Der Bescheid, der eine zu niedrige Steuer ausweist, wird am 29.03.02 bekannt gegeben. Der Zinslauf nach § 235 AO beginnt „mit dem Eintritt der Verkürzung“. Dieser Wortlaut besagt, dass es sich um eine Tagesbeginnfrist handelt. Die Steuerverkürzung tritt mit Bekanntgabe des Bescheids ein. Der Zinslauf beginnt also am Tag der Bekanntgabe, am 29.03.02 um 0 Uhr.

2.3.3 Fristende bei Ereignisfristen**2.3.3.1 Nach Tagen bestimmte Frist**

Das Fristende errechnet sich nach § 188 BGB. Wird die Frist nach Tagen bestimmt, endet sie nach § 188 Abs. 1 BGB am letzten Tag der Frist.

Beispiel:

Geht am 17.02.01 ein Steuerbescheid zur Post und beginnt damit die 3-Tages-Ereignisfrist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 17.02.01 bzw. am 18.02.01 um 0 Uhr, ist Tag 1 der Frist der 18.02., Tag 2 der 19.02. und Tag 3 der 20.02. und damit der letzte Tag der Frist

2.3.3.2 Monatsfristen

Alle übrigen Fristenden regelt § 188 Abs. 2 BGB. Allerdings führt der Versuch alle Fälle in einem Satz zusammenzufassen dazu, dass dieser schwer verständlich ist.

Reduziert auf eine Monatsfrist würde § 188 Abs. 2 1. Halbs. BGB wie folgt lauten:

„Eine Frist, die nach Monaten bestimmt ist, endigt, wenn sie eine Ereignisfrist ist, mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats, welcher durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den das Ereignis fällt.“

Beispiel:

Ein Steuerbescheid wird am 22.03.00 bekannt gegeben. Fristbeginn der Einspruchsfrist nach § 355 AO ist der Ablauf des 22.03.00 bzw. der 23.02.00 0 Uhr. Da die Frist einen Monat beträgt, endet sie einen Monat später, also im April, an einem Tag, der hinsichtlich seiner Zahl dem 22. (der Tag des Ereignisses) entspricht, also auch 22. „heißt“. Dies ist der 22.04.00.

Da bis auf eine Ausnahme alle Monate unterschiedlich enden, stellt sich die Frage, wann die Frist endet, wenn sie an einem Monatsletzten beginnt. Dies regelt § 188 Abs. 3 BGB.

Beispiel:

Der Steuerbescheid wird am 31.01.10 bekannt gegeben. Die Einspruchsfrist beginnt also mit Ablauf des 31.01.10 bzw. am 01.02.10 um 0 Uhr und endet nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 3 BGB mit Ablauf des 28.02.10 (10 ist kein Schaltjahr, Schaltjahre sind durch 4 teilbar).

2.3.3.3 Wochenfristen

Insofern fragt § 188 Abs. 2 BGB hinsichtlich des Fristendes nach dem Tag der letzten Woche, der hinsichtlich seiner Benennung dem Tag des Ereignisses entspricht.

Beispiel:

Steuerpflichtiger X erhält ein Schreiben, in dem er aufgefordert wird, innerhalb von 2 Wochen nach Zugang des Schreibens Stellung zu einem Sachverhalt zu nehmen. Das Schreiben geht am Mittwoch in Kalenderwoche 5 zu.

Lösung:

Es handelt sich um eine behördliche Frist und eine Ereignisfrist. Das den Lauf der Frist auslösende Ereignis ist der Zugang am Mittwoch. Fristende ist zwei Wochen später, also in Kalenderwoche 7, der Tag der ebenfalls Mittwoch „heißt“.

2.3.3.4 Fristende am Wochenende und an Feiertagen

Fristen enden generell nicht an Sonnabenden, Sonntagen und Feiertagen. Dies regelt § 108 Abs. 3 AO.

Achtung: Fristen können an Sonnabenden, Sonntagen und Feiertagen beginnen! § 108 Abs. 3 AO fragt nur nach dem Ende einer Frist.

Da die 3-tägige Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nach BFH vom 09.11.2005, BStBl II 2006, 219 nunmehr eine Frist darstellt, gilt § 108 Abs. 3 AO, weil der 3. Tag seit Aufgabe zur Post das Ende dieser Frist darstellt. Obwohl an Sonnabenden Post zugeht, verschiebt sich bei Absendung am Mittwoch die Bekanntgabe auf den nächsten Werktag.

Achtung: Dies gilt nicht bei einem späteren tatsächlichen Zugang nach § 122 Abs. 2 nach 2. AO. Tatsächliche Bekanntgabe am Sonnabend ist kein Fristende!

Beispiel:

Der Steuerbescheid geht am Montag zur Post. Wegen eines Poststreiks wird er erst am Sonnabend darauf in den Hausbriefkasten des Steuerpflichtigen geworfen.
Die tatsächliche Bekanntgabe fand am Sonnabend statt. Fristbeginn der Einspruchsfrist war damit der Ablauf des Sonnabend bzw. Sonntag 0 Uhr.

Die **Feiertagsregelung** in den **Bundesländern** ist unterschiedlich. Wenn zwei Bundesländer beteiligt sind und eine Frist an einem Feiertag endet, der nicht in beiden Bundesländern anerkannt ist, so kommt es nach § 193 BGB auf den Erklärungsort an.

Beispiel:

Die Einspruchsfrist für einen Einspruch aus Bayern nach Schleswig-Holstein endet am 6. Januar (Heilige Drei Könige, Staatlich Anerkannter Feiertag in Bayern aber nicht in Schleswig-Holstein).

Lösung:

Dies regelt § 193 BGB. Während ansonsten bei Fristenden an Sonnabenden, Sonntagen und bundesweit anerkannten Feiertagen der Rückgriff auf § 193 BGB wegen § 108 Abs. 3 AO, der diesen Fall selbst regelt, ausgeschlossen ist, ist nunmehr § 193 BGB über § 108 Abs. 1 AO anwendbar. Es gilt die Feiertagsregelung am Erklärungsort. Für den Steuerpflichtigen aus Bayern, der in Schleswig-Holstein Einspruch einlegt, verschiebt sich das Ende der Einspruchsfrist auf dem 07.01., wenn dies kein Sonnabend oder Sonntag ist.

2.3.4 Fristende bei Tagesbeginnfristen

Tagesbeginnfristen enden nach § 188 Abs. 2 2. Halbs. AO am Tag, der dem Ereignistag hinsichtlich der Benennung oder Zahl vorhergeht. So wird das 1. Lebensjahr am Vorabend des Geburtstages vollendet.

2.4 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)

Besteht nicht die Möglichkeit, eine Frist zu verlängern, so tritt mit Fristablauf ein Rechtsverlust ein. Hat der Steuerpflichtige die Fristversäumnis **nicht zu vertreten**, so kann unter Umständen über das Institut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand doch noch das Recht wahrgenommen werden. Fünf Voraussetzungen müssen gegeben sein, damit Wiedereinsetzung gewährt wird. Ermessen besteht nicht.

2.4.1 Gesetzliche, nicht verlängerbare Frist

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist **keine Verlängerung** von Fristen. Stattdessen wird mit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Steuerpflichtige in eine bereits abgelaufene Frist zurückgesetzt.



Ist dagegen die Frist verlängerbar, bedarf es des Instituts der Wiedereinsetzung nicht. Dies ist bei behördlichen Fristen nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO generell der Fall. Ebenso wäre bei der Frage der Zahlungsfrist wegen der Möglichkeit der Stundung keine Wiedereinsetzung zu prüfen. Deshalb ist die Frage der fehlenden Verlängerbarkeit auch der erste Prüfungspunkt bei der Wiedereinsetzungsprüfung.

2.4.2 Nachholung der versäumten Handlung

§ 110 Abs. 2 S. 3 AO verlangt, dass die versäumte Handlung nachgeholt wird. Dies ist z.B. bei einer versäumten Einspruchsfrist die Einlegung des Einspruchs. Wird die Handlung nachgeholt, so bedarf es nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO keines Wiedereinsetzungsantrags.

2.4.3 Wahrung der Wiedereinsetzungsfrist

Nach § 110 Abs. 2 S. 1 AO ist der nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO nicht erforderliche Antrag (also reicht die Nachholung der versäumten Handlung!) innerhalb eines Monats **nach** Wegfall des Hindernisses zu stellen. Diese Frist ist eine **Ereignisfrist**. Bei der Frage nach der Frist ist zunächst nur darauf abzustellen, was den Steuerpflichtigen gehindert hat, die Frist zu wahren, ohne zu hinterfragen, ob dies tatsächlich eine Wiedereinsetzung rechtfertigt. Dies ist vielmehr eine Frage des Verschuldens.

War der Steuerpflichtige z.B. schwer erkrankt, so beginnt die Wiedereinsetzungsfrist deshalb mit Ablauf des Tages, an dem er erstmals wieder in der Lage war, seine Angelegenheiten zu besorgen.

§ 110 Abs. 3 AO sorgt dafür, dass endgültige Rechtsklarheit nicht unendlich herausgeschoben wird, indem er klarstellt, dass nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist keine Wiedereinsetzung mehr beantragt werden kann.

Die Wiedereinsetzungsfrist ist eine **gesetzliche Frist** (dies ergibt sich aus § 110 Abs. 2 S. 1 AO), die nicht verlängerbar ist, weil dies gesetzlich nicht vorgesehen ist. Wird diese Frist deshalb aus nicht vom

Steuerpflichtigen zu vertretenden Gründen versäumt so ist zu prüfen, ob Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist zu gewähren ist.

2.4.4 Glaubhaftmachung

Die Tatsachen, auf die die Wiedereinsetzung gestützt wird, sind nach § 110 Abs. 2 S. 2 AO glaubhaft zu machen. Dazu regelt § 294 ZPO in Abs. 1 „Wer eine tatsächliche Behauptung glaubhaft zu machen hat, kann sich aller Beweismittel bedienen, auch zur Versicherung an Eides statt zugelassen werden“. Entscheidend ist, ob es im Hinblick auf das gelieferte Material aus Sicht des zur Entscheidung berufenen Amtsträgers **überwiegend wahrscheinlich** ist, dass der Vortrag zutrifft. Glaubhaft machen ist **weniger als beweisen**.

2.4.5 Verschulden

Der Schwerpunkt der Prüfung liegt bei der Frage, ob den Steuerpflichtigen ein Verschulden am Versäumen der Frist trifft. **Vorsätzlich**, mit Wissen und Wollen, wird ein Steuerpflichtiger eine Frist, in die er später wiedeingesetzt werden möchte, nicht verpassen. Handelt der Steuerpflichtige **fahrlässig**, also unter „Außerachtlassen der für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotenen und ihm nach den Umständen zumutbaren Sorgfalt“ (BFH vom 17.03.2010, BFH/NV 2010, 1780), und hat er deshalb die Frist versäumt, so ist ihm keine Wiedereinsetzung zu gewähren.

2.4.5.1 Verschulden eines Vertreters

Nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO ist das Verschulden eines Vertreters dem Vertretenen, also demjenigen, der Wiedereinsetzung begehrt, zuzurechnen.

Ein **Vertreter** gibt für den Steuerpflichtigen im Rahmen seines Vertretungsverhältnisses eine eigene Willenserklärung ab. Im Steuerrecht ist dies regelmäßig der Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 1 AO.

Abzugrenzen ist der Vertreter gegen den **Boten**. Ein Bote ist lediglich Überbringer einer fremden Willenserklärung und gibt keine eigene Willenserklärung ab. Verhält sich ein Bote fahrlässig, so ist dieses Verschulden dem Steuerpflichtigen nicht zuzurechnen. Es ist in so einem Fall aber stets zu prüfen, ob ein für die Art der Aufgabe geeigneter Bote ausgesucht und ob dieser angemessen überwacht wurde.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige lässt seinen Einspruch durch a) seine 17-jährige Tochter, b) seinen 6-jährigen Sohn zum Finanzamt bringen. Beide stecken den Einspruch in ihre Tasche und vergessen ihn dort.

Lösung:

Eine 17-jährige ist eine geeignete Botin. Der 6-jährige Sohn hingegen ist zu jung für eine derartige Aufgabe. Wenn er gleichwohl als Bote ausgesucht wird, so wäre er zumindest zu überwachen gewesen. Dem Steuerpflichtigen ist wegen der Auswahl eines ungeeigneten Boten ein Fahrlässigkeitsvorwurf zu machen. Eine Wiedereinsetzung scheitert am – eigenen – Verschulden des Steuerpflichtigen.

An die Sorgfaltspflicht eines **steuerlichen Beraters und auch eines Anwalts** stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung besondere Anforderungen, nämlich die „äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt“ (ständige Rechtsprechung seit BFH vom 25.04.1968, BStBl II 1968, 585). Da von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erwartet wird, dass er das Verfahrensrecht und damit auch die Berechnung von Fristen kennt und Fristenbücher führt, ist ein Irrtum auf diesem Gebiet regelmäßig als schuldhaft einzuordnen (z.B. BFH vom 18.12.2001, BFH/NV 2002, 658).

Wählt der Steuerberater einen Boten aus (z.B. eine Steuerfachangestellte, die ein Schreiben an das Finanzamt übermitteln sollen), so wird auch hier darauf abgestellt, ob die Botin geeignet und zuverlässig war und regelmäßig überwacht wird und ob das Büro so organisiert ist, dass dem Erfordernis der Fristenwahrung Rechnung getragen wird. Ist dies der Fall, so handelt der Steuerberater nicht schuldhaft und es findet keine Zurechnung beim Steuerpflichtigen statt.

Beispiel:

Am letzten Tag der Einspruchsfrist übergibt ein Steuerberater seiner langjährigen, besonders zuverlässigen und regelmäßig durch Stichproben überwachten Steuerfachangestellten ein Einspruchsschreiben mit der Bitte dies an das Finanzamt zu faxen. Als ihr Ehemann anruft und sie spontan zum Essen einlädt, vergisst sie das Schreiben.

Lösung:

Die Steuerfachangestellte hat sich fahrlässig verhalten. Sie ist nicht Vertreterin des Steuerpflichtigen, sondern Botin des Steuerberaters, sodass ihr Verschulden dem Steuerpflichtigen nicht nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO zuzurechnen ist. Der Steuerberater hat eine geeignete Botin ausgesucht und insofern nicht schuldhaft gehandelt. Es findet also keine Zurechnung eines Vertreterverschuldens statt. Wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen, ist Wiedereinsetzung zu gewähren.

2.4.5.2 Fallgruppen zum Verschulden

In einer Vielzahl von Entscheidungen hat die Rechtsprechung Fallgruppen zur Wiedereinsetzung herausgearbeitet. Dies sind unter anderem.

2.4.5.2.1 Urlaub

Geschäftsleute müssen generell Vorkehrungen treffen, wenn sie in den Urlaub fahren, weil sie stets mit dem Zugang wichtiger Post rechnen müssen. Urlaub kann deshalb **nur bei Privatleuten** ein Wiedereinsetzungsgrund sein. Die Rechtsprechung gestattet eine maximal **6-wöchige** Abwesenheit bzw. eine Abwesenheit für die Dauer des **individuellen Jahresurlaubs**. Geht der Urlaub darüber hinaus, haben sich auch Privatleute Vertreter zu bestellen oder für die Nachsendung der Post zu sorgen. Bei so einem längeren Urlaub würde also wegen Verschuldens keine Wiedereinsetzung gewährt werden.

Keht der Steuerpflichtige erst kurz vor Fristablauf aus dem Urlaub zurück, so billigt die Rechtsprechung ihm eine **Überlegungs- und Prüfungsfrist** zu (BFH vom 05.11.1987, IV R 354/84 n.v.). Im dort zu entscheidenden Fall war der Bescheid am 21.07. durch Niederlegung beim Postamt zugestellt. Die Einspruchsfrist war also mit Ablauf des 21.08. abgelaufen. Die Klägerin war am 17.08. aus einem einmonatigen Urlaub zurückgekehrt, hatte also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist einschließlich des Tages der Rückkehr 5 Tage Zeit. Dies ist nach Auffassung des BFH ausreichend. Ob dies bedeutet, dass den Steuerpflichtigen kein Verschulden trifft, wenn er sich bei Urlaubsrückkehr bis zu vier Tage Zeit für die Prüfung nimmt, ist nicht geklärt, es kann aber davon ausgegangen werden. In diesem Fall dürfte wohl ein Verschulden vorliegen, wenn z.B. der Steuerpflichtige drei Tage vor Ende der Einspruchsfrist zurückkehrt und sich dann für den Erstkontakt mehr als 4 Tage Zeit nimmt. De facto bedeutet dies, dass in solchen Fällen die Wiedereinsetzungsfrist von einem Monat tatsächlich nicht gelten dürfte.

2.4.5.2.2 Krankheit

Krankheit kann ein Wiedereinsetzungsgrund sein, wenn sie so **schwer und plötzlich** ist, dass der Steuerpflichtige weder selbst handeln noch sich einen Vertreter bestellen kann (s. BFH vom 29.07.2003, BStBl II 2003, 828). Dies wird in der Regel nur bei stationärem Krankenhausaufenthalt der Fall sein.

Eine „normal verlaufende“ Geburt ist dagegen kein Wiedereinsetzungsgrund (so FG Baden-Württemberg vom 17.03.2010, 2 K 3539/09).

2.4.5.2.3 Finanzamtsverhalten

Da das Finanzamt kein Steuerberater ist, ist es grundsätzlich nicht befugt und verpflichtet, auf unterlassene Handlungen des Steuerpflichtigen hinzuweisen. Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige „offensichtlich nicht im Bilde ist“ und der Antrag „gewissermaßen in der Luft liegt“ (BFH vom 22.01.1960, BStBl III 1960, 178).

Fehlt allerdings einem Verwaltungsakt **die erforderliche Begründung** oder ist die **erforderliche Anhörung** eines Beteiligten **unterblieben** und ist **dadurch** die rechtzeitige Anfechtung des Verwaltungsaktes versäumt worden, so gilt die Versäumung der Einspruchsfrist als nicht verschuldet und es kann Wiedereinsetzung nach § 126 Abs. 3 S. 1 AO zu gewähren sein. Da ein solcher Sachverhalt aus den Akten ersichtlich ist, bedarf es keiner Glaubhaftmachung. Die Wiedereinsetzungsfrist beginnt nach § 126 Abs. 3 S. 2 AO nach der Nachholung der unterlassenen Verfahrenshandlung.

2.4.5.2.4 Mandatsniederlegung

Wird der Steuerpflichtige rechtzeitig über die Niederlegung des Mandats unterrichtet, hat er sich selbst um die Fristwahrung zu kümmern, handelt also schuldhaft, wenn er dies unterlässt. Legt der Steuerberater das Mandat nieder, weil der Steuerpflichtige seinen Zahlungsverpflichtungen ihm gegenüber nicht nachkommt, so könnte ein Verschulden des Steuerpflichtigen vorliegen.

Andererseits ist ein Verschulden eines steuerlichen Beraters nur so lange zuzurechnen, wie seine Zulassung besteht (BFH vom 17.03.2010, X R 57/08 n.v.).