

Paket • Vorbereitung auf die schriftliche Steuerberaterprüfung 2014/2015

7 Bücher

5. Auflage 2014. Buch inkl. Online-Nutzung. 2968 S. Kartoniert
ISBN 978 3 95554 073 9

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
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
2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Teil B Bewertungsmaßstäbe

1. Anschaffungskosten

1.1 Definition

Der Begriff der Anschaffungskosten ist in § 255 Abs. 1 HGB definiert.

Ganz allgemein gesehen lassen sich die Anschaffungskosten folgendermaßen berechnen:

Bei den Aufwendungen muss es sich um EINZELKOSTEN handeln													
<table border="1"> <tr> <td>Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts</td> <td></td> </tr> <tr> <td>+ Aufwendungen um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. um es bestimmungsgemäß nutzen zu können</td> <td></td> </tr> <tr> <td>+ Anschaffungsnebenkosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td>+ nachträgliche Anschaffungskosten</td> <td></td> </tr> <tr> <td>./. Anschaffungspreisminderungen</td> <td></td> </tr> <tr> <td>= Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts</td> <td></td> </tr> </table>		Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts		+ Aufwendungen um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. um es bestimmungsgemäß nutzen zu können		+ Anschaffungsnebenkosten		+ nachträgliche Anschaffungskosten		./. Anschaffungspreisminderungen		= Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts	
Aufwendungen zum Erwerb eines Wirtschaftsguts													
+ Aufwendungen um das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen bzw. um es bestimmungsgemäß nutzen zu können													
+ Anschaffungsnebenkosten													
+ nachträgliche Anschaffungskosten													
./. Anschaffungspreisminderungen													
= Anschaffungskosten eines Wirtschaftsguts													

1.2 Einzelheiten zu den Anschaffungskosten

1.2.1 Kosten des Erwerbs

1.2.1.1 Behandlung des Kaufpreises

Beispiel (Pkw-Erwerb):	
A erwirbt am. 1.3.01 einen Neuwagen. Er erhält folgende Rechnung:	
Pkw	50.000 €
Aufpreis Metalliclackierung	1.000 €
Aufpreis Musikanlage	900 €
Aufpreis Navigationsgerät	1.000 €
Überführungskosten	800 €
=	53.700 €
+ 19 % Umsatzsteuer	10.203 €
Auslagen für Zulassung	50 €
Tankfüllung (100 € + 19 € Umsatzsteuer)	119 €
Gesamtsumme	64.072 €
A leistet eine Barzahlung i.H.v. 24.072 €. Für den Restbetrag nimmt er ein Darlehen i.H.v. 41.000 € auf. Dieses wird abzüglich eines Damnums i.H.v. 1.000 € von seiner Hausbank direkt dem Autohaus überwiesen.	
Der Pkw wird überwiegend betrieblich genutzt.	
Wie ist der Vorgang innerhalb der Buchführung zu behandeln?	

Lösung:

Der Pkw stellt ein abnutzbares Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens dar (R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR). Er gehört zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB).

Die Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) des Pkw setzen sich wie folgt zusammen:

Kaufpreis netto	50.000 €
Aufpreis Metalliclackierung	1.000 €
Aufpreis Musikanlage	900 € ¹⁾
Aufpreis Navigationsgerät	1.000 € ²⁾
Überführungskosten	800 €
Auslagen für Zulassung	50 €
Anschaffungskosten	53.750 €

1) BFH Urteil vom 24.10.1972, VIII R 201/71, BStBl II 1973, 78 (soweit diese fest eingebaut ist).

2) Vgl. z.B. BFH Urteil vom 16.2.2005, VI R 37/04, BStBl II 2005, 563. Ist das Navigationsgerät nicht fest eingebaut liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor.

Die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge rechnen nicht zu den Anschaffungskosten (§ 9b Abs. 1 EStG).


Die Aufwendungen für die erste **Tankfüllung** betreffen nicht den Erwerb sondern die Nutzung des Fahrzeugs. Es handelt sich somit um sofort abzugsfähige Betriebsausgaben.

Die i.Z.m. der Finanzierung anfallenden Kosten (Damnum, Zinsen) stellen **Finanzierungskosten** dar.

Diese rechnen nicht zu den Anschaffungskosten.

Buchungen:			
Pkw	53.750		
Vorsteuer	10.222	an	Bank 24.072
Kfz-Kosten	100		Sonstige Verbindlichkeiten 40.000
Sonstige Verbindlichkeiten	40.000		
ARAP ¹⁾	1.000	an	Darlehensverbindlichkeiten 41.000

1) Handelsrechtlich ist ein Sofortabzug möglich (§ 250 Abs. 3 HGB).

 Vorsteuerbeträge auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1–5, 7 oder Abs. 7 EStG gilt, unterliegen dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 3 EStG. Die Vorschrift des § 9b EStG ist insoweit nicht anwendbar (R 9b Abs. 5 EStR). Das Vorsteuerabzugsverbot gilt jedoch nicht für nach der Verkehrsauffassung angemessene Bewirtungskosten (§ 15 Abs. 1a S. 2 UStG).

1.2.1.2 Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG

Kommt es in einem späteren Jahr zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG berührt dies nicht mehr die Höhe der Anschaffungskosten. Eine Erhöhung des Vorsteuerabzugs führt zu Betriebseinnahmen, eine Rückforderung an Vorsteuer zu Betriebsausgaben (§ 9b Abs. 2 EStG).

Beispiel:

A hat im Jahr 01 eine Maschine für 10.000 € netto erworben.

a) Entsprechend der Nutzung in 01 war die Vorsteuer in voller Höhe abzugsfähig. Wegen einer zum Vorsteuerausschluss führenden Nutzungsänderung muss A in 02 nach der Vorschrift des § 15a UStG 300 € Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen.

b) Vorsteuerabzug entsprechend der Nutzung in 01: 0 €. In 02 erhält er nach einer Nutzungsänderung 300 € Vorsteuer erstattet.

Welche Auswirkungen ergeben sich i.Z.m. der Vorsteuerberichtigung?

Lösungen:

- a) Buchung 01: Maschinen 10.000 + Vorsteuer 1.900 an Bank 11.900.
 Buchung 02: Sonstiger betrieblicher Aufwand an Bank 300.
- b) Buchung 01: Maschinen 11.900 an Bank 11.900.
 Buchung 02: Bank an Sonstiger betrieblicher Ertrag 300.

Hinweis!

Die Vorschrift des § 9b Abs. 2 EStG kann auch handelsrechtlich angewandt werden. Denkbar ist handelsrechtlich aber auch die Anschaffungs-/Herstellungskosten nachträglich zu ändern.

1.2.1.3 Angemessenheit des Kaufpreises

Für die Höhe der Anschaffungskosten kommt es nicht darauf an, ob der Kaufpreis überhöht oder günstig ist. Der Begriff der Anschaffungskosten beschränkt sich also nicht nur auf den „angemessenen Teil“ des Kaufpreises. Auch überhöhte Anschaffungskosten sind zu aktivieren (BFH vom 8.10.1987, BStBl II 1987, 853). Eine eventuelle bilanzmäßige Berücksichtigung ergibt sich über eine ggf. vorzunehmende Teilwertabschreibung.

Die Höhe des Kaufpreises wird im Allgemeinen (BFH vom 8.10.1987, IV R 5 185, BStBl II 1987, 853) keiner Überprüfung unterzogen, weil davon ausgegangen werden kann, dass der Wert des Wirtschaftsguts dem Kaufpreis entspricht. Bei Geschäften mit Angehörigen und zwischen Gesellschaftern ist es denkbar dass die Bemessung des Kaufpreises aus steuerlichen Gründen missbräuchlich erfolgt. Ein unangemessen hoher Kaufpreis würde zu einer überhöhten Abschreibung und damit zu einem höheren Betriebsausgabenabzug führen.

Beispiel (Erwerb von nahen Angehörigen):

A erwirbt von seiner Ehefrau einen vor einem Jahr zugelassenen Pkw zum Neupreis.
In welcher Höhe hat A Anschaffungskosten für den Pkw?

Lösung:

Der überhöhte Teil des Kaufpreises stellt eine Entnahme dar.

Beispiel (Erwerb vom GmbH-Gesellschafter zu überhöhtem Preis):

A ist zu 40 % Anteilseigner der A-GmbH. Die GmbH kauft von ihm ein Grundstück für 100.000 € (Verkehrswert 80.000 €).
Wie ist der Erwerb handels- und steuerrechtlich zu behandeln?

Lösung:**Behandlung beim Gesellschafter A**

Hinsichtlich der überhöhten Kaufpreiszahlung (20.000 €) liegt mit Zufluss bei A eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Behandlung bei der A-GmbH:– **Handelsrechtliche Behandlung:**

Die A-GmbH hat Anschaffungskosten i.H.v. 100.000 €.

– **Steuerrechtliche Behandlung:**

Die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der GmbH zu keiner Einkommensminderung geführt, sodass keine Erhöhung des Einkommens vorgenommen werden darf.

Auffassung 1	Aktivierung des überhöhten Kaufpreises. Eine Einkommenskorrektur erfolgt erst bei einer Teilwertabschreibung bzw. bei einem Verkauf
Auffassung 2	Aktivierung mit angemessenem Kaufpreis. „Überpreis“ wird in der Steuerbilanz als aktiver Ausgleichsposten“ aktiviert. Beim Verkauf ist der Ausgleichsposten gewinnmindernd aufzulösen, was zu einer Einkommenskorrektur führt
Auffassung 3	Aktivierung mit angemessenem Kaufpreis, wobei der „Überpreis“ als Aufwand abgesetzt wird. Das Einkommen ist in gleicher Höhe zu erhöhen

Steuerbilanz	
G + B	100.000

Steuerbilanz	
G + B	80.000
Aktiver Ausgleichsposten	20.000

Steuerbilanz	
G + B	80.000

Handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, ist die Einkommenskorrektur im Ergebnis lediglich in Höhe der überhöhten AfA vorzunehmen.

Beispiel (Erwerb von nahen Angehörigen):

Der Kleingewerbetreibende M kauft einen Porsche für 200.000 € als Betriebsfahrzeug. Entsprechend der 5 jährigen Nutzungsdauer wird pro Jahr eine Abschreibung i.H.v. 40.000 € als Betriebsausgaben abgesetzt.

Wie ist der Vorgang handels- und steuerrechtlich zu behandeln?

Lösung:

Die Anschaffungskosten betragen 200.000 €.

Steuerrechtliche Behandlung:

Soweit im Hinblick auf § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG z.B. lediglich 120.000 € angemessen sind, sind die vollen Anschaffungskosten (200.000 €) zu aktivieren und abzuschreiben. Als Betriebsausgabe absetzbar ist allerdings letztendlich die Abschreibung bezogen auf 120.000 €.

Umsatzsteuerlich ist der Vorsteuerabzug nur vom angemessenen Teil der Anschaffungskosten möglich. Im Übrigen greift das Vorsteuerabzugsverbot des § 15 Abs. 1a UStG.

Buchung:					
Fuhrpark	200.000				
Vorsteuer	22.800				
Nicht abzugsfähige Vorsteuer	15.200*	an	Bank		238.000

* Außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 12 Nr. 3 EStG

Handelsrechtliche Behandlung:

Handelsrechtlich ist die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG nicht zu beachten. Die anfallenden Aufwendungen inklusive AfA mindern in voller Höhe den Gewinn.

1.2.1.4 Kaufpreise in ausländischer Währung

Lautet der Kaufpreis auf eine ausländische Währung sind verschiedene Möglichkeiten denkbar:

Kaufpreis in ausländischer Währung		
Anschaffung gegen Vorauszahlung	Anschaffung gegen Sofortzahlung	Kauf auf Kredit
<ul style="list-style-type: none"> Die Zahlungen sind als Anzahlungen zu aktivieren Im Zeitpunkt des Erwerbs erfolgt eine erfolgsneutrale Umbuchung als Anschaffungspreis des Wirtschaftsguts¹⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> Die Höhe der Anschaffungskosten bestimmt sich nach dem tatsächlich aufgewendeten Betrag, Hat der Betrieb die ausländische Währung bereits im Voraus angeschafft, so sind folgende Fälle zu unterscheiden: <ul style="list-style-type: none"> – Wurden die Devisen zur Bezahlung gekauft, bestimmt deren Kaufpreis die Höhe der Anschaffungskosten. – Erfolgt die Bezahlung aus allgemein vorgehaltenen Währungsbeständen, bestimmen sich die Anschaffungskosten nach dem Mittelkurs des Zahlungstages 	Die Anschaffungskosten bestimmen sich nach dem Wechselkurs im Zeitpunkt der Anschaffung

1) Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Anm. 53

Beispiel:

A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01 (Kurs 1,10 €).

- A erteilt seiner Bank am 1.8. den Auftrag zur Überweisung. Entsprechend dem Kurs (1,10 €) wird sein Bankkonto mit 22.000 € belastet.
- Die Bezahlung erfolgt am 20.10.01.
 - Kurs 20.10. 1 Dollar = 1,30 €.
 - Kurs 20.10. 1 Dollar = 0,90 €.

Wie sind die Vorgänge in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?

Lösungen:

- Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 22.000 €.
 - Maschinen an Bank 22.000.
- Für die Höhe der Anschaffungskosten ist der Kurswert im Anschaffungszeitpunkt (BFH Urteil vom 16.12.1977, BStBl II 1978) maßgebend (H 6.2 „Ausländische Währung“ EStH). Bilanzsteuerrechtlich liegen 2 Wirtschaftsgüter, der gekaufte Vermögensgegenstand und die entsprechende Kaufpreisverbindlichkeit vor. Nach dem Erwerbstag infolge von Kursschwankungen eintretende Wertänderungen betreffen das Wirtschaftsgut „Kaufpreisverbindlichkeit“.
 - 1.8. Maschinen an Sonstige Verbindlichkeiten 22.000.
20.10. Sonstige Verbindlichkeiten 22.000 + Kursverluste 4.000 an Bank 26.000.
 - 1.8. Maschinen an Sonstige Verbindlichkeiten 22.000.
20.10. Sonstige Verbindlichkeiten 22.000 an Bank 18.000 + Kursgewinne 4.000.

Beispiel (Anzahlung):

A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01.

Er leistet am 1.5.01 eine Anzahlung i.H.v. 16.000 Dollar (Kurs 1 €), wobei ihm seine Bank hierfür 16.000 € belastet. Die Restzahlung i.H.v. 4.000 Dollar erfolgt bei Lieferung (Kurs 1,10 €).

Wie ist der Vorgang in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?**Lösung:**

Die Anschaffungskosten betragen 20.400 € (16.000 Dollar x 1 € + 4.000 Dollar x 1,10 €).

- 1.5. Anzahlungen an Bank 16.000.
- 1.8. Maschinen 20.400 an Bank 4.400 + Anzahlungen 16.000.

Beispiel (Devisenvorräte):

A erwirbt eine Maschine für 20.000 Dollar. Die Übergabe erfolgt am 1.8.01 (Kurs 1,10 €).

- a) Im Hinblick auf die am 1.8. zu erfolgende Überweisung erwirbt A am 1.5. Devisen (20.000 Dollar für 20.000 €).
- b) Für die am 1.8. zu erfolgende Überweisung greift A auf die vorhandenen Devisenbestände (A hat am 1.5. 40.000 Dollar für 40.000 € erworben) zurück.

Wie ist der Vorgang in der Handels-/Steuerbilanz zu behandeln?**Lösungen:**

- a) Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 20.000 €.
 - 1.5. Devisen an Bank 20.000.
 - 1.8. Maschinen an Devisen 20.000.
- b) Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts betragen 22.000 €.
 - 1.5. Devisen an Bank 40.000.
 - 1.8. Maschinen 22.000 an Devisen 20.000 + Kursgewinn 2.000.

1.2.1.5 Übernahme von Verbindlichkeiten

Erhält der Verkäufer eine bestimmte Summe und verpflichtet sich der Käufer zusätzlich Schulden des Verkäufers zu bezahlen, gehört der Wert der übernommenen Verbindlichkeiten zu den Anschaffungskosten.

Beispiel:

A erwirbt von B ein unbebautes Grundstück. B erhält vereinbarungsgemäß einen Scheck i.H.v. 100.000 €. Zusätzlich hat sich A verpflichtet, die auf dem Grundstück lastende Grundschuld (valuierter Wert im Zeitpunkt des Kaufs 20.000 €), sowie rückständige Grundsteuer i.H.v. 200 € zu übernehmen.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten für das Grundstück?**Lösung:**

Die Anschaffungskosten betragen 120.200 €.

1.2.1.6 Zinslose Kaufpreisstundung

Der Verkäufer geht i.d.R. bei der Festlegung des Verkaufspreises von einer sofortigen bzw. alsbaldigen Bezahlung aus. Soll dies nicht der Fall sein, gewährt er eine Finanzierung und verlangt dafür Zinsen. Denkbar ist aber auch, dass er die Zinsen dem „Barkaufpreis“ zuschlägt. Dies wird unterstellt, wenn der Verkäufer auf dem Papier keine Zinsen verlangt, der „Kaufpreis“ aber nicht innerhalb eines Jahres zur Zahlung fällig ist. In diesem Fall ist der „Kaufpreis“ abzuzinsen.

Nur der abgezinsten Betrag (= Barwert) gehört zu den Anschaffungskosten (vgl. z.B. BFH vom 21.10.1980, V III R 190/78, BStBl II 1981, 160).



Eine Abzinsung ist nur dann vorzunehmen, wenn die Gesamtlaufzeit mehr als ein Jahr beträgt.

Zur Berechnung des Barwerts ist steuerrechtlich i.d.R. von einem Zinsfuß i.H.v. 5,5 % auszugehen, es kann deshalb auf die bewertungsrechtliche Abzinsungsvorschrift des § 12 Abs. 3 BewG (Nach dieser Vorschrift sind unverzinsliche Forderungen und Schulden, deren Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt mit 5,5 % abzuzinsen. Vgl. auch BFH-Urteil vom 21.10.1980, BStBl II 1981, 160) zurückgegriffen werden (Abzinsungstabelle BMF vom 7.12.2001, BStBl I 2001, 1041). In der Handelsbilanz ist der Marktzins vergleichbarer Geschäfte anzusetzen (Beck BilKomm, § 253 HGB, Rz. 66-67). Ist dieser in einer Klausur nicht genannt, ist in der Handelsbilanz aus Vereinfachung ebenfalls mit 5,5% abzuzinsen.

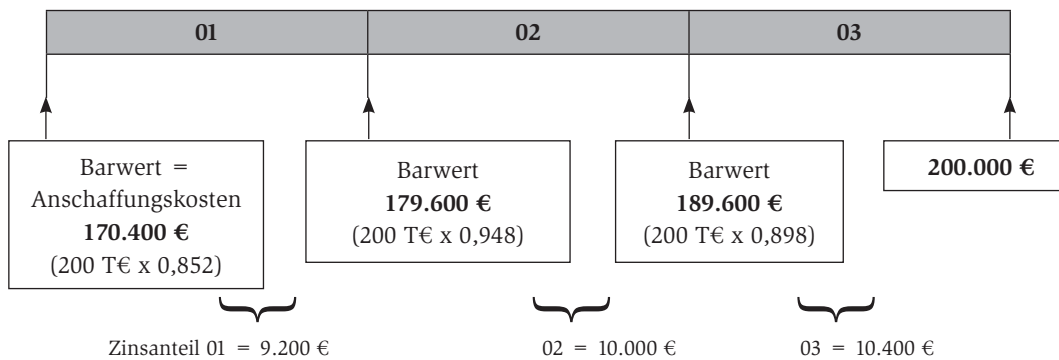
Beispiel:

A erwirbt am 1.1.01 von C ein unbebautes Grundstück. Der Kaufpreis beträgt 200.000 € und ist erst nach drei Jahren zu bezahlen.

Wie hoch sind die Anschaffungskosten für das Grundstück?

Lösung:

Der Barwert der Kaufpreisschuld beträgt 170.400 € (Kaufpreis 200.000 € x Vervielfältiger laut Tabelle 1 0,852).

**Buchung:**

1.1.01				
Grund und Boden	170.400	an	Sonstige Verbindlichkeiten	170.400
31.12.01				
Zinsaufwendungen	9.200	an	Sonstige Verbindlichkeiten	9.200
usw.				

Lassen die Vertragsparteien den Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung weitgehend offen, unterbleibt i.Z.m. der Ermittlung der Anschaffungskosten eine Abzinsung (BFH vom 14.2.1984, VIII R 41/82, BStBl II 1984, 550).

1.2.1.7 Anschaffungskosten bei einem Ratenkauf**1.2.1.7.1 Verzinsliche Ratenzahlung**

Wenn die Vertragsparteien über den jeweilig ausstehenden Betrag eine Verzinsung vereinbaren, gibt es buchhalterisch keine Probleme. Es muss lediglich beachtet werden, dass die Zinsaufwendungen periodengerecht verbucht werden.

Band 1

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Uwe Grobshäuser/Jörg Knies/Stephan Schmidt

Einkommensteuer

2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

17. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe (§ 16 EStG)

17.1 Einführung

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb oder gibt er diesen auf, so werden in der Regel schlagartig stille Reserven aufgedeckt, die sich über viele Jahre angesammelt haben. Aus diesem Grund gewährt der Gesetzgeber im Rahmen des § 16 EStG zwei Vergünstigungen, nämlich:

- einen Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und
- einen besonders günstigen Steuersatz (§ 34 Abs. 1 oder 3 EStG).

Dementsprechend regelt § 16 EStG folgende Tatbestände:

- Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung eines Teilbetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (Nr. 2) sowie
- Veräußerung des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA – Nr. 3).

Als Veräußerung gilt nach § 16 Abs. 3 EStG auch die Aufgabe eines Betriebs/Teilbetriebs/Mitunternehmeranteils.

17.2 Veräußerungsgewinn

Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG) muss der Veräußerer auf den Zeitpunkt des Betriebsübergangs eine Bilanz erstellen. Dies gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Diese müssen für die Betriebsveräußerung von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung wechseln. Entsteht bei diesem Wechsel ein Übergangsgewinn, so kann dieser nicht auf drei Jahre verteilt werden (vgl. R 4.6 Abs. 1 Satz 4 EStR und H 4.6 EStH „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“).

Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (= Kapitalkonto) übersteigt.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert in 2013 sein Einzelunternehmen für 220.000 €. Für Beratungskosten bezahlte U in 2012 13.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Lösung:

Der Veräußerungsgewinn beläuft sich im VZ 2013 auf $(220.000 \text{ €} \cdot / . 13.000 \text{ €} \cdot / . 100.000 \text{ €} =) 107.000 \text{ €}$. Es spielt insoweit keine Rolle, dass die Beratungskosten bereits in 2012 gezahlt wurden – entscheidend ist, dass sie wirtschaftlich mit dem Veräußerungsvorgang zusammenhängen. Wurden die Beratungskosten in 2012 als Betriebsausgaben gebucht, ist der Gewinn 2012 entsprechend zu korrigieren.

Ist das **Kapitalkonto negativ**, bleibt es bei der Berechnung nach § 16 Abs. 2 EStG.

Beispiel:

Wie oben; das Kapital beträgt aber $\cdot / . 60.000 \text{ €}$.

Lösung:

Der Veräußerungsgewinn beträgt $(220.000 \text{ €} \cdot / . 13.000 \text{ €} \cdot / . (\cdot / . 60.000 \text{ €})) = 267.000 \text{ €}$.

Liegt der Kaufpreis unter dem Kapitalkonto, so erzielt der Veräußerer insoweit einen **Veräußerungsverlust**. Dieser Fall darf nicht mit der teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge verwechselt werden – s. hierzu Kapitel 25.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert sein Einzelunternehmen für 30.000 €.

Lösung:

Der Veräußerungsverlust beläuft sich auf $(30.000 \text{ €} \cdot / . 100.000 \text{ €} =) \cdot / . 70.000 \text{ €}$.

Eine Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG liegt nur vor, wenn der Betrieb mit **allen seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen** (s. 17.5.1) auf den Erwerber übergeht (R 16 Abs. 1 EStR). Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, müssen nicht auf den Erwerber übertragen werden. Sie können im Zuge der Betriebsveräußerung in das Privatvermögen **entnommen** werden. In diesem Fall ist nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 7 EStG der Veräußerungsgewinn um den Entnahmegewinn zu erhöhen.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 € – darin enthalten ein handelsüblicher Pkw mit einem Buchwert von 5.000 €) veräußert seinen Betrieb für 300.000 €. Den Pkw (gemeiner Wert 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer) entnimmt er im Zuge der Veräußerung ins Privatvermögen.

Lösung:

Da der Pkw keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, gehen sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber über. Der gemeine Wert des Pkw erhöht den Veräußerungserlös. Dabei ist aber die Umsatzsteuer als Veräußerungskosten wieder abzuziehen (die Umsatzsteuer darf sich nicht gewinnerhöhend auswirken). Es ergibt sich folgender Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	300.000 €
zuzüglich gemeiner Wert Pkw (inklusive Umsatzsteuer)	+ 11.900 €
abzüglich Umsatzsteuer auf Pkw	./ . 1.900 €
abzüglich Kapitalkonto	./ . 100.000 €
Veräußerungsgewinn	210.000 €

Hätte U den Pkw mit veräußert, hätte er den Kaufpreis um 10.000 € erhöht und es hätte sich das gleiche Ergebnis ergeben.

Werden Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung an Dritte veräußert, rechnet der Veräußerungserlös nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 6 EStG ebenfalls zum begünstigten Veräußerungsgewinn.

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert seinen Betrieb (Kapital 100.000 € – darin enthalten Büro- und Geschäftsausstattung mit einem Buchwert von 1 €) für 300.000 €. Da der Erwerber die Büro- und Geschäftsausstattung nicht übernehmen möchte, veräußert U diese für 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Lösung:	
Da die Büro- und Geschäftsausstattung keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, liegen die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 EStG vor (Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber). Der Veräußerungsgewinn ist um den Erlös (netto) zu erhöhen:	
Veräußerungserlös	300.000 €
zuzüglich Veräußerungserlös BGA	+ 10.000 €
abzüglich Kapitalkonto	./. 100.000 €
Veräußerungsgewinn	210.000 €

Werden **negative Wirtschaftsgüter** (z.B. Verbindlichkeiten) nicht mit veräußert, so mindern diese den Veräußerungsgewinn.

Beispiel:
Einzelunternehmer U veräußert seinen Betrieb (Kapital 100.000 € – darin enthalten ist ein betriebliches Darlehen i.H.v. 100.000 €). Da die Bank die Zustimmung zur Übertragung des Darlehens nicht erteilt, wird das Darlehen von der Veräußerung ausgenommen. Der Kaufpreis beträgt 300.000 €.

Lösung:	
Hätte der Käufer die Verbindlichkeiten übernommen, so wäre der Kaufpreis um 100.000 € niedriger ausgefallen; der Veräußerungsgewinn hätte (200.000 € ./. 100.000 € =) 100.000 € betragen. Nichts anderes kann bei Zurückbehalten der Schulden gelten:	
Veräußerungserlös	300.000 €
abzüglich zurückbehaltene Schulden	./. 100.000 €
abzüglich Kapitalkonto	./. 100.000 €
Veräußerungsgewinn	100.000 €
Das Darlehen bleibt grundsätzlich weiterhin (Rest-)Betriebsvermögen. Die Zinsen können aber nicht als nachträgliche Betriebsausgaben behandelt werden, da der Erlös fiktiv ausgereicht hätte, die Verbindlichkeiten zu tilgen (vgl. H 24.2 EStH „Nachträgliche Werbungskosten/Betriebsausgaben“).	

Da für die Berechnung des Veräußerungsgewinns **Bilanzierungsgrundsätze** gelten, spielt es grundsätzlich keine Rolle, wann der Kaufpreis gezahlt wird.

Beispiel:
Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 €) veräußert sein Einzelunternehmen am 31.12.2012. Der Kaufpreis i.H.v. 300.000 € soll zum 1.7.2013 fällig sein.

Lösung:
Der Veräußerungsgewinn ist im VZ 2012 zu erfassen, da in diesem VZ der Veräußerungstatbestand erfüllt wird. Der Kaufpreis ist als Forderung zu erfassen; Veräußerungsgewinn somit 200.000 €.

Wird der Kaufpreis mehr als ein Jahr **zinslos gestundet**, ist er nach dem Rechtsgedanken des **§ 12 Abs. 3 BewG** abzuzinsen.

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert am 31.12.2011 sein Einzelunternehmen (Kapital 100.000 €); der Kaufpreis i.H.v. 200.000 € soll bis zum 31.12.2013 zinslos gestundet werden.

Lösung:

Der Veräußerungsgewinn ist im VZ 2011 zu erfassen. Anzusetzen ist der nach den Tabellen zu § 12 Abs. 3 BewG abgezinste Kaufpreis ($200.000 \text{ €} \times 0,898 =$) 179.600 €. Der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG beläuft sich damit auf ($179.600 \text{ €} ./ 100.000 \text{ €} =$) 79.600 €.

Im VZ 2013 muss U die Zinseinnahmen gemäß §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 32d Abs. 1 EStG versteuern; diese erzielt er – nachdem der Betrieb veräußert ist – im Privatvermögen i.H.v. ($200.000 \text{ €} ./ 179.600 \text{ €} =$) 20.400 €.

Fällt der gestundete Kaufpreis ganz oder teilweise aus, ist der Veräußerungsgewinn rückwirkend auf den Veräußerungszeitpunkt zu korrigieren (H 16 Abs. 10 EStH „Nachträgliche Änderung des Veräußerungspreises oder des gemeinen Wertes“ mit zahlreichen Beispielen).

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert am 31.12.2011 sein Einzelunternehmen (Kapital 100.000 €); der Kaufpreis soll in fünf Jahresraten zu je 50.000 € bezahlt werden. Die Raten werden mit (angemessenen) 4 % p.a. verzinst. Die ersten beiden Raten gehen zum 31.12.2012 und zum 31.12.2013 ein; danach wird der Käufer zahlungsunfähig. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird mangels Masse abgewiesen.

Lösung:

Im VZ 2011 versteuert U einen Veräußerungsgewinn i.H.v. ($250.000 \text{ €} ./ 100.000 \text{ €} =$) 150.000 €. Eine Abzinsung unterbleibt, da eine Verzinsung der Raten vereinbart wurde. Mit Ausfall der restlichen Raten muss der Kaufpreis rückwirkend korrigiert werden. Somit beträgt im VZ 2011 der korrigierte Veräußerungsgewinn ($100.000 \text{ €} ./ 100.000 \text{ €} =$) 0 €.

Der Veräußerungsgewinn ist nicht begünstigt, soweit auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers **dieselben Personen** Unternehmer oder Mitunternehmer sind (§ 16 Abs. 2 S. 3 EStG). Diese Regelung hat insbesondere Bedeutung für Umwandlungen.

Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €/gemeiner Wert Betrieb 500.000 €) bringt sein Einzelunternehmen in die neu gegründete X-KG ein. Er ist an der KG nach der Einbringung zu 75 % beteiligt. Die KG bilanziert die übernommenen Wirtschaftsgüter mit dem gemeinen Wert.

Lösung:

Die Einbringung erfolgt steuerlich nach § 24 UmwStG, da U einen Betrieb in eine Personengesellschaft einbringt. Da die KG die Wirtschaftsgüter mit den gemeinen Werten ansetzt, erzielt er einen Veräußerungsgewinn, der grundsätzlich nach § 16 EStG begünstigt ist (§ 24 Abs. 3 UmwStG). Soweit allerdings U an der KG beteiligt ist (= 75 %), gilt der Einbringungsgewinn als laufender Gewinn seines Einzelunternehmens. Somit sind ($400.000 \text{ €} \times 25 \% =$) 100.000 € nach § 16 EStG begünstigt; die übrigen ($400.000 \text{ €} \times 75 \% =$) 300.000 € müssen von U als laufender Gewinn versteuert werden.

17.3 Freibetrag

Bejaht man die Voraussetzungen des § 16 EStG, so kann der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 4 EStG einen **Freibetrag i.H.v. 45.000 €** in Anspruch nehmen (vgl. R 16 Abs. 13 EStR).

Voraussetzung für die Gewährung des Freibetrags ist:

- dass der Steuerpflichtige einen Antrag stellt,
- in seinem Leben bisher noch keinen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen hat **und**
- das 55. Lebensjahr vollendet hat **oder**
- dauernd berufsunfähig ist.

Der Freibetrag vermindert sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn den Betrag von 136.000 € übersteigt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige ist 60 Jahre alt; bei der Veräußerung seines Einzelunternehmens entsteht ein Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG i.H.v. 150.000 €.

Lösung:

Auf Antrag kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG erhalten. Da der Gewinn den Grenzbetrag um $(150.000 \text{ €} \cdot / \cdot 136.000 \text{ €} =) 14.000 \text{ €}$ übersteigt, ermäßigt sich der Freibetrag auf $(45.000 \text{ €} \cdot / \cdot 14.000 \text{ €} =) 31.000 \text{ €}$. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beläuft sich damit auf $(150.000 \text{ €} \cdot / \cdot 31.000 \text{ €} =) 119.000 \text{ €}$.

Wird der Freibetrag für einen Veräußerungs- oder Aufgabevorgang nicht voll ausgenutzt, so verfällt er (R 16 Abs. 13 S. 4 EStR). Er kann nicht auf einen anderen Veräußerungstatbestand übertragen werden. Fällt der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in mehrere Veranlagungszeiträume, so ist der Freibetrag nach Verwaltungsansicht verhältnismäßig aufzuteilen (vgl. H 16 Abs. 13 EStH mit Hinweis auf BMF vom 20.12.2005, BStBl I 2006, 7).

Beispiel:

Der Steuerpflichtige gibt im Wirtschaftsjahr 2011 seinen Betrieb auf. Er veräußert sein gesamtes bewegliches Anlagevermögen und erzielt damit einen Gewinn i.H.v. 30.000 €. Die Veräußerung eines Geschäftshauses zieht sich bis in das Jahr 2012, da der Steuerpflichtige vorher keinen Käufer findet. Aus dem Verkauf erzielt er einen Gewinn i.H.v. 130.000 €.

Lösung:

Insbesondere bei der Betriebsaufgabe kann der Gewinn nach § 16 EStG in mehreren Veranlagungszeiträumen entstehen. Nach Ansicht der Verwaltung ist der Freibetrag in diesem Fall aufzuteilen. Da der gesamte Aufgabegewinn 160.000 € beträgt und den Grenzbetrag von 136.000 € um 24.000 € übersteigt, ermäßigt sich der Freibetrag auf $(45.000 \text{ €} \cdot / \cdot 24.000 \text{ €} =) 21.000 \text{ €}$. Davon entfallen auf den Veranlagungszeitraum 2011 $(21.000 \text{ €} \times 30/160 =) 3.938 \text{ €}$. Damit beträgt der Gewinn des Veranlagungszeitraums 2011 $(30.000 \text{ €} \cdot / \cdot 3.938 \text{ €} =) 26.062 \text{ €}$. Für den Veranlagungszeitraum 2012 ergibt sich ein Freibetrag von $(21.000 \text{ €} \times 130/160 =) 17.062 \text{ €}$. Der Aufgabegewinn im Veranlagungszeitraum 2012 beträgt danach $(130.000 \text{ €} \cdot / \cdot 17.062 \text{ €} =) 112.938 \text{ €}$.

Umfasst der Veräußerungsgewinn auch einen Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen aus Kapitalvermögen ist für die Berechnung des Freibetrags der nach § 3 Nr. 40 b) EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG steuerfrei bleibende Teil nicht zu berücksichtigen (R 16 Abs. 13 S. 10 EStR). Im Übrigen ist der Freibetrag

vorrangig mit den im Teileinkünfteverfahren erfassten Gewinnen zu verrechnen (H 16 Abs. 13 EStH „Teileinkünfteverfahren“).

Beispiel:

Einzelunternehmer U veräußert sein Einzelunternehmen (Kapital 600.000 €) für 800.000 €. Im Betriebsvermögen befindet sich eine Beteiligung an einer GmbH (Buchwert 150.000 €/Teilwert 300.000 €), die zusammen mit dem Einzelunternehmen veräußert wird.

Lösung:

Bei der Berechnung des Gewinns ist zu differenzieren:

Erlös (800.000 € ./ . 300.000 € =)	500.000 €
Kapital (600.000 € ./ . 150.000 € =)	./ . 450.000 €
Gewinn	50.000 €
Erlös Teileinkünfteverfahren (300.000 € × 60 % =)	180.000 €
Kapital (= Buchwert GmbH; 150.000 € × 60 % =)	./ . 90.000 €
Gewinn Teileinkünfteverfahren	90.000 €

Der Freibetrag ist nun für den gesamten Gewinn zu berechnen: Da der Gewinn (140.000 €) den Grenzbetrag (136.000 €) um 4.000 € überschreitet, beträgt der verminderte Freibetrag (45.000 € ./ . 4.000 € =) 41.000 €.

Dieser ist vorrangig vom Teileinkünfteverfahren-Gewinn abzuziehen; damit ergibt sich folgender Gewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG:

Gewinn	50.000 €	
Freibetrag	0 €	
Gewinn		50.000 €
Gewinn Teileinkünfteverfahren	90.000 €	
Freibetrag	./ . 41.000 €	
Gewinn		49.000 €
Gesamter Gewinn		99.000 €

Nach § 34 Abs. 1 bzw. 3 EStG ist aber nur der Gewinn i.H.v. 50.000 € begünstigt (vgl. § 34 Abs. 2 EStG).

17.4 Tarifvergünstigung (§ 34 EStG)

Nach § 34 Abs. 2 EStG gelten Gewinne nach § 16 EStG als **außerordentliche Einkünfte**, soweit sie nicht auf das Teileinkünfteverfahren entfallen (siehe Beispiel oben). Der Gesetzgeber bietet zwei Tarifvergünstigungen an: Die sog. **Fünftelregelung** nach § 34 Abs. 1 EStG und die **56 %-Regelung** nach § 34 Abs. 3 EStG.

Die Fünftelregelung ist an keine weiteren Voraussetzungen gebunden. Unabhängig vom Alter des Steuerpflichtigen kann er die Vergünstigung nach Abs. 1 EStG beliebig oft im Leben geltend machen. Nach § 34 Abs. 1 EStG beträgt die Einkommensteuer auf die außerordentlichen Einkünfte das Fünffache der auf ein Fünftel des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns entfallenden Einkommensteuer. Die folgende Abbildung verdeutlicht dies:

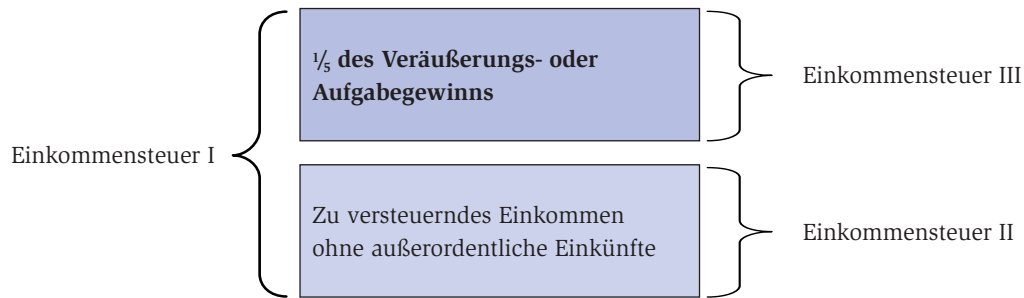


Abb. 5: Fünftelregelung

Die Einkommensteuer I ist die Einkommensteuer, die sich ergibt, wenn man zum zu versteuernden Einkommen (ohne außerordentliche Einkünfte) $\frac{1}{5}$ der außerordentlichen Einkünfte hinzurechnet. Einkommensteuer II ist die Einkommensteuer auf das zu versteuernde Einkommen (ohne außerordentliche Einkünfte). Einkommensteuer I abzüglich Einkommensteuer II ergibt die Einkommensteuer auf $\frac{1}{5}$ der außerordentlichen Einkünfte (Einkommensteuer III). Die endgültige Steuerbelastung ergibt sich dann nach der Formel (Einkommensteuer II + 5 × Einkommensteuer III).

Beispiel:

Ein alleinstehender Steuerpflichtiger hat im Veranlagungszeitraum 2012 – ohne die außerordentlichen Einkünfte – ein zu versteuerndes Einkommen von 20.000 €. Er erzielt nach § 16 EStG einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 40.000 € (nach Abzug des Freibetrags). Es kommt die Fünftelregelung zur Anwendung.

Lösung:

Nach der Grundtabelle 2012 entfallen auf ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 20.000 € Einkommensteuer i.H.v. 2.701 €. Rechnet man ein Fünftel von 40.000 € hinzu, ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen von 28.000 € und eine Einkommensteuer von 5.004 €. Somit entfallen auf das Fünftel 2.303 €. Die gesamte Einkommensteuer beträgt somit (2.701 € + 5 × 2.303 € =) 14.216 €. Ohne die Fünftelregelung würde sich ein zu versteuerndes Einkommen von (20.000 € + 40.000 € =) 60.000 € und eine Steuer i.H.v. 17.028 € ergeben; der Steuervorteil des § 34 Abs. 1 EStG beläuft sich damit auf **2.812 €**.

Die Vergünstigung des § 34 Abs. 1 EStG mildert somit die Progression. Steuerpflichtige, die sich mit einem Großteil ihrer Einkünfte in der Spitzenprogression befinden, profitieren nur in geringem Maße von der Steuervergünstigung.

Die Begünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG verlangt die gleichen Voraussetzungen wie die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG. Der ermäßigte Steuersatz beträgt **56 % des durchschnittlichen Steuersatzes**, der sich ergäbe, wenn die tarifliche Einkommensteuer nach dem gesamten zu versteuernden Einkommen zu bemessen wäre, **mindestens jedoch 14 %**. Dies gilt aber nur, soweit die außerordentlichen Einkünfte den Betrag von insgesamt 5 Mio. € nicht übersteigen.

Beispiel:

Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Steuerpflichtige erfüllt die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG.

Lösung:	
Bezieht man den Veräußerungsgewinn mit ein, ergibt sich ein zu versteuerndes Einkommen i.H.v. 60.000 €. Der durchschnittliche Steuersatz beträgt $(17.028 \text{ €} / 60.000 \text{ €} \times 100 =)$ 28,38 %. Die außerordentlichen Einkünfte sind begünstigt mit $(28,38 \% \times 56 \% =)$ 15,89 % zu versteuern. Somit ergibt sich folgende Steuerlast:	
Reguläres zu versteuerndes Einkommen (20.000 € × 28,38 % =)	5.676 €
Außerordentliche Einkünfte (40.000 € × 15,89 % =)	6.356 €
Summe	12.032 €
Gegenüber der regulären Besteuerung (Einkommensteuer = 17.028 €) ergibt sich ein Steuervorteil i.H.v. 4.996 €. Die Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG wäre damit deutlich günstiger als die Fünftelregelung (siehe Beispiel oben).	

17.5 Veräußerung eines Betriebs

17.5.1 Wesentliche Betriebsgrundlagen

Die Veräußerung eines Betriebs fällt nur dann unter die Vorschrift des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn der Betrieb mit **allen seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen wird** (vgl. R 16 Abs. 1 EStR).

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage wurde von der Rechtsprechung in vielen Jahrzehnten entwickelt. Im Rahmen des § 16 EStG ist die Frage, ob ein Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, nach der funktional-quantitativen Betrachtungsweise zu entscheiden (vgl. H 16 Abs. 8 EStH „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“). Ein Wirtschaftsgut ist funktional wesentlich, wenn es zur Erreichung des Betriebszwecks **erforderlich** ist und ein **besonderes wirtschaftliches Gewicht** für die Betriebsführung hat (BFH vom 24.8.1989, BStBl II 1989, 1014). Ein Wirtschaftsgut ist nach der quantitativen Betrachtungsweise eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es zwar funktional gesehen für den Betrieb nicht erforderlich ist, in ihm aber **erhebliche stille Reserven** gebunden sind (vgl. BFH vom 10.11.2005, BStBl II 2006, 176). Es ist sehr schwer, mit diesen abstrakten Begriffen Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage zu charakterisieren. Man sollte sich hier am besten an der Rechtsprechung orientieren:

Beispiele aus der Rechtsprechung	
Gebäude	Die Rechtsprechung tendiert in den letzten Jahren dazu, Immobilien generell als wesentliche Betriebsgrundlage zu beurteilen. Im Gegensatz zur früheren Rechtsprechung soll es dabei nicht mehr erforderlich sein, dass das Gebäude speziell auf das Unternehmen zugeschnitten ist (so noch BFH vom 24.01.1968, I 76/64, BStBl II 1968, 354). Nach der neueren Rechtsprechung genügt es, wenn das Gebäude die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet (BFH vom 23.5.2000, VIII R 11/99, BStBl II 2000, 621). Dieses Erfordernis wird auch bei Standard-Hallen sowie bei Standard-Bürogebäuden u.ä. regelmäßig erfüllt sein.
Grundstücke	Bei Grundstücken ist die funktionale Notwendigkeit für den Betrieb nur in Ausnahmefällen gegeben (z.B. Grundstück eines Autohändlers an einer besonders belebten Straße).

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.

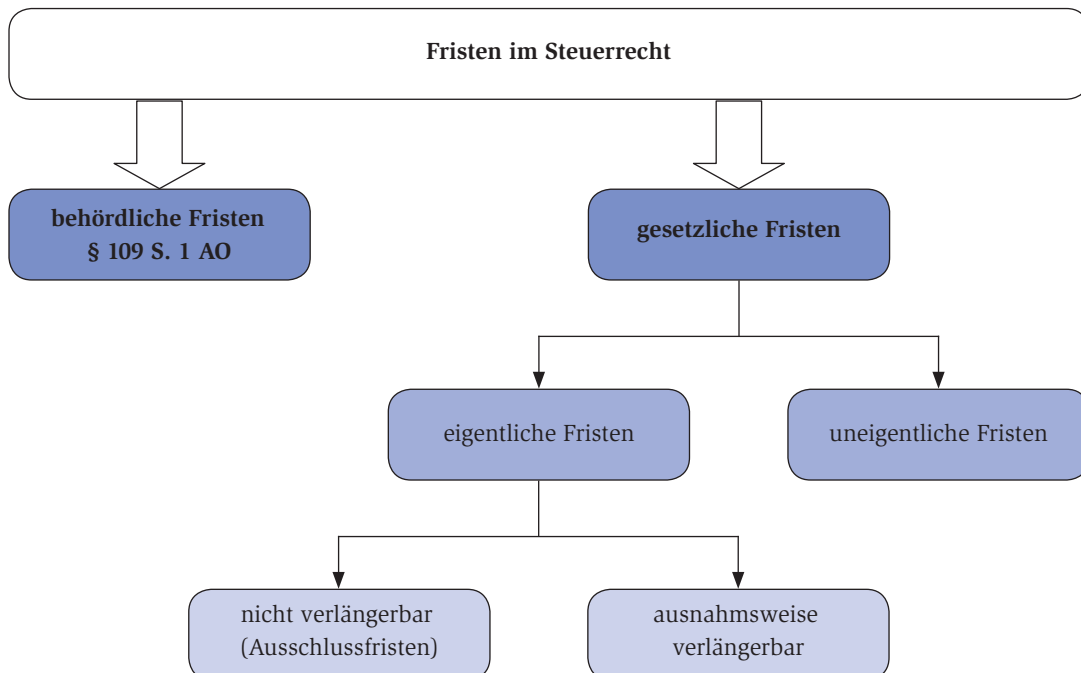
Beispiel:

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 Steuerklärungen 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

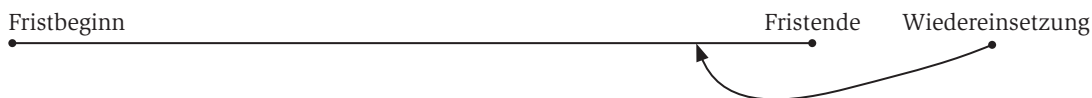
Tagesbeginnfristen enden nach § 188 Abs. 2 2. Halbs. AO am Tag, der dem Ereignistag hinsichtlich der Benennung oder Zahl vorhergeht. So wird das 1. Lebensjahr am Vorabend des Geburtstages vollendet.

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 scheidet 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.).

Thomas Fränznick/Günter Endlich (Hrsg.)

**Die schriftliche
Steuerberaterprüfung 2014/2015
Klausurtechnik und Klausurtaktik
5. Auflage**

**Anleitung zur konkreten Bearbeitung
der Steuerberaterklausuren**

Buchführung und Bilanz

Ertragsteuerrecht

Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete

HDS
erlag

IV. Klausur Buchführung und Bilanzierung

I. Klausur Bilanzierung

I.1 Besonderheiten der Klausur Bilanzierung

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

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

Die Bilanzklausur fordert in starkem Maße einen Überblick über nahezu das gesamte Bilanzrecht und Steuerrecht, da sowohl handelsrechtliche Vorschriften (HGB und Umwandlungsgesetz), als auch die gesamte Bandbreite des Steuerrechts abrufbar sein müssen. Hier sind Kenntnisse aus dem Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuergesetz genauso erforderlich wie aus dem Grunderwerbsteuer-, Umwandlungssteuergesetz und der Abgabenordnung. Seit der Einführung des SEStEG sind auch Klausurprobleme mit internationalem Steuerrecht beliebt geworden (z.B. Steuerentstrickungs- bzw. -verstrickungstatbestände).

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

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

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

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

Beispiel 5: Grenzüberschreitende Umwandlungsfälle.

Die in früheren Jahren in der Aufgabenstellung oftmals geforderte Einheitsbilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) wird nur noch selten erreichbar sein. In diesem Zusammenhang ist

das BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239, Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 5/14 (rückwirkende Anwendung ab dem Veranlagungszeitraum 2009), in dem die **Grundsätze der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG) neu ausgelegt wurden ist zu beachten. Es ergeben sich neben diversen Abweichungen gegenüber der Maßgeblichkeit des HGB in der alten Fassung auch einige Unstimmigkeiten. Hier ist bis zur Prüfung die aktuelle Entwicklung zu beachten (z.B. bei den Ansatzpflichten bei Herstellungskosten im Steuerrecht, Verweis auf das BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296). In dem BMF-Schreiben aus 2010 wurde die Verwaltungsauffassung eindeutig abweichend von dem Regierungsentwurf zum BilMoG dargestellt.

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

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

Auch in der Bilanzklausur können aktuelle Rechtsprobleme thematisiert werden. Dies gilt besonders wenn die Rechtsprechung rückwirkend für offene Jahre anzuwenden ist. Gerade die Ersatzklausur, die in der Regel erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt wird, könnte diese Probleme beinhalten. In der Prüfungsklausur 2009/2010 wurde sogar ein Ausblick in das Jahr 2011 verlangt.

1.2 Themenschwerpunkte der letzten 19 Jahre

Examens- jahr	Bilanzsteuerrechtsthemen					
	Anschaffungs-/ Herstellungskosten mit Sonderproblemen	Beteiligungen und Erträge	Selbständige Gebäudeteile etc.	Rücklagen, IAB	Rückstellungen	Forderungen, Verbindlichkeiten
1995/96	10 %	-	15 %	10 %	-	-
1996/97	10 %	20 %	20 %	-	15 %	10 %
1997/98	20 %	15 %	30 %	-	15 %	-
1998/99	-	15 %	25 %	-	-	10 %
1999/00	15 %	10 %	15 %	-	10 %	-
2000/01	-	35 %	-	-	-	-
2001/02	20 %	-	20 %	-	-	5 %
2002/03	-	10 %	15 %	-	30 %	5 %
2003/04	10 %	10 %	25 %	-	10 %	10 %
2004/05	-	20 %	30 %	-	30 %	-
2005/06	-	-	20 %	10 %	20 %	15 %
2006/07	35 %	10 %	15 %	10 %	-	-
2007/08	15 %	-	15 %	10 %	5 %	-
2008/09	5 %	15 %	15 %	-	-	30 %
2009/10	-	-	20 %	25 %	15 %	-
2010/11	10 %	10 %	15 %	10 %	5 %	-
2011/12	20 %	20 %	-	10 %	10 %	10 %
2012/13	5 %	5 %	25 %	5 %	10 %	-
2013/14	10 %	-	10 %	10 %	10 %	-
Summe 1995–2014	9,74 %	10,26 %	17,37 %	5,26 %	9,74 %	5,00 %

Examens- jahr	Bilanzsteuerrechtsthemen						
	Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanz, Einbringung von Wirtschaftsgütern in Personengesellschaften	Gesellschafterwechsel, Austritt aus Personen- gesellschaften	Auslandsach- verhalte	Anpassung nach Betriebs- prüfung, Mehr-/Weni- ger-Rechnung	Sonstige Themengebiete	Umwandlungs- fälle	
1995/96	10 %	30 %	-	10 %	15 %	-	
1996/97	-	-	-	-	25 %	-	
1997/98	-	-	-	-	20 %	-	
1998/99	-	50 %	-	-	-	-	
1999/00	30 %	-	10 %	10 %	-	-	
2000/01	-	-	-	-	25 %	40 %	
2001/02	-	-	10 %	-	10 %	35 %	
2002/03	-	25 %	-	10 %	5 %	-	
2003/04	30 %	-	-	-	5 %	-	
2004/05	-	-	-	-	20 %	-	
2005/06	-	-	-	20 %	15 %	-	
2006/07	-	-	-	25 %	5 %	-	
2007/08	-	25 %	-	30 %	-	-	
2008/09	20 %	-	-	-	-	15 %	
2009/10	-	-	-	30 %	10 %	-	
2010/11	30 %	-	-	-	20 %	-	
2011/12	25 %	-	-	-	5 %	-	
2012/13	-	30 %	5 %	-	15 %	-	
2013/14	10 %	10 %	-	10 %	30 %	-	
Summe 1995–2014	8,16 %	8,95 %	1,32 %	7,63 %	11,84 %	4,73 %	

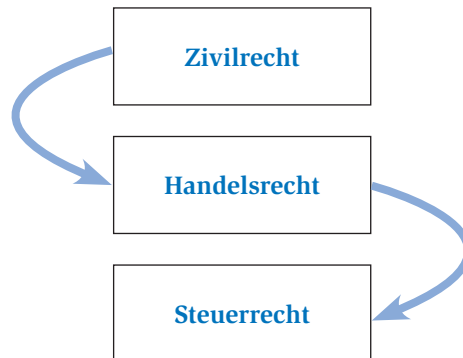
1.3 Standardaufgaben und Standardfragestellungen

1.3.1 Allgemeine Ausführungen

Ein Schema wie z.B. in der Umsatzsteuer existiert für Bilanzklausuren nicht. Grundsätzlich sollte man unter Berücksichtigung der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz folgende Vorgehensweise anstreben.

Grundsatz

Bei Bilanzklausuren ist es sinnvoll bei der **rechtlichen Einstufung eines Geschäftsvorfalles** die dargestellte Reihenfolge einzuhalten:



Hierbei sind folgende Schritte zu erledigen:

1. Schritt:

In der Klausur sind unter Umständen außergewöhnliche Tatbestände beim Ansatz von Vermögensgegenständen zunächst zu prüfen:

1. Zurechnung des Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts gem. § 246 HGB bzw. § 39 AO – zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum. Hierbei können z.B. folgende Fälle zu Abweichungen der Eigentumszuordnung führen:
 - a) Sicherungsübereignung, Eigentumsvorbehalt,
 - b) Erwerb von Grundstücken,
 - c) Leasingfälle unter Anwendung der entsprechenden Erlasse,
 - d) Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut (z.B. Gebäude), soweit z.B. ein Ausgleichsanspruch gesetzlich nach §§ 951, 812 BGB besteht.
2. Die Abgrenzung von Privatvermögen und Betriebsvermögen mit folgenden möglichen Fällen:
 - a) Bei beweglichen Wirtschaftsgütern ohne direkte Zugehörigkeit nach der prozentualen Nutzung.
 - b) Bei Gebäuden die Prüfung der vorhandenen selbständigen Gebäudeteile im Steuerrecht.

Tipp! Die Zuordnungsentscheidung bei gewillkürtem Betriebsvermögen ist in Klausuren in der Regel bereits getroffen worden. Da die „Buchung“ des Wirtschaftsguts entscheidend ist, kann hier aus der Betrachtung des Prüflings nach Ablauf des Wirtschaftsjahres keine abweichende Zuordnung getroffen werden.

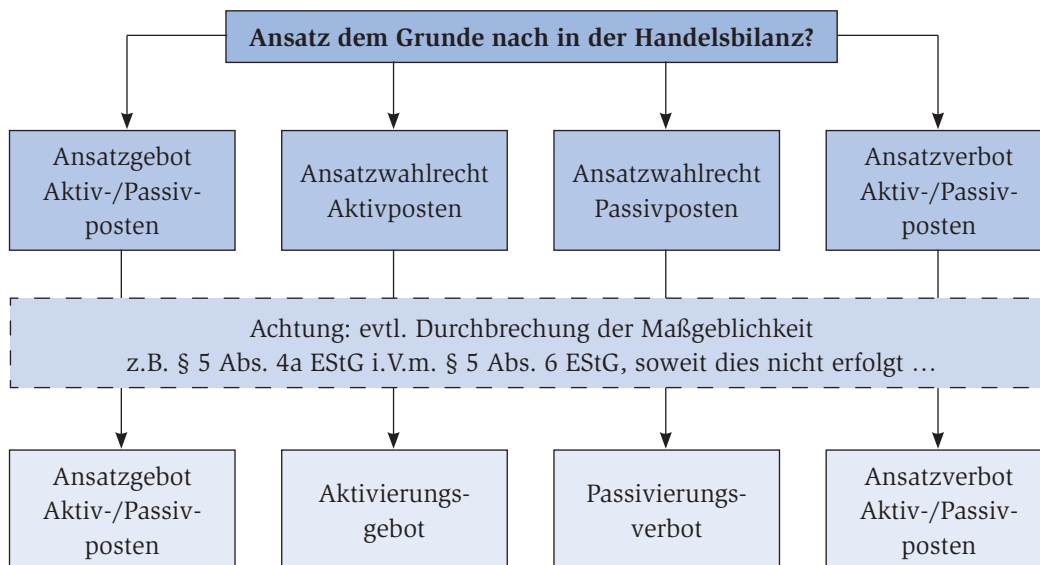
Es sollte aber im Einzelfall entschieden werden, wie intensiv auf diese beiden Rechtsprobleme in der Lösung eingegangen wird. Soweit keine Probleme ersichtlich sind, wird auch die Punktevergabe nur gering sein.

Beispiel: Erwerb einer Maschine des Anlagevermögens mit Lieferung am 01.10. des Jahres – hier ist die Zurechnung nach dem zivilrechtlichen Eigentum bei Übergabe zu treffen und es handelt sich um Kaufmannsvermögen bzw. um notwendiges Betriebsvermögen. Da keine rechtlichen Probleme vorhanden sind, werden tief greifende Ausführungen nicht zu weiteren Punkten führen.

2. Schritt:

Für den Ansatz von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern ist in vielen Fällen noch die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausschlaggebend (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Allerdings sind hier die Fälle, in denen die Maßgeblichkeit durchbrochen wird – wie z.B. bei der Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften – zu beachten (§§ 5 Abs. 4a i.V.m. 5 Abs. 6 EStG).

Auch hier sind wieder die Besonderheiten betreffend der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239 zu beachten.



Besonderheiten nach BilMoG

Da im Rahmen der Einführung des BilMoG Ansatzwahlrechte vom Grundsatz her abgeschafft wurden, kommt es unter Umständen zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit dem Ansatz nach (§ 5 Abs. 6 EStG).

Beispiel 1: Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens für als Aufwand berücksichtigte Umsatzsteuer auf am Abschlussstichtag offen ausgewiesene Anzahlungen – im Handelsrecht Aktivierungsverbot/im Steuerrecht Aktivierungsgebot.

Wahlrechte im Handelsrecht führen nicht unbedingt zu einem Ansatzgebot oder -verbot in der Steuerbilanz.

Beispiel 2: Das Aktivierungswahlrecht für bestimmte selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens nach § 248 Abs. 2 HGB lässt das Aktivierungsverbot im Steuerrecht unberührt (§ 5 Abs. 2 i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG).

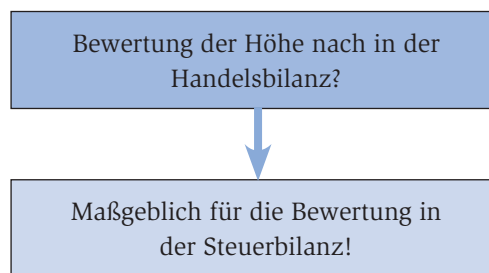
Man kann aber auch gerade durch die damalige Abschaffung eines Wahlrechts im Handelsrecht zu einer Einheitsbilanz gelangen.

Beispiel 3: Die Abschaffung der möglichen Bildung von sogenannten „Aufwandsrückstellungen“ führt seit einigen Jahren zu einer Einheitsbilanz.

Hinweis! Im Handelsrecht wird es seit Einführung des BilMoG immer problematischer, ob man auch Stellungnahmen des IDW kennen muss. Z.B. wurde in dem Entwurf einer Stellungnahme IDW ERS HFA 27 festgelegt, dass – soweit keine latente Steuerabgrenzung vorzunehmen ist – der Ansatz einer Steuerrückstellung nach § 249 HGB geprüft werden muss.

3. Schritt:

Auch für die **Bewertung von Vermögensgegenständen bzw. Wirtschaftsgütern** ist die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zu beachten:



Beispiele für die derzeitige Anwendung der Maßgeblichkeit und des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG nach dem BMF-Schreiben vom 12.03.2010, BStBl I 2010, 239:

Beispiel 1: Keine zwingende Teilwertabschreibung mehr bei einer dauernden Wertminderung eines Wirtschaftsguts des Anlage- oder Umlaufvermögens nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG (tatsächliche Anwendung des Wahlrechts aus dem Steuergesetz).

Beispiel 2: Anwendung des Bewertungsvereinfachungsverfahrens der Lifo-Methode in der Steuerbilanz setzt nicht zwingend das gleiche Verfahren in der Handelsbilanz voraus.

Beispiel 3: Die nach § 240 Abs. 3 HGB (Festwertbewertung) und Abs. 4 HGB (Gruppenbewertung) möglichen Bewertungsvereinfachungsverfahren sind auch in die Steuerbilanz zu übernehmen.

Beispiel 4: Die steuerrechtlichen Herstellungskosten umfassen auch die Kosten der allgemeinen Verwaltung, brauchen aber nicht zwingend mit einbezogen werden, solange die Richtlinie 6.3 EStR 2008 nicht angepasst wurde (BMF-Schreiben vom 12.03.2010,

BStBl I 2010, 239 Rz. 8 + 25 – zu beachten ist aber R 6.3 Abs. 1 EStR i.V.m. BMF-Schreiben vom 25.03.2013, BStBl I 2013, 296).

1.3.2 Das Zahlenwerk in der Bilanzklausur

Die Bilanzklausur enthält eine Menge von Zahlen. Daher ist eine geordnete Darstellung der rechnerischen Ergebnisse neben den Fundstellen notwendig. Unklare Zahlen oder ein Durcheinander von Berechnungen birgt die Gefahr, dass richtige Ergebnisse vom Korrektor übersehen werden. In diesem Zusammenhang ist es gerade in der Bilanzklausur Voraussetzung, einen funktionsfähigen Taschenrechner zu verwenden. Es ist deshalb ratsam, einen Ersatztaschenrechner mitzunehmen.

Gerade die **grundsätzlich geforderten Wertangaben für Bilanzansätze und Gewinnauswirkungen** sollten nicht in einem Fließtext angegeben, sondern deutlich hervorgehoben werden. Dies kann durch eine gegenüber der rechtlichen Begründung nach rechts verschobenen Darstellung erfolgen oder aber einfach durch ein Unterstreichen des Ergebnisses.

Die Darstellungsweise sollte grundsätzlich in der Staffelform erfolgen (z.B. bei Kontoentwicklungen). In dieser Form wird dem Korrektor die Punktevergabe erleichtert, da alle wesentlichen Berechnungen direkt untereinander abgehandelt werden. Hierbei darf die Erläuterung durch die zutreffenden Fundstellen aber nicht fehlen.

Beispiel: Die Maschine gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) und ist gem. §§ 240, 242, 246 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG in der Bilanz anzusetzen. Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB, bzw. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten ermitteln sich nach § 255 Abs. 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG und R 6.2 EStR wie folgt:

Rechnungsbetrag ggf. ohne Umsatzsteuer (§ 9b Abs. 1 EStG)	
zuzüglich Kosten für die Herstellung des betriebsbereiten Zustands (z.B. Montagekosten)	
abzüglich Anschaffungspreisminderungen (z.B. Skonto)	
zuzüglich Anschaffungsnebenkosten (z.B. Zölle)	
<hr/>	
= Anschaffungskosten	
vermindert um die Abschreibungen (z.B. § 7 g EStG, § 7 Abs. 1 EStG)	
<hr/>	
= Bilanzansatz zum Bilanzstichtag	

Auch hier gilt wieder für die Bilanzklausur, es ist nicht erforderlich stilistisch und grammatikalisch exakte Ausführungen zu machen. Es genügen gerade bei der **Darstellung in der Staffelform** stichwortartige Angaben, soweit diese eindeutig und nicht lückenhaft oder gar sinnentstellend sind. Begleitende Worte zu den angegebenen Paragrafen sind notwendig. Eine kommentarlose Auflistung der gesamten Fundstellen könnte nicht ausreichend sein.

1.3.3 Die Angabe von Fundstellen

Seit Generationen zerbrechen sich angehende Steuerberater den Kopf über den Umfang der verlangten Paragrafenangaben und Richtlinienfundstellen im Bilanzsteuerrecht. Diese Frage kann niemals zur vollständigen Zufriedenheit beantwortet werden, da die Punktevergabe

Band 5

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Alber/Maus/Blankenhorn

Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer

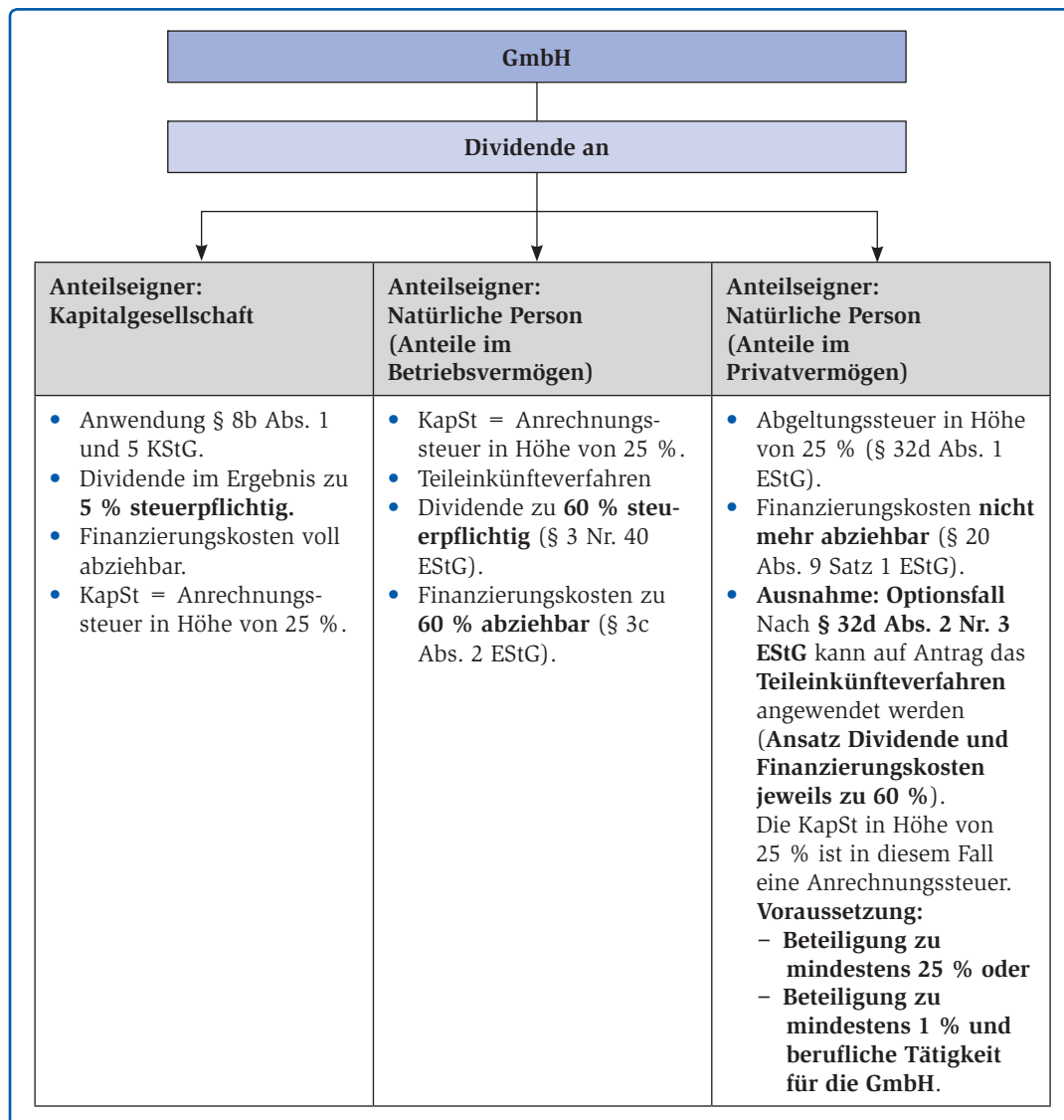
Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

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 Dividendenerträge 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.

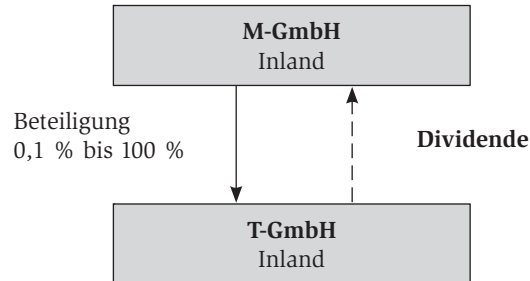
Hinweis: 5 %-Pauschale ist verfassungsgemäß!

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)	./.. 100.000 €	
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	./ 35.000 €

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

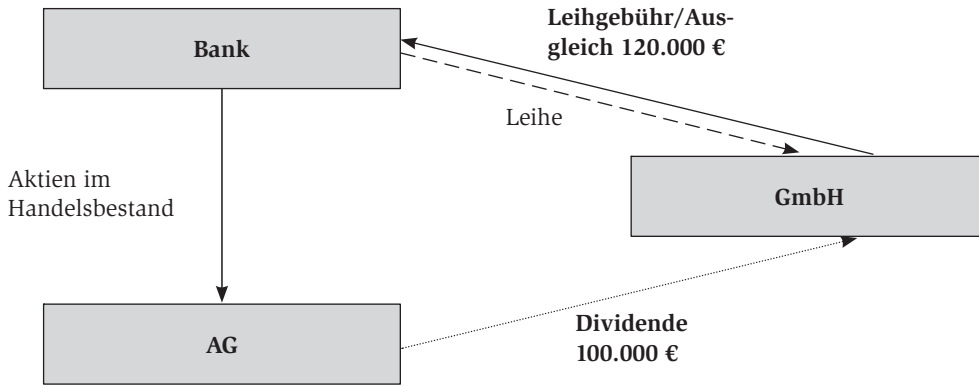
In der Vergangenheit wurde die sog. Wertpapierleihe in großem Umfang zu **Steuergestaltungen** genutzt. Zielsetzung war dabei, die Vorteile der Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG und der Steuerpflicht nach § 8b Abs. 7 KStG für Dividendenerträge von Kreditinstituten in ihrem Handelsbestand miteinander 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 abzugsfähige 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 4

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Ingo Mutschler/Thomas Scheel

Umsatzsteuer

2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Beispiel:

Der Eigentümer eines Mietwohngrundstücks will dieses veräußern. Am 1.9.2011 wird der Kaufvertrag mit dem Erwerber geschlossen und die Auflassung erklärt. Nach dem Kaufvertrag sollen Besitz, Nutzen und Lasten zum 1.11.2011 auf den Käufer übergehen. Die Eintragung des Eigentumswechsels im Grundbuch erfolgt im April 2012.

Lösung:

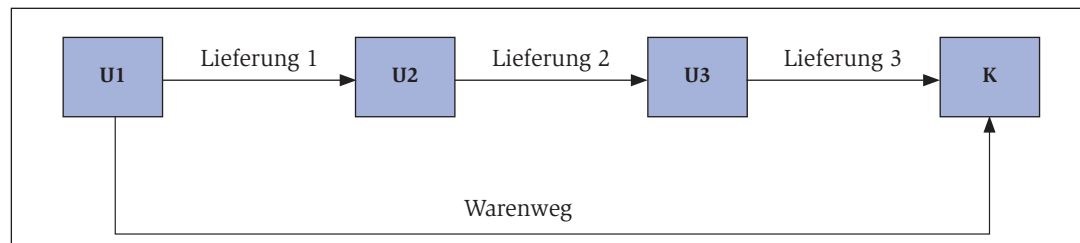
Zwar geht das Eigentum erst mit der Eintragung im Grundbuch auf den Erwerber über, die Lieferung gilt jedoch bereits mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am 1.11.2011 als ausgeführt, da der Käufer zu diesem Zeitpunkt bereits das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) und damit die Verfügungsmacht erlangt.

4. Reihengeschäfte

4.1 Begriff und Bedeutung

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn **mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte** abgeschlossen haben und die **Ware direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer** gelangt, **§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG**.

Reihengeschäfte sind also Kettengeschäfte, bei denen der Liefergegenstand aus Zeit- und Kostensparnisgründen unmittelbar vom ersten Lieferanten an den Letztabnehmer ausgeliefert wird. Mit der direkten Auslieferung werden dabei alle Umsatzgeschäfte erfüllt und damit Lieferungen zwischen den Vertragsparteien in der Kette ausgelöst.

**Beispiel:**

K bestellt bei Händler U3 eine Maschine. Da dieser die Maschine nicht vorrätig hat, bestellt er sie beim Großhändler U2, der sie seinerseits beim Hersteller U1 ordert. Um Zeit und Kosten zu sparen, wird die Maschine unmittelbar von U1 an K ausgeliefert.

Lösung:

Mehrere Unternehmer (U1, U2, U3) haben über denselben Gegenstand (Maschine) mehrere Umsatzgeschäfte abgeschlossen (Kaufverträge) und der Gegenstand gelangt direkt vom ersten Unternehmer (U1) an den letzten Abnehmer (K). Mit der Auslieferung an K werden alle drei Umsatzgeschäfte erfüllt und damit 3 Lieferungen ausgeführt, U1 an U2, U2 an U3 und U3 an K.

Für jede Lieferung sind der Ort und der Zeitpunkt gesondert zu bestimmen. Dabei gilt gemäß **§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG**, dass die **Beförderung oder Versendung nur einer dieser Lieferungen zuzuordnen ist**. Diese Lieferung ist die **bewegte Lieferung**, für die sich der Ort und der Zeitpunkt gemäß **§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG** nach dem Beginn der Beförderung oder Versendung bestimmen.

Die übrigen Lieferungen sind **ruhende Lieferungen**, deren Orte sich nach **§ 3 Abs. 7 S. 2 UStG** entweder nach dem Beginn oder dem Ende der Beförderung/Versendung bestimmen, je nachdem, ob sie der Beförderungs-/Versendungslieferung vorausgehen oder dieser nachfolgen. Im Ergebnis kann der Ort der Lieferungen in einem Reihengeschäft also immer nur dort sein, wo die Warenbewegung beginnt oder wo sie endet.

Wie § 3 Abs. 6 UStG enthält auch § 3 Abs. 7 S. 2 UStG eine **Fiktion**, die nicht nur den Ort, sondern auch den **Zeitpunkt der Lieferung** unabhängig davon bestimmt, wann die Lieferung tatsächlich ausgeführt wird (vgl. Abschn. 3.12 Abs. 7 UStAE).

Prüfung eines Reihengeschäfts	
1. Schritt:	Prüfung der Voraussetzungen des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG) <ul style="list-style-type: none"> • mehrere Unternehmer • mehrere Umsatzgeschäfte • selber Gegenstand • unmittelbarer Warenweg vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer
2. Schritt:	Bestimmung der Beförderungs-/Versendungslieferung = bewegte Lieferung <ul style="list-style-type: none"> • Ort und Zeitpunkt richten sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG • Beginn der Beförderung oder Versendung
3. Schritt:	Die übrigen Lieferungen sind ruhende Lieferungen <ul style="list-style-type: none"> • Ort und Zeitpunkt richten sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG • Beginn der Beförderung oder Versendung wenn sie der bewegten Lieferung vorausgehen, § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG • Ende der Beförderung oder Versendung wenn sie der bewegten Lieferung nachfolgen, § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG

4.2 Voraussetzungen eines Reihengeschäfts

4.2.1 Mehrere Umsatzgeschäfte durch mehrere Unternehmer

Voraussetzung für ein Reihengeschäft ist der Abschluss mehrerer Umsatzgeschäfte durch **mehrere Unternehmer**. Dabei können beliebig viele Unternehmer **als Lieferanten** am Reihengeschäft beteiligt sein. Der letzte Abnehmer muss dagegen nicht zwingend ein Unternehmer, sondern kann auch ein privater Endabnehmer sein (zur Ausnahme beim Sonderfall eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts s. Kap. XX. 9.).

Umsatzgeschäfte sind die den Warenlieferungen zugrunde liegenden zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte, i.d.R. also Kaufverträge oder Tauschverträge.

4.2.2 Identität der Liefergegenstände

Die Umsatzgeschäfte müssen über denselben Gegenstand geschlossen werden. An einer solchen Identität der Liefergegenstände fehlt es insbesondere dann, wenn von Vorlieferanten Materialien geliefert werden, die in eine Werklieferung des letzten Lieferers an den Endabnehmer eingehen (zur Werklieferung vgl. näher Kap. VI.).

Beispiel:

K beauftragt den Werkunternehmer U1 mit dem Einbau neuer Fenster in seinem Wohnhaus. U1 bestellt die Fenster beim Hersteller U2, der sie auf Anweisung des U1 direkt zu K versendet, wo sie U1 einbaut.

Lösung:

Gegenstand des Umsatzgeschäfts zwischen U1 und U2 (Kaufvertrag) ist die reine Lieferung von „Fenstern“, während Gegenstand des Umsatzgeschäfts zwischen U2 und K (Werkvertrag) „fertig eingebaute Fenster“ sind (Werklieferung § 3 Abs. 4 UStG). Mangels Identität der Liefergegenstände liegt daher kein Reihengeschäft vor.

4.2.3 Unmittelbare Warenbewegung

Ein unmittelbares Gelangen setzt voraus, dass der Gegenstand direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer in der Reihe gelangt. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn der Gegenstand nicht dem letzten Abnehmer selbst, sondern einem von diesem benannten Dritten (z.B. einem Lagerhalter) übergeben wird (vgl. Beispiel 2 in Abschn. 3.14 Abs. 4 S. 3 UStAE).

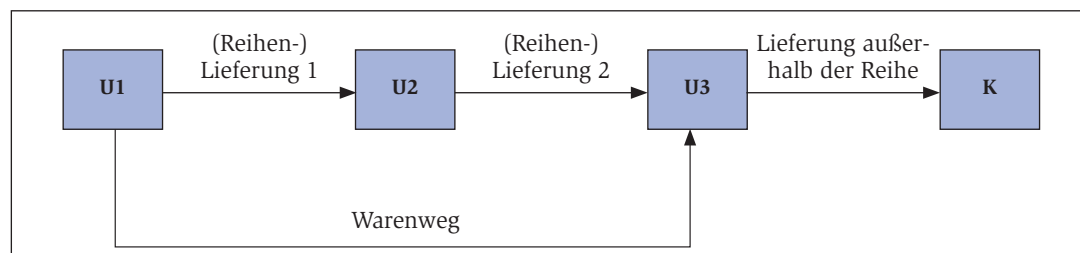
Voraussetzung ist aber immer, dass die Beförderung oder Versendung durch einen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer alleine veranlasst wird. Wird die Beförderung oder Versendung dagegen durch mehrere beteiligte Unternehmer **nacheinander** durchgeführt, liegt kein unmittelbares Gelangen vor (Abschn. 3.14 Abs. 4 S. 1 UStAE).

Beispiel:

K bestellt eine Maschine bei U3. Dieser bestellt sie bei U2 und dieser wiederum bei U1. U1 versendet die Maschine unmittelbar an U3, der sie mit dem eigenen LKW zu K weiterbefördert.

Lösung:

Es handelt sich um ein Reihengeschäft, jedoch nur bezüglich der Lieferungen von U1 an U2 und U2 an U3, da U3 insoweit der letzte Abnehmer der unmittelbaren Versendung durch U1 ist. Die der Versendung an U3 nachfolgende Beförderung zu K „unterbricht“ die Lieferreihe. Die Lieferung U3 an K findet daher außerhalb der Reihe statt, für sie gelten nicht die Regelungen des Reihengeschäfts. Ort und Zeitpunkt dieser Lieferung bestimmen sich damit nach den allgemeinen Regeln, also nach dem Beginn der Beförderung **bei U3**, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG.

**4.3 Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen**

Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, wer die Beförderung oder die Versendung des Gegenstandes veranlasst. Dabei ist zu unterscheiden, ob der erste Unternehmer, der letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe die Beförderung oder Versendung veranlasst (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7-9 UStAE).

Ausgangsfall:

K in Mannheim bestellt bei Händler U2 in Lübeck eine Maschine. Da U2 die Maschine nicht vorrätig hat, bestellt dieser sie beim Hersteller U1 in Zürich. Die Maschine wird von einem beauftragten Frachtführer am 30.5. bei U1 in Zürich abgeholt und unmittelbar an K in Mannheim ausgeliefert, wo sie diesem am 1.6. übergeben wird.

4.3.1 Der erste Unternehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung

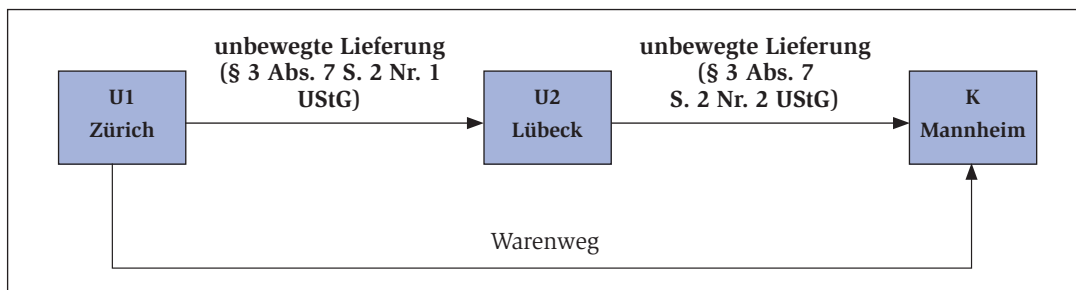
Wird der Gegenstand durch den ersten Lieferer in der Reihe befördert oder die Versendung von ihm beauftragt, wird die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zugeordnet, die erste Lieferung in der Reihe ist hier also die bewegte Lieferung.

Lösung 1:

Wird im Ausgangsfall die Versendung von U1 beauftragt, wird die Warenbewegung seiner Lieferung an U2 zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U1 an U2 gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die nachfolgende unbewegte Lieferung U2 an K gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG am Ende der Versendung am 1.6. in Mannheim als ausgeführt und ist damit steuerbar.



4.3.2 Der letzte Abnehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung

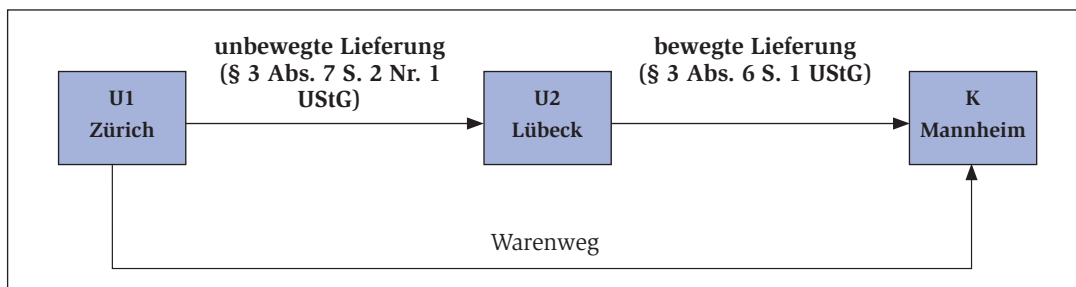
Wird der Gegenstand durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder die Versendung von ihm beauftragt, wird die Beförderung/Versendung der Lieferung an ihn zugeordnet, die letzte Lieferung in der Reihe ist hier also die bewegte Lieferung.

Lösung 2:

Wird im Ausgangsfall die Versendung von K beauftragt, wird die Warenbewegung seiner Lieferung, also der Lieferung U2 an ihn zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U2 an K gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die vorausgehende unbewegte Lieferung U1 an U2 gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG ebenfalls am Beginn der Beförderung/Versendung am 30.5 in Zürich als ausgeführt und ist damit ebenfalls nicht steuerbar.



4.3.3 Ein mittlerer Unternehmer veranlasst die Beförderung oder Versendung

Da bei einem mittleren Unternehmer in der Reihe nicht einfach festgestellt werden kann, ob er sie als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung oder als Lieferer der von ihm an seinen Abnehmer

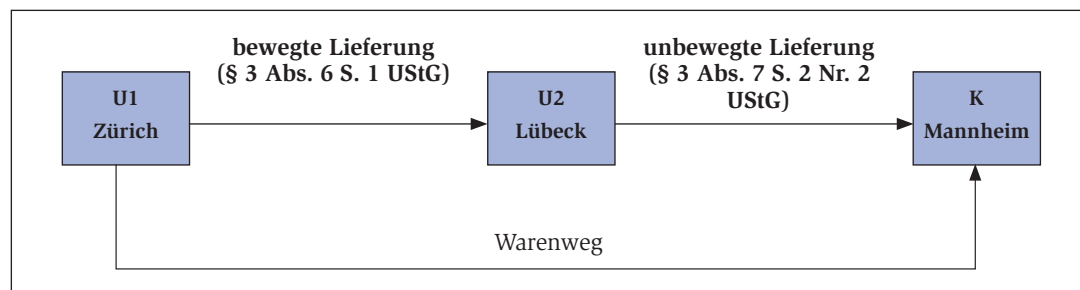
ausgeführten Lieferung befördert oder versendet, enthält § 3 Abs. 6 S. 6 UStG eine Regelung, wonach im Zweifel davon auszugehen ist, dass ein mittlerer Unternehmer die Ware als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung befördert/versendet, also die **Beförderung/Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen** ist.

Lösung 3:

Wird im Ausgangsfall die Versendung von U2 beauftragt, ist gemäß § 3 Abs. 6 S. 6 UStG im Zweifel davon auszugehen, dass U2 die Versendung als Abnehmer der an ihn ausgeführten Lieferung veranlasst, die Warenbewegung wird also der Lieferung U1 an ihn zugerechnet.

Die bewegte Lieferung U1 an U2 gilt damit gemäß § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG am Beginn der Versendung in Zürich am 30.5 als ausgeführt und ist nicht steuerbar.

Die nachfolgende unbewegte Lieferung U2 an K gilt nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG am Ende der Versendung am 1.6. in Mannheim als ausgeführt und ist damit steuerbar



Der Unternehmer kann aber anhand handelsüblicher Belege und Aufzeichnungen (z.B. Vertrag, Auftragsbestätigung, Rechnung) nachweisen, dass er die Beförderung oder Versendung nicht als Abnehmer der Vorlieferung, sondern in seiner Eigenschaft als Lieferer der von ihm ausgeführten Lieferung getätigt hat. Hierbei sind auch die von den Parteien vereinbarten handelsüblichen Lieferklauseln (z.B. Incoterms), die Gefahr und Kosten des Transports zwischen den Parteien regeln, zu berücksichtigen (vgl. hierzu im Einzelnen Abschn. 3.14 Abs. 10 UStAE).

4.4 Grenzüberschreitende Reihengeschäfte

Für grenzüberschreitende Lieferungen können besonderer Ortsvorschriften (§ 3 Abs. 8 und § 3c UStG) und Steuerbefreiungen (z.B. § 4 Nr. 1 UStG) eingreifen. Bei Reihengeschäften mit grenzüberschreitender Warenbewegung ist dabei zu beachten, dass diese speziellen Vorschriften nur für die Lieferung im Reihengeschäft eingreift, der die grenzüberschreitende Warenbewegung zuzuordnen ist, also für die bewegte Lieferung innerhalb des Reihengeschäfts (vgl. ausführlich Kap. XX. 2.1 und 8.).

5. Sicherungsübereignung

5.1 Begriff und Bedeutung

Bei einer sog. Sicherungsübereignung wird das Eigentum an einer beweglichen Sache zur Absicherung einer Forderung übertragen. Wirtschaftlich betrachtet hat hier die Eigentumsübertragung die gleiche Funktion wie ein Pfandrecht. Im Unterschied zur Verpfändung wird die Sache aber nicht an den neuen Eigentümer (**Sicherungsnehmer**) übergeben, sondern dem ehemaligen Eigentümer (**Sicherungsgeber**) wird gestattet, die Sache im Besitz zu behalten und weiterhin zu nutzen. Die Eigentumsübertragung erfolgt hier also nicht durch Übergabe der übertragenen Sache, sondern durch **Vereinbarung eines Besitzkonstituts, §§ 929 S. 1, 930 BGB**.

Der Sicherungsgeber überträgt bei der Sicherungsübereignung zwar das Eigentum, es wird jedoch in dem der Sicherungsübereignung zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vertrag (Sicherungsvertrag) ver-

einbart, dass der Sicherungsnehmer von seiner Eigentümerstellung bis zum Eintritt des Sicherungsfalles (Nichtrückzahlung der besicherten Forderung) keinen Gebrauch machen darf. Tritt der Sicherungsfall nicht ein, geht das Eigentum wieder auf den Sicherungsgeber über. Der Sicherungsnehmer hat damit zwar zivilrechtliches Eigentum erlangt, kann über die Sache aber zunächst wirtschaftlich nicht verfügen. Der **Sicherungsgeber** hat hier vielmehr **weiterhin das wirtschaftliche Eigentum** und damit die Verfügungsmacht am Sicherungsgut inne (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Es liegt damit mit der Sicherungsübereignung selbst mangels Übertragung der Verfügungsmacht auch noch keine Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer vor (Abschn. 3.1 Abs. 3 S. 1 UStAE).

 **Merke!**

Für die Sicherungsübereignung selbst gilt also:

- Die **Sicherungsübereignung** selbst ist noch **keine Lieferung**.
- Die **Rückübertragung** nach Forderungstilgung ist ebenfalls **keine Lieferung**.

5.2 Doppelumsatz bei Verwertung durch den Sicherungsnehmer

Erst bei **Eintritt des Sicherungsfalles** erlangt der Sicherungsnehmer das Recht, über die Sache zu verfügen und sie zu verwerten. Die Veräußerung **durch den Sicherungsnehmer** führt dann bei einer Verwertung außerhalb eines Insolvenzverfahrens zu einem **Doppelumsatz**, nämlich zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber im Rahmen des Verkaufs und nunmehr auch zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer durch Erstarren der ursprünglichen Sicherungsübereignung zu einer Lieferung (Abschn. 1.2 Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE).

 **Merke!**

Doppelumsatz bei der Verwertung durch den Sicherungsnehmer:

- Lieferung **Sicherungsnehmers an Erwerber** durch Verkauf.
- Lieferung **Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer** durch Erstarren der ursprünglichen Sicherungsübereignung zur Lieferung.

Beispiel:

Unternehmer U (Berlin) hat am 1.7.2009 der Bank B (Mainz) als Sicherheit für ein Darlehen das Eigentum an einer Maschine nach §§ 929 S. 1, 930 BGB übertragen. Als U das Darlehen nicht zurückzahlen kann, macht die Bank von ihrem Verwertungsrecht Gebrauch und veräußert die Maschine am 2.1.2010 an E, indem sie E ihren Herausgabeanspruch gegenüber U abtritt.

Lösung:

Mit der Sicherungsübereignung am 1.7.2009 ist B zwar zivilrechtlich Eigentümer geworden, es liegt jedoch noch keine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG von U an B vor, da U noch wirtschaftlicher Eigentümer der Maschine geblieben ist, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Mit der Veräußerung am 2.1.2010 kommt es dann zu einem Doppelumsatz.

Mit dem Verkauf durch B liegt eine **Lieferung B an E** vor, indem B dem E nach §§ 929 S. 1, 931 BGB das Eigentum und damit die Verfügungsmacht verschafft. Der Ort dieser unbewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG in Berlin, da sich die Maschine zu diesem Zeitpunkt dort befindet.

Gleichzeitig liegt eine **Lieferung U an B** vor, da durch Eintritt des Sicherungsfalles die Sicherungsübereignung zur Lieferung erstarkt. Der Ort dieser unbewegten Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG ebenfalls in Berlin.

Kein Doppelumsatz liegt bei einer Verwertung des **Sicherungsguts im Insolvenzverfahren durch den Insolvenzverwalter** vor. Nach § 161 Abs. 1 InsO steht das Recht zur Verwertung im Insolvenzverfahren

Band 3

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Rolf-Rüdiger Radeisen

Erbschaftsteuer und Bewertung 2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Nach § 9 BewG sind aber bei dem Ansatz des gemeinen Werts alle wertbeeinflussenden Umstände am Bewertungsstichtag zu berücksichtigen. Hierzu müssen auch die allgemeinen Wertverhältnissen auf dem Grundstücksmarkt und der Zustand des zu bewertenden Grundstücks gehören. Der Grundstückszustand bestimmt sich nach der Gesamtheit der wertbeeinflussenden rechtlichen Gegebenheiten, insbesondere den Rechten und Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, den tatsächlichen Eigenschaften, der sonstigen Beschaffenheit und der Lage des Grundstücks. Nur ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen, § 9 BewG, § 194 BauGB, §§ 3 bis 6 WertV.

Für den Nachweis des gemeinen Werts sollen grundsätzlich die nach § 199 Abs. 1 BauGB erlassenen Vorschriften gelten. Der Steuerpflichtige erhält hiermit im Wege des Nachweises des niedrigeren gemeinen Werts auf der Grundlage der Wertermittlungsverordnung und den hierzu ergänzenden Regelungen in den Wertermittlungsrichtlinien 2006 die Möglichkeit, sämtliche **wertbeeinflussende Umstände** bei der Ermittlung des gemeinen Werts geltend zu machen. Hierzu gehören auch die den Wert beeinflussenden Belastungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Art, wie z.B. Grunddienstbarkeiten und persönliche Nutzungsrechte.

 **Hinweis!**

Der **Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts** wird insbesondere durch ein auf den Besteuerungszeitpunkt erstelltes individuelles Gutachten zu führen sein. Aber auch ein individueller An- oder Verkaufspreis des zu bewertenden Grundvermögens ist als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts heranzuziehen. Nach der Finanzverwaltung kann der niedrigere gemeine Wert aus Verkäufen abgeleitet werden, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Zeitraums von einem Jahr vor oder nach dem Bewertungsstichtag ausgeführt wurden, R B 198 Abs. 4 ErbStR 2011. In besonderen Fällen – soweit keine Veränderungen eingetreten sind – kann auch ein Verkaufspreis außerhalb dieses Zeitraums angesetzt werden (BFH, Urteil vom 02.07.2004, II R 55/01, BStBl II 2004, 703. Vgl. dazu auch Kap. 4.1.2.7).

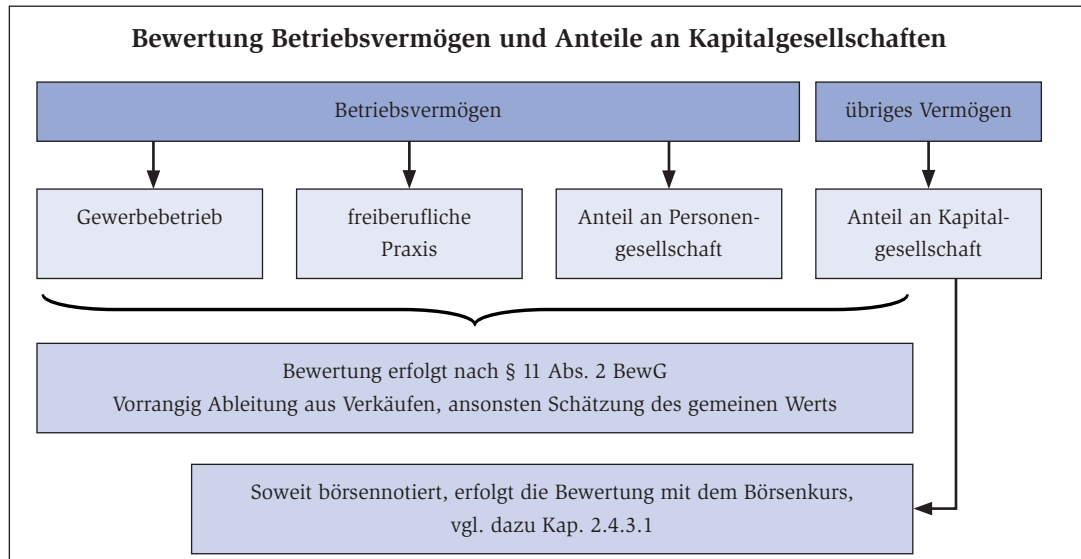
Soll der Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts über ein Gutachten geführt werden, ist dazu regelmäßig ein **Gutachten des örtlich zuständigen Gutachterausschusses** oder eines **Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken** erforderlich. Das Gutachten ist für die Feststellung des Grundbesitzwerts nicht bindend, sondern unterliegt der Beweiswürdigung durch das Finanzamt. Enthält das Gutachten Mängel (z.B. methodische Mängel oder unzutreffende Wertansätze), wird es von der Finanzverwaltung zurückgewiesen; ein Gegengutachten durch das Finanzamt ist nicht erforderlich, R B 198 Abs. 3 ErbStR 2011.

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

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

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

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



5.1 Überblick über die Bewertungsvorschriften beim Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften

Ist Betriebsvermögen oder sind Anteile an einer Kapitalgesellschaft Gegenstand eines Erwerbs von Todes wegen oder einer Schenkung unter Lebenden, muss in zwei Schritten vorgegangen werden: Zuerst muss der **bewertungsrechtlich zutreffende Wert** für die Vermögensteile ermittelt werden, danach muss geprüft werden, ob und in welchem Umfang **Verschonungsregelungen** für diese Vermögensteile vorliegen (vgl. dazu Teil A Kap. 3.14).

Hinweis!

Die Bewertung und Begünstigung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften wurde teilweise durch Überarbeitung der schon bis 31.12.2008 geltenden Rechtsvorschriften, teilweise durch Aufnahme neuer Rechtsvorschriften umgesetzt. Durch die teilweise Übernahme von „Altregelungen“ in die Bewertung nach der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 hat sich eine Struktur ergeben, die nicht unbedingt einem systematisch sinnvollen Aufbau entspricht.

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

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

§ 201 Abs. 3 BewG	Maßgebend ist ein kürzerer Zeitraum für die Ermittlung des Durchschnittsertrags bei neu gegründeten Unternehmen oder wesentlicher Veränderung bestehender Unternehmen.
§ 202 Abs. 1 BewG	Ausgangsbasis zur Ermittlung des Betriebsergebnisses ist der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (ohne Sonder- und Ergänzungsbilanzen). Der Ausgangswert ist durch Hinzurechnungen und Kürzungen zu modifizieren.
§ 202 Abs. 2 BewG	Bei Überschussrechnern ist die Ausgangsbasis zur Ermittlung der Betriebsergebnisse der Überschuss nach § 4 Abs. 3 EStG.
§ 202 Abs. 3 BewG	Ein positives Betriebsergebnis ist zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands um 30 % zu kürzen.
§ 203 BewG	Der Kapitalisierungszinssatz bestimmt sich aus einem Basiszins (für langfristig erzielbare Renditen öffentlicher Anleihen) und einem Zuschlag von 4,5 %.

5.2 Regelungen zur Feststellung der Werte des Betriebsvermögens

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

Tipp!

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

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

- die Ausgangslohnsumme,
- die Anzahl der Beschäftigten,
- die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen.

Nach § 13b Abs. 2a ErbStG hat die Finanzverwaltung für alle Erwerbe, für die die Steuer nach dem 30.06.2011 entstanden ist, die folgenden Feststellungen gesondert zu treffen:

- die Summen der gemeinen Werte der zum Verwaltungsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter,
- die gemeinen Werte der in den letzten zwei Jahren eingelegten Wirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens (junges Verwaltungsvermögen).

Ob die Feststellung jeweils von Bedeutung ist, stellt das jeweilige Finanzamt fest.

Hinweis!

Die jährlichen Lohnsummen sind vom örtlich für die zu bewertende Einheit zuständigen Finanzamt ebenfalls gesondert festzustellen, wenn dies für die Besteuerung von Bedeutung ist, R E 13a.4 Abs. 11 ErbStR. Darüber hinaus sind nach Ablauf der Behaltefrist zur Überwachung der Verschonungsregelungen die Entnahmen mitzuteilen, H B 151.8 ErbStH 2011. Darüber hinaus sind auch alle anderen Verfügungen mitzuteilen, die zu einem Wegfall der Begünstigungen führen können.

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

 **Tipp!**

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

Beispiel: Mehrfache Berücksichtigung gesondert festgestellter Werte

Am 15.10.2012 ist Vater V verstorben und hat seinem Sohn S 60 % der Anteile an der V&M OHG übertragen. Der Wert der Anteile an der Personengesellschaft ist gesondert auf den Todestag festzustellen. Mit Datum vom 17.02.2013 überträgt der S seiner Tochter T die Hälfte der geerbten Anteile im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.

Lösung:

Der gesondert festgestellte Wert der Anteile an der V&M OHG aus dem Oktober 2012 kann auch bei der Bewertung der Schenkung an die T zugrunde gelegt werden, wenn sich die für die erste Bewertung maßgeblichen Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben, § 151 Abs. 3 BewG.

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

 **Tipp!**

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

5.3 Definition des Betriebsvermögens

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

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

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

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

 **Tipp!**

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

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

 **Hinweis!**

Die bis 31.12.2008 in § 95 Abs. 1 BewG normierten Besonderheiten für die Betriebsgrundstücke sind mit Wirkung zum 01.01.2009 entfallen, folgerichtig wurde auch zeitgleich die damit zusammenhängende Vorschrift des § 99 Abs. 2 BewG aufgehoben. Grundstücke gehören nur insoweit zum Betriebsvermögen, wie sie ertragsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehören. Dabei ist für das gesamte Grundstück ein Grundbesitzwert festzustellen und nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien aufzuteilen, H B 99 ErbStH 2011.

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

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

- alle Wirtschaftsgüter und sonstigen aktiven Ansätze sowie Schulden und sonstige Abzüge, soweit sie zum Gesamthandsvermögen gehören,
- die Bilanzansätze aus etwaigen Ergänzungsbilanzen,
- die Wirtschaftsgüter aus den Sonderbilanzen (Sonderbetriebsvermögen I und II).

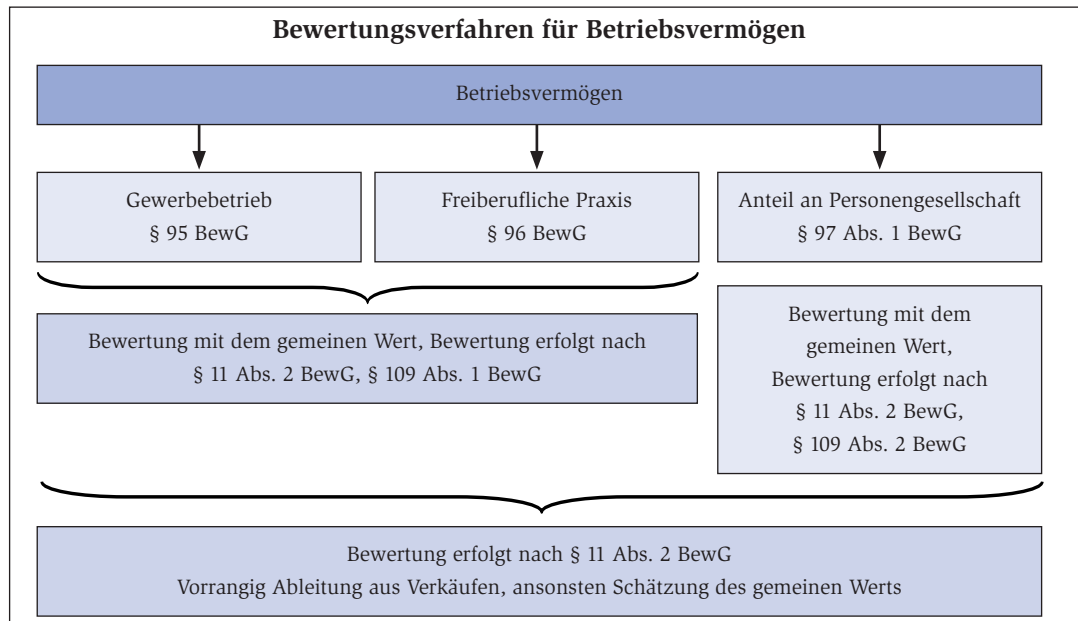
 **Tipp!**

Diese Definition bedeutet nicht, dass alle diese Teile im Rahmen einer Einzelbewertung in den gesondert festzustellenden Wert mit einfließen. Bei dieser Definition geht es nur darum, welche Vermögensteile durch den gesondert festzustellenden Wert abgedeckt sind.

5.4 Allgemeine Regelungen über die Wertverhältnisse und Bewertungsverfahren

Für Werte des Betriebsvermögens nach § 95 ff. BewG ist ein Wert nur für Zwecke der Erbschaftsteuer- oder Schenkungsteuer festzustellen. Entsprechend ist nach § 12 Abs. 5 ErbStG der **gesondert festzustellende Wert nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BewG** auf den **Bewertungsstichtag** zu ermitteln. Nach § 157 Abs. 5 BewG sind diese Werte unter Berücksichtigung der **tatsächlichen Verhältnisse** und der **Wertverhältnisse** zum Bewertungsstichtag festzustellen. Ausdrücklich wird auf die Anwendung des § 109 BewG und § 11 Abs. 2 BewG verwiesen. Danach ergeben sich die folgenden Rechtsfolgen:

- Nach § 109 Abs. 1 BewG sind Gewerbebetriebe i.S.d. § 95 BewG und das Vermögen freiberuflich Tätiger i.S.d. § 96 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert bestimmt sich nach den allgemeinen Grundregelungen des § 11 Abs. 2 BewG.
- Nach § 109 Abs. 2 BewG sind Anteile am Betriebsvermögen i.S.d. § 97 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Der gemeine Wert bestimmt sich nach den allgemeinen Grundregelungen des § 11 Abs. 2 BewG.



Der **Wert von Anteilen an Kapitalgesellschaften** nach § 11 Abs. 2 BewG ist immer unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse und der Wertverhältnisse zum Bewertungsstichtag festzustellen, sog. **Anteilswert**. Dabei ist der Anteilswert nach den in § 11 Abs. 2 BewG getroffenen Bewertungsvorschriften zu ermitteln, § 157 Abs. 4 BewG.

Eine Besonderheit besteht für die **Wertermittlung der Betriebsgrundstücke nach § 99 Abs. 1 Nr. 1 BewG** (das ist der Grundbesitz, der losgelöst von seiner Zugehörigkeit zu dem Gewerbebetrieb zum Grundvermögen gehören würde – also alle Grundstücke, die nicht land- und forstwirtschaftlich genutzt sind). Die **Betriebsgrundstücke** sind nach den Bewertungsvorschriften der § 176 bis § 198 BewG zu bewerten, § 157 Abs. 3 BewG – also entsprechend den Vorschriften für das Grundvermögen.

 **Tipp!**

Diese gesonderte Bewertung der Betriebsgrundstücke ist aber nur noch von Bedeutung, wenn der Mindestwert geprüft wird bzw. aus anderen Gründen ein gesonderter Ansatz notwendig ist.

5.5 Allgemeine Bewertung des Betriebsvermögens und von Anteilen an Kapitalgesellschaften

 **Hinweis!**

Grundsätzlich gelten für Betriebsvermögen i.S.d. § 109 Abs. 1 und Abs. 2 BewG die Regelungen nach § 11 Abs. 2 BewG. Insoweit sind – rechtsformunabhängig – Anteile an Kapitalgesellschaften und das Betriebsvermögen nach identischen Regelungen zu bewerten. Lediglich in den Fällen, in denen für Anteile an Kapitalgesellschaften ein Börsenkurs nach § 11 Abs. 1 BewG festzustellen ist, ergibt sich für diese Anteile eine abweichende Bewertung, vgl. zur Ermittlung des Börsenkurses auch Kap. 2.4.3.1.