

[Paket Falltraining 2015](#)

3 Bände

Bearbeitet von
Thomas Arndt, Anita Käding, Woldemar Wall, Heiko Schröder, Siegfried Fränznick

2 Auflage 2015. Buch inkl. Online-Nutzung. 824 S. Softcover
ISBN 978 3 95554 107 1
Format (B x L): 17 x 24 cm
Gewicht: 1275 g

[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

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Siegfried Fränznick

Falltraining Bilanzsteuerrecht

2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

H. Die prüfungsrelevanten Fragen/Fälle

Hinweis! Nach den Fällen ist Raum für Notizen zur selbständigen Lösung. Die Lösungsvorschläge befinden sich im Buch ab Seite 131.

1. Allgemeines

In den überwiegenden Sachverhalten ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein oder mehrere Ansätze in der Bilanz zu erfolgen haben.

Nach § 246 HGB sind in der Bilanz Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten vollständig aufzunehmen, soweit keine Ansatzwahlrechte oder -verbote bestehen.

Es sind alle **bilanzierungsfähigen Vermögensgegenstände**, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu erfassen, die

- in personeller Hinsicht dem Kaufmann
- und
- in sachlicher Hinsicht dem Betriebsvermögen
- zuzuordnen sind.

Die **Vollständigkeit** betrifft die Frage, ob Gegenstände überhaupt anzusetzen sind

- Ansatz dem Grunde nach.

Die **Werterfassung** regeln die **Bewertungsvorschriften**

- Ansatz der Höhe nach.

2. Der Vermögensgegenstand und das Wirtschaftsgut

Das Steuerrecht verwendet den Begriff **Wirtschaftsgut** (§§ 4–6 EStG).

Nach herrschender Auffassung sind beide Begriffe im Wesentlichen **inhaltsgleich** (BFH vom 19.06.1997, IV R 16/95, BStBl II 1997, 808).

Aktivierungsfähigkeit erfordert einen wirtschaftlich **realisierbaren Vermögenswert**.

Dies ist der Fall, wenn ein fremder Dritter bei Fortführung des Unternehmens diesen Gegenstand im Rahmen der Kaufpreisbemessung berücksichtigen würde.

Nicht erforderlich ist für die Annahme eines Wirtschaftsgutes die **Einzelveräußerbarkeit**, es reicht die grundsätzliche Verkäuflichkeit, wenn auch nur im Zusammenhang mit anderen Gütern (so der BFH auch für Vermögensgegenstände nach HGB, verschiedentliche Auffassungen in handelsrechtlicher Kommentierung: nur VG, wenn einzelveräußerbar).

Maßgebend ist die **wirtschaftliche Betrachtungsweise**.

Wirtschaftsgüter sind (H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ EStH):

- nicht nur Gegenstände im Sinne des bürgerlichen Rechts, sondern
- auch tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten und sämtliche Vorteile für den Betrieb, deren
- Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die
- gesondert bewertbar und
- veräußerbar (einzeln oder mit dem Betrieb) sind (verkehrsfähig) und
- einen Nutzen über das Geschäftsjahr hinaus haben.

Immaterielle Vorteile als Wirtschaftsgüter

Die Frage, ob ein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut gegeben ist, stellt sich vor allem bei immateriellen Wirtschaftsgütern z.B.: Nutzungsrechte, Patente, Marken-, Verlags-, Belieferungs-, Optionsrechte, Konzessionen, Lizenzen, Gebrauchsmuster, Fabrikationsverfahren, Know-how, etc.

Für die Aktivierungsmöglichkeit und dann -pflicht in der Steuer- wie dann auch in der Handelsbilanz gilt:

Aufwendungen für diese Wirtschaftsgüter müssen zum **Erwerb durch Anschaffung** geführt haben und klar und einwandfrei von den übrigen Aufwendungen abgrenzbar sein (BFH vom 28.05.1979, I R 1/76, BStBl II 1979, 734).

Ein immaterielles Wirtschaftsgut ist **entgeltlich erworben**, wenn es durch einen **Hoheitsakt oder ein Rechtsgeschäft** aufgrund einer bestimmten Gegenleistung übergegangen oder eingeräumt worden ist (R 5.5 Abs. 2 EStR).

„**Entgeltlicher Erwerb**“ besagt:

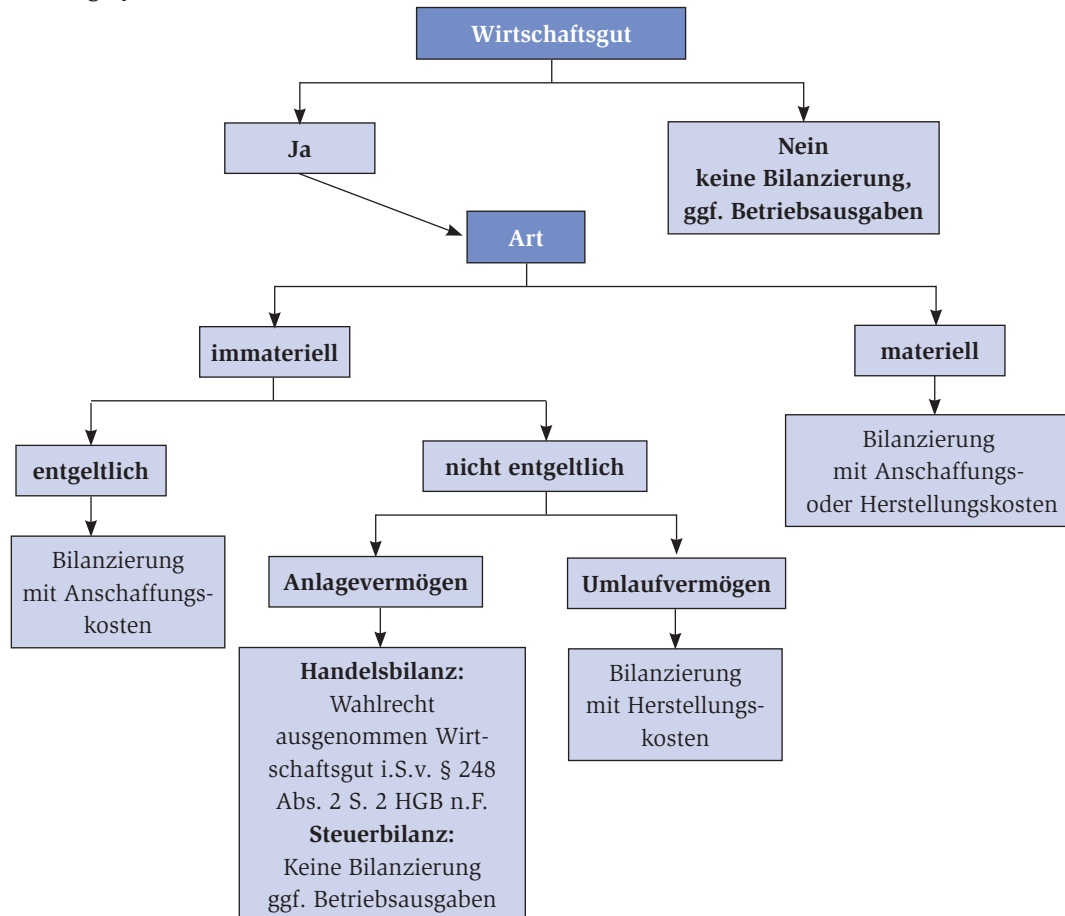
- Es muss sich um einen **abgeleiteten Erwerb** handeln.
- Gegenstand des Erwerbsvorgangs muss das immaterielle Anlagegut als solches gewesen sein.
- Es muss ein Entgelt gezahlt worden sein.
- Das Entgelt muss Gegenleistung für die Leistung des immateriellen Wirtschaftsguts sein.

Nach § 248 Abs. 2 HGB besteht für selbst erstellte immaterielle WG ein Wahlrecht, diese zuaktivieren (siehe aber später bei Besprechung der Bilanzposten).

Regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen – z.B. Provisionen, für die Vermittlung von Abonnementverträgen, sowie **umsatzabhängige Lizenzgebühren** und Honorare – (BFH vom 29.10.1969, I 93/64, BStBl II 1970, 178 und vom 23.09.1969, I R 22/66, BStBl II 1970, 100) können **nicht als Anschaffungskosten** eines immateriellen Wirtschaftsguts aktiviert werden.

Entgeltlicher Erwerb bei immateriellen Wirtschaftsgütern

Prüfungssystematik



Ansatz dem Grunde nach**Fall 6:**

Die A-GmbH hat im November 06 ein Patent „Hertzbestimmung von Stimmbändern“ entwickelt, das künftig für Musikproduktionen von Gesängskünstlern genutzt werden soll. Die für die Entwicklung entstandenen Kosten (die den Aufwendungen entsprechen) betragen 22.500 € und sind entsprechend auf den Aufwandskonten erfasst. Die Erfindung ist für zehn Jahre geschützt.

Weitere 4.200 € hat der Arbeitnehmer Schmidt als Erfindervergütung für seine Erfindung „Digitale Umsetzung analoger Aufnahmen“ erhalten, die von der A-GmbH erfolgreich bei der Aufarbeitung alter Tonaufnahmen verwendet wird. Schmidt und die A-GmbH sind sich einig, dass ein Patent dafür nicht angemeldet wird, aber die A-GmbH die Erfindung fünf Jahre nutzen darf, ohne dass Schmidt jemand anderem davon erzählt. Schmidt hatte die Erfindung nach Feierabend in seinem Hobbykeller entwickelt, ohne einen Auftrag dafür erhalten zu haben. Er hat die Erfindung am 10. August 06 vorgestellt. Nachdem Einigung über die Nutzung bestand, wurden 4.200 € im August gezahlt und als sonstiger betrieblicher Aufwand gebucht.

Aufgabe: Nehmen Sie bilanzrechtlich Stellung.

Fall 7:

Die Werbe-GmbH (W) ließ durch die Werbeagentur A Werbefilme (Werbespots) zur langfristigen Verwertung im eigenen Betrieb herstellen.

Aufgabe der L war es ferner, dafür zu sorgen, dass die an der Gestaltung der Werbefilme mitwirkenden Personen der W sämtliche Urheber- und Nutzungsrechte einräumen.

Die W zahlte ferner für den Erwerb einer Internetadresse (Domain Namen) 10.000 € an A.

Aufgabe: Beurteilen Sie den vorliegenden Sachverhalt aus der Sicht der W.

Fall 8:

Die Betriebsgemeinschaft A und B bewirtschaftet einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Aufgrund eines notariellen Kaufangebots der X-GmbH veräußerten A und B einen forstwirtschaftlich genutzten Teil ihres Hofes an die X-GmbH.

Entsprechend dem Kaufangebot setzte sich der Kaufpreis für den Grund und Boden in Höhe von 4,10 €/qm aus einem von der Käuferin angenommenen durchschnittlichen Verkehrswert von 0,45 €/qm, einem Standortzuschlag von 0,65 €/qm und einem besonderen Interessenzuschlag von 3,00 €/qm zusammen. Zu dem Interessenzuschlag heißt es in dem notariellen Kaufvertrag, dass die Käuferin diesen zu zahlen bereit sei, um in kurzer Zeit Eigentümer und Besitzer des Grund und Bodens werden zu können. Die X-GmbH hatte die Absicht, unmittelbar nach dem Kauf atomares Material zu lagern (bzw. auf einer noch zu errichtenden Anlage wieder aufzubereiten).

A und B sind der Auffassung, der vereinbarte Interessenzuschlag im Rahmen des Kaufpreises sei allein für den Teil des Salzstocks unter dem veräußerten Grund und Boden gezahlt worden.

Dieser Salzstock sei Privatvermögen und der darauf entfallende Veräußerungserlös falle nicht unter die Einkommensbesteuerung.

Aufgabe: Nehmen Sie zur (bilanz-)steuerrechtlichen Behandlung beim Veräußerer und Erwerber Stellung.

Weitere Beispiele aus der **steuerlichen** Rechtsprechung:

1. Ein Steuerpflichtiger mietet einen Büroraum und bereitet die Eröffnung eines Fabrikationsbetriebs vor. Dadurch entstehen Mietaufwendungen, Löhne, Sozialabgaben, Telefonkosten, Reisekosten, Anlernkosten, Kfz-Kosten und Reklamekosten.
Durch die vorbereitenden Betriebsausgaben wird kein Wirtschaftsgut geschaffen. Die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abzusetzen (BFH vom 28.01.1954, IV 255/53 U, BStBl III 1954, 109).
2. Ein Kieswerk zahlt freiwillig einen Zuschuss an die Stadt zum Ausbau der zu seinem Grundstück führenden öffentlichen Straße.
Der Betrieb hat mit dem Ausbau der Straße zwar einen wirtschaftlichen Vorteil erlangt, (immaterielles Wirtschaftsgut). Es handelt sich jedoch um eine originären und nicht um eine abgeleiteten Erwerb. Die Stadt hat den Vorteil nicht eingeräumt, wie sie andererseits keine Gegenleistung erhalten hat (BFH vom 20.02.1980, VIII R 80/77, BStBl II 1980, 687). Das Kieswerk hat kein Alleinnutzungsrecht der Straße.
3. Ein Betriebsinhaber zahlt einen Zuschuss an das Elektrizitätswerk, damit dieses zur Sicherstellung des Bedarfs an Strom einen nur für den Unternehmer bestimmten Transformator errichtet.
Durch die Zahlung erwirbt der Steuerpflichtige Ansprüche gegen das E-Werk (rechtsähnliche Position), die die Annahme eines immateriellen Wirtschaftsguts rechtfertigt.
Das Wirtschaftsgut „gesicherte Energieversorgung“ ist auch entgeltlich erworben. Der Zuschuss ist nach § 7 EStG auf die Nutzungsdauer zu verteilen (BFH vom 26.06.1969, VI 239/65, BStBl II 1970, 35).
4. A zahlt an den Hersteller einer Tiefgarage 50.000 €,
 - a) da er sich hiervon bessere Parkmöglichkeiten für seinen Kunden verspricht,
 - b) dafür erhält er 10 für seine Kunden reservierte Parkplätze eingeräumt.Im Fall a) ist kein immaterielles Wirtschaftsgut entstanden, da es an einem besonderen Vorteil, an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb fehlt,
Im Fall b) ist dagegen ein besonderer Vorteil an einer greifbaren Einzelheit für den Betrieb erworben worden, ein immaterielles Wirtschaftsgut liegt vor.
5. Der Auftraggeber eines Handelsverteters hat nach § 89b Abs. 1 HGB eine **Ausgleichszahlung** geleistet.
Der Unternehmer erlangt keine neuen geschäftlichen Vorteile. Die Zahlung ist ein Ausgleich für die Vorteile, die aus der Geschäftsverbindung mit vom Handelsvertreter geworbenen Kunden bereits vorliegen. Da kein Erwerb eines Wirtschaftsguts vorliegt, gehört die Ausgleichszahlung zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben (BFH vom 31.10.1974, III R 135/73, BStBl II 1975, 85), siehe dagegen Beispiel 6.
6. Ein Handelsvertreter zahlt bei Übernahme der Vertretung für den Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB seines Vorgängers und zum Erwerb des Kundenstamms eine Abfindung. Der Handelsvertreter hat den Abfindungsaufwand als Anschaffungskosten für eine entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zu aktivieren und auf die Zeit der voraussichtlichen Wirksamkeit zu verteilen (H 5.5 „Vertreterrecht“ EStH).
7. Durch die Herstellung von **Werbefilmen** (Werbespots) im Rahmen einer sog. unechten Auftragsproduktion werden beim Filmhersteller immaterielle und keine körperlichen Wirtschaftsgüter geschaffen. Die Filme sind deshalb nicht zu aktivieren (BFH vom 20.09.1995, X R 225/93, BStBl II 1997, 320). Bei echter Auftragsproduktion wird entgeltlich erworben. Der Filmproduzent hat seine erstellten Filme zunächst als Umlaufvermögen zu aktivieren, H 5.5 „Filmrechte“ EStH; vgl. BMF vom 23.02.2001, IV A 6 – S 2241 – 8/01 (BStBl I 2001, 175 ff. zur Behandlung von Film- und Fernsehfonds, ähnlich Literatur zu Internetauftritten in BBK F 12, 6535).

8. Der Erwerb einer **Internetadresse** führt zu einem nichtabnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgut (BFH vom 19.10.2006, III R 6/05, DB 2007, 430).

Selbständige Bewertbarkeit als Voraussetzung für ein Wirtschaftsgut

Ein Wirtschaftsgut muss **selbständig bewertbar** sein.

Ein Erwerber des Betriebs würde dafür im Rahmen des Gesamtkaufpreises ein besonderes Entgelt ansetzen (BFH vom 29.04.1965, IV 403/62 U, BStBl III 1965, 414).

Die **selbständige Nutzbarkeit** ist im Gegensatz zur Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG **nicht erforderlich**.

Keine **selbständige Bewertbarkeit** in folgenden Fällen:

- Heizungen (BFH vom 20.03.1975, IV R 16/72, BStBl II 1975, 689),
- Elektro-Nachtspeicheröfen (BFH vom 09.11.1976, VIII R 27/75, BStBl II 1977, 306),
- Personenfahrstühle, Be- und Entlüftungsanlagen eines Gebäudes, Feuerlöschanlagen in Fabriken oder Warenhäusern (BFH vom 15.02.1980, III R 105/78, BStBl II 1980, 409, BFH vom 07.10.1983, III R 138/80, BStBl II 1984, 262) oder
- bei Rolltreppen eines Kaufhauses (BFH vom 21.10.1993, IV R 87/92, BStBl II 1994, 176).

Selbständige Bewertbarkeit

- Selbständige Gebäudeteile wie Betriebsvorrichtungen (BFH vom 31.08.1971, VIII R 61/68, BStBl II 1971, 768).
- Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten, -umbauten und Schaufensteranlagen (BFH vom 26.11.1973, GrS 5/71, BStBl II 1974, 132; BdF vom 26.07.1974, IV B 2 – S-2196-16/74, BStBl I 1974, 498).
- Maschinenwerkzeuge (Bohrer, Fräser, Drehstähle und Sägeblätter), BFH vom 10.10.1972, IV R 102/68, BStBl II 1973, 53.
- Das Leitungsnetz eines Versorgungsunternehmens entsprechend seinen Teilfunktionen (Antransport, Fern- und Zwischentransport, Abnehmergruppen) kann in mehrere Wirtschaftsgüter aufzuteilen sein (BFH vom 16.12.1987, X R 12/82, BStBl II 1988, 539).
- Nachträglich errichtete Garagen bei Mietwohnkomplexen, wenn die Errichtung nicht Bestandteil der Baugenehmigung war (BFH vom 22.09.2005, IX R 26/04).

In **Zweifelsfällen** ist die **Verkehrsauffassung** (Auffassung der am Wirtschaftsleben beteiligten Personen) maßgebend.

Selbständige Bewertbarkeit verlangt nicht auch eine **selbständige Veräußerbarkeit**.

Verbindung von Sachen

Ob eine bewegliche Sache nach ihrer Verbindung mit einer anderen beweglichen Sache noch ein eigenes selbständiges Wirtschaftsgut ist oder nur ein unselbständiger Teil eines anderen Wirtschaftsguts, ist nach der **allgemeinen Verkehrsanschauung** zu entscheiden.

Der Nutzungs- und Funktionszusammenhang, in dem die Sachen nach der Verbindung stehen, ist für sich allein kein geeignetes Beurteilungsmerkmal.

Für die Selbständigkeit oder Zusammenfassung sind von Bedeutung:

- der Zweck,
- die Festigkeit der Verbindung (§ 93 BGB),
- die Zeitdauer, auf die die Verbindung angelegt ist, sowie
- das äußere Erscheinungsbild vor und nach der Verbindung (BFH vom 16.02.1990, III B 90/88, BStBl II 1990, 794; BFH vom 28.09.1990, III R 77/89, BStBl II 1991, 361).

Fall 9:

Die Kompressor-GmbH erwarb im Jahr 03 einen Schraubenkompressor, für den sie Investitionszulage für ein bewegliches Wirtschaftsgut begehrte.

Der Schraubenkompressor dient der Luftverdichtung im zu verarbeitenden Produkt. Dabei wird dem Produkt die Luft über ein 2 bis 3 m langes Rohr zugefügt, das den Kompressor mit der Anlage verbindet. Die Verbindung wird durch eine Verschraubung hergestellt. Mit der zugeführten Luft wird das Verarbeitungsergebnis verbessert.

Im Jahr 03 wurde der Schraubenkompressor an eine gemietete Anlage zu Versuchszwecken angeschlossen. Da sich das Verfahren bewährte, erwarb die GmbH im Jahre 04 eine eigene größere Anlage und schloss den Kompressor an diese an.

Außerdem erwarb sie einen Ladekran, der auf einem Lkw aufgebaut wurde.

Der Kran wurde nach Vorbereitung des Lkw mit verschiedenen Bolzen und Schrauben mit dem Lkw verbunden.

Das Finanzamt versagte die Zulage insoweit mit der Begründung, dass es sich bei der Anschaffung des Schraubenkompressors und des Ladekrans um nachträgliche Herstellungskosten handele.

Frage: Ist die Auffassung des Finanzamtes rechtlich zutreffend?

3. Personelle Zurechnung von Vermögensgegenständen (§ 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB)

3.1 Wirtschaftliches Eigentum im Allgemeinen

Der Kaufmann hat nur „**seine**“ **Vermögensgegenstände** zu bilanzieren.

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen richtet sich danach, wer „**wirtschaftlicher Eigentümer**“ des Gegenstandes ist.

In der **Regel** ist dies der **zivilrechtliche Eigentümer**.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist aber auch derjenige, der – ohne rechtliches Eigentum – die **tatsächliche Sachherrschaft** über einen Vermögensgegenstand in der Weise ausübt, dass er den bürgerlichen Eigentümer wirtschaftlich auf Dauer von der Einwirkung ausschließt (vgl. § 246 Abs. 1 S. 2, 2. HS HGB und § 39 AO).

Entscheidend ist das **Gesamtbild** der Verhältnisse.

Die tatsächliche Sachherrschaft über den Vermögensgegenstand hat in der Regel derjenige, bei dem **Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten** der Sache liegen (vgl. BFH vom 08.03.1977, VIII R 180/74, BStBl II 1977, 629).

Weitgehende Verfügungsmöglichkeiten allein begründen aber noch kein wirtschaftliches Eigentum.

Bedeutende Fälle der vom Zivilrecht abweichenden Zurechnung

- **Erwerb unter Eigentumsvorbehalt**

Trotz des noch fehlenden – weil aufschiebend bedingten – Eigentumsüberganges ist der Gegenstand i.d.R. **dem Erwerber (Vorbehaltskäufer) zuzurechnen**, der die Sache auch bereits besitzt (§ 449 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB).

- **Sicherungsübereignung**

Die Eigentumsübertragung erfolgt mit der Vereinbarung, das Sicherungsgut bei Nichterfüllung der gesicherten Forderung zu verwerten, den Besitz des Sicherungsgutes aber beim Sicherungsgebers zu belassen (Besitzmittlungsverhältnis).

Die sicherungsübereigneten Gegenstände sind dem nutzungsberechtigten **Sicherungsgeber zuzurechnen** (§§ 930, 870 BGB, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 AO).

- **Sicherungsabtretung**
Wird eine Forderung zu Sicherungszwecken abtreten, so ist diese grundsätzlich weiterhin dem **Sicherungsgeber zuzurechnen**.
- **Treuhandverhältnisse**
Das „zu treuen Händen“ übertragene oder erworbene „Treugut“ ist dem **Treugeber**, nicht dem Treuhänder **zuzurechnen** (§ 39 Abs. 2 AO).
- **Rollende Ware**
Die Bilanzierung richtet sich nach dem Übergang der Verfügungsmacht durch **unmittelbaren oder mittelbaren Besitz. Gefahrübergang reicht nicht**.
Dem Erwerber ist trotz Übergabe an den Spediteur im allgemeinen noch nicht zuzurechnen.
Bei Frachtgeschäften geht mit der **Übergabe der Frachtpapiere** (Konnossemente) und der Verladung der Ware des Eigentum über (§§ 447, 644 BGB).
Solange aber der Käufer nicht die Konnossemente (wesentlich für Sachherrschaft) in Händen hat, ist dem Käufer noch nicht zuzurechnen (BFH vom 03.08.1988, I R 157/84, BStBl II 1989, 21).
- **Factoring**
Beim „**echten**“ **Factoring** trägt das die Forderung kaufende **Factoringinstitut** das Inkassorisiko; als wirtschaftlicher und rechtlicher Eigentümer hat das Factoringinstitut die **Forderung zu bilanzieren**.
Beim „**unechten**“ **Factoring** behält der sog. Anschlusskunde das Delkredererisiko der verkauften Forderung; obwohl zivilrechtlich die Forderung dem Factoringinstitut gehört, hat der **Forderungsverkäufer** in diesem Fall die **Forderung zu bilanzieren**.
- **Eigenbesitz/Besitz**
Derjenige, der die tatsächliche Herrschaft besitzt (**Eigenbesitz i.S.d. § 872 BGB**), bekommt zugerechnet (vgl. auch § 39 Abs. 2 Nr. 1 S. 2 AO).
Beispiele:
Eigenbesitzer ist der Grundstückskäufer, auf den zwar **Nutzungen und Lasten** aber mangels Grundbucheintragung noch nicht das rechtliche Eigentum übergegangen ist.
- **Bauten auf fremden Grundstücken**
Gebäude auf fremdem Grund und Boden sind beim Nutzungsberechtigten, nicht beim Grundstückseigentümer zu bilanzieren, wenn der Errichter Eigentümer ist, z.B. beim Erbbaurecht (§ 266 Abs. 2 HGB Position A. II. 1).
Zu Nutzungsrechten und Mietereinbauten siehe später.
- **Vorbehaltensnießbrauch**
Vorbehaltensnießbraucher ist dann als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, wenn er nach Übertragung **unverändert gesichert** nutzt und die Lasten trägt (BFH vom 16.11.1988, III R 113/85, BStBl II 1989, 763, BStBl II 1990, 368). Zur Bilanzierung im Einzelnen siehe bei Bilanzposten „Grundstück“.
- **Pensionsgeschäfte**
Pensionsgeschäfte sind entgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern vom Pensionsgeber auf einen Pensionsnehmer mit gleichzeitiger Rückkaufvereinbarung für einen späteren Zeitpunkt.
Bei **echten Pensionsgeschäften** ist der Pensionsnehmer zur Rückübertragung verpflichtet, bei **unechten** besteht nur eine Berechtigung hierzu.
Das Pensionsgut wird – nach überwiegender, aber nicht unbestrittener Auffassung – während der Pensionszeit dem Pensionsnehmer zugerechnet; allerdings kann Zurechnung zum Pensionsgeber erfolgen, wenn das Geschäft nur zu Sicherung eines Darlehensvertrages dient (zu den Kriterien s. BFH vom 29.11.1982, GrS 1/81, BStBl II 1983, 272).
Bei **unechten Pensionsgeschäften** sind die Pensionsgüter dem Pensionsnehmer, der unbestritten auch zivilrechtlicher Eigentümer ist, zuzurechnen.

- **Kommissionsgeschäfte**

In der Regel hat der **Kommittent als wirtschaftlicher Eigentümer** die Ware zu bilanzieren (§§ 383 ff. HGB, § 39 AO).

Kommissionär ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen, des Kommittenten, im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen (§ 383 HGB).

Der **Kommissionär handelt** zwar **für fremde Rechnung**, aber **im eigenen Namen** und wird aus dem Geschäft selbst berechtigt und verpflichtet.

Nur die **empfangenen Provisionen sind Erlöse des Kommissionärs** (§ 396 HGB, entgegen § 3 Abs. 3 UStG).

Die Durchführung des Kommissionsgeschäfts vollzieht sich in drei Schritten:

1. Abschluss eines Kommissionsvertrages, durch den sich der Kommissionär zum Kauf oder Verkauf von Waren oder Wertpapieren verpflichtet.
2. Der Kommissionär führt zu Erledigung des Auftrages einen Kauf oder Verkauf mit einem Dritten durch.
3. Im Rahmen des Abwicklungsgeschäftes wendet der Kommissionär das Ergebnis des Ausführungsgeschäftes (Ware oder Entgelt) dem Kommittenten zu.

Bei der **Einkaufskommission** wird der Kommissionär zwar juristischer Eigentümer der gekauften Waren, der **Kommittent** ist jedoch **wirtschaftlicher Eigentümer**.

Bei einer **Verkaufskommission** bleibt der **Kommittent bis zum Verkauf** der Ware **auch juristischer Eigentümer**, sodass die Ware bis zur Erfüllung des Übereignungsgeschäftes **beim Kommittenten zu aktivieren** ist.

Bei Eingang der Benachrichtigung des Kommissionärs gem. § 384 Abs. 2 HGB bucht der Kommittent seine Forderung gegenüber dem Kommissionär und den Verkaufserlös. Aus Gründen der Klarheit werden die Rechnungen auf besonderen **Kommissionskonten** gebucht, die jedoch **für den Jahresabschluss keine Bedeutung** haben, weil sie durch Stornierung auf den Bilanzstichtag aufgehoben werden.

Der **Kommissionär erfasst** in seiner Bilanz **keine Waren des Kommittenten**, auch nicht die er im Kommissionswarenlager hat.

- **Mietkauf**

Mietkaufverträge sind Mietverträge, bei denen dem Mieter vertraglich das Recht eingeräumt wird, den gemieteten Gegenstand unter Anrechnung der gezahlten Miete auf den Kaufpreis zu erwerben. Sie enthalten **Elemente des Miet- und des Kaufvertrags** (BFH vom 12.09.1991, III R 233/90, BStBl II 1992, 182). Die bis zum Erwerb gezahlte **Miete ist Betriebsausgabe**.

Die Anrechnung der bis zur Übernahme gezahlten Miete auf den vereinbarten Kaufpreis bedeutet eine mit Erstattung der Mietzahlungen verbundene Rückgängigmachung des bisher bestehenden Mietvertrags.

Die **erstattete Miete ist** als **Korrektur des Mietaufwands** bzw. Ertrag auszuweisen.

Der erworbene Gegenstand ist mit dem vereinbarten Kaufpreis

(Restzahlung + angerechnete Miete)

zu aktivieren (ggf. **gekürzt um die** auf die Zeit ab Ingebrauchnahme bis zum Erwerb **entfallende AfA**). Anschaffungskosten sind also nicht nur die Restzahlung sondern auch die als Miete gezahlten Beiträge.

- **Leasing**

„**Leasing**“ (lease = mieten, pachten) kann sowohl reine Miet- und Pachtverträge als auch Rechtsgeschäfte, die nach ihrem Gesamtbild wirtschaftlich einen Ratenkaufvertrag darstellen.

Zur Beurteilung der Leasingverträge siehe nachfolgende Ausführungen.

Band 1

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Anita Käding/Thomas Arndt

Falltraining Einkommensteuerrecht
2. Auflage

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

5. Besondere Sachverhalte bei Gewinneinkunftsarten

Fall 20: Betriebsaufspaltung (§§ 3 Nr. 40, 12, 15, 18, 19 EStG)

Der in Berlin ansässige Steuerberater Anton gründete im Dezember 2013 die Anton-Steuerberatungs-GmbH mit Sitz in Berlin. Er ist alleiniger Gesellschafter. Er verpachtete dieser Anton-GmbH ab 01.01.2014 den Mandantenstamm seines als Einzelunternehmen geführten Steuerbüros für unstrittige 3.000 € monatlich. Die Anton-GmbH überwies diese Pacht regelmäßig vorschüssig zum 10. eines jeden Monats auf das Privatkonto des Anton. Dieser erklärte diese Einnahmen als sonstige Einnahmen nach § 22 Nr. 3 EStG. Nach den vertraglichen Beziehungen zur GmbH ist Anton vom Wettbewerbsverbot befreit und auch weiterhin berechtigt, einzelne Mandanten aus dem verpachteten Mandantenstamm herauszunehmen und als selbständiger Steuerberater zu betreuen.

Anton erzielte im Kalenderjahr 2014 aus seiner Tätigkeit als selbständiger Steuerberater unstrittige Einkünfte i.H.v. 80.000 €. Sein nicht zu beanstandender Arbeitsvertrag als alleiniger Geschäftsführer mit der Anton-GmbH führte im Kalenderjahr 2014 zu weiteren Einnahmen (Bruttolohn) von 42.000 €. Die ordnungsgemäß durchgeführte (Vorab-)Gewinnausschüttung der Anton-GmbH führte zu weiteren Einnahmen auf dem Privatkonto des Anton von 3.681,25 €. Die ordnungsgemäße Steuerbescheinigung über Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag liegt vor.

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie die Einkünfte aus dem vorgenannten Sachverhalt.

Lösung:

Verpachtung des Mandantenstamms – Betriebsaufspaltung

Bei den Einkünften aus der Verpachtung des Mandantenstamms an die Anton-GmbH handelt es sich um Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der BFH bestätigte mit Beschluss vom 08.04.2011, VIII B 116/10, das Urteil des FG München vom 10.06.2010, 8 K 460/10, welches eben zu diesem Ergebnis kam. Danach ist es rechtlich geklärt, dass der Mandantenstamm eines Steuerberaters als eigenständiges Wirtschaftsgut Gegenstand eines Pachtvertrages sein kann und dass es sich dabei regelmäßig um den wesentlichsten und werthaltigsten Teil des Betriebsvermögens handelt. Eine sachliche Verflechtung ist damit gegeben.

Im vorliegenden Sachverhalt ist der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer Anton auch in der Lage, sowohl in der GmbH wie auch in seinem Einzelunternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen. Damit ist auch jeder Zweifel an der personellen Verflechtung ausgeräumt. Die vermietende oder verpachtende Tätigkeit einer freiberuflichen Besitzgesellschaft führt damit unstrittig zu einer freiberuflichen Betriebsaufspaltung und daraus folgend zu gewerblichen Einkünften.

Die zugeflossenen 36.000 € Pachteinnahmen stellen damit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar, weil aus dem Sachverhalt keine Betriebsausgaben für diesen Bereich ersichtlich sind. Die Erklärung der Einkünfte als solche nach § 22 Nr. 3 EStG ist nicht korrekt.

Die Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung färbt auf die Gewinnausschüttung der GmbH ab, nicht jedoch auf die freiberuflichen Einkünfte des Einzelunternehmens als Steuerberater. Da für freiberufliche Einzelunternehmen eine dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG entsprechende Vorschrift fehlt, erfolgt nach den vorgenannten Urteilen eine getrennte Betrachtung dieser Einkünfte.

Dividendenausschüttung der GmbH

Gemäß § 20 Abs. 8 EStG gehen die gewerblichen Einkünfte denen des § 20 EStG vor. Es liegen Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 EStG vor. Gemäß § 12 Nr. 3 EStG handelt es sich bei den Steuern vom Einkommen um nicht abzugsfähige Ausgaben. Die Gewinnausschüttung von 3.681,25 € ist daher um die Kapitalertragsteuer i.H.v. 1.250 € und den Solidaritätszuschlag von 68,75 € auf 5.000 € zu erhöhen.

Damit ist im vorliegenden Sachverhalt die Dividende nach § 2 Abs. 5b EStG in die Ermittlung der Einkünfte einzubeziehen, weil keine Kapitalerträge i.S.d. § 32d Abs. 1 EStG vorliegen. Gleichzeitig ist

auch der Werbungskostenabzugsausschluss nach § 20 Abs. 9 EStG und die Versagung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG nicht anzuwenden; vgl. § 3 Nr. 40 S. 2 EStG und § 2 Abs. 2 S. 2 EStG.

Die Gewinnausschüttung i.H.v. 5.000 € ist danach zu 40 % steuerfrei und es verbleiben 3.000 € steuerpflichtig. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer ist nach § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Einkommensteuer anzurechnen. Für den Solidaritätszuschlag gilt Gleiches nach dem SolzG.

Somit ergeben sich im vorliegenden Sachverhalt gewerbliche Einkünfte i.H.v. 36.000 € aus den Pachteinnahmen und 3.000 € aus dem steuerpflichtigen Teil der Gewinnausschüttung = 39.000 €.

Der Gewerbesteuer-Messbetrag für diese Einkünfte ist gem. § 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit dem 3,8fachen Wert als Steuerermäßigung von der tariflichen Einkommensteuer abzuziehen. Dabei ist nach § 35 Abs. 1 S. 5 EStG zu beachten, dass der Abzug auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt ist.

Einkünfte als Steuerberater

Die Einkünfte aus der freiberuflichen Tätigkeit als Steuerberater in dem Einzelunternehmen sind nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit 80.000 € zu berücksichtigen.

Einkünfte als angestellter Geschäftsführer

Für die Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer sind Einnahmen i.H.v. 42.000 € nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen. Nach den Angaben im Sachverhalt liegen ein unstrittiger Arbeitsvertrag und damit auch ein Arbeitsverhältnis vor. Da dem Sachverhalt keine Werbungskosten nach § 9 EStG zu entnehmen sind, ist der Arbeitnehmer-Pauschbetrag nach § 9a Nr. 1 Buchst. a EStG i.H.v. 1.000 € zu berücksichtigen. Einkünfte nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG damit 41.000 €.

Fall 21: Betriebsverpachtung (§ 16 Abs. 3, 3b, 4 und § 34 EStG)

Berta betreibt auf einem eigenen Grundstück in attraktiver Lage in der Berliner Innenstadt eine Gaststätte mit angeschlossenem Club. Ihr liegt ein Kaufangebot vor, wonach sie das Grundstück mit Gaststätte und Club für einen Gewinn von insgesamt 600.000 € veräußern könnte. Der Gewinn von 600.000 € resultiert aus den stillen Reserven des Grund und Bodens, des Gebäudes und für 100.000 € auf den selbst geschaffenen Firmenwert. Berta will jedoch ihr Unternehmen nicht veräußern, sich aber gleichzeitig aus dem aktiven Geschäft zurückziehen. Sie verpachtet daher ab dem 01.07.2014 die Gaststätte an Anton für monatlich 5.000 €.

Aufgabe: Welche steuerrechtlichen Möglichkeiten ergeben sich für Berta aufgrund der Verpachtung des Gewerbebetriebs?

Lösung:

Gemäß § 16 Abs. 3b EStG gilt ein Gewerbebetrieb im Falle der Betriebsverpachtung im Ganzen grundsätzlich nicht als aufgegeben. Eine Betriebsverpachtung im Ganzen ermöglicht dem Verpächter oder seinem Rechtsnachfolger objektiv die Möglichkeit, den Betrieb selber später fortzuführen. Im Falle der Betriebsverpachtung ist damit grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung solange von einer Fortführung des Gewerbebetriebs auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt wurde und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen.

Wird keine Betriebsaufgabe erklärt und gilt der Gewerbebetrieb somit als fortgeführt, handelt es sich bei den Pachteinnahmen um Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und die im Betrieb entstandenen stillen Reserven müssen nicht aufgedeckt werden. Es verbleibt dann bei einer jährlichen Besteuerung der erzielten Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Damit verbundene Ausgaben sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Wird der Betrieb hingegen aufgegeben, sind zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe die stillen Reserven gem. § 16 Abs. 3 EStG zu versteuern, da eine Entnahme in das Privatvermögen stattfindet. Hierbei ist

nach § 16 Abs. 3 S. 7 EStG grundsätzlich der gemeine Wert der entsprechenden Wirtschaftsgüter im Zeitpunkt der Aufgabe anzusetzen. Auch für die Betriebsaufgabe sind die möglichen Vergünstigungen – der Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG und die ermäßigte Besteuerung gem. § 34 Abs. 3 EStG – zu prüfen.

Berta kann sich daher entscheiden, ob sie Betriebsaufgabe erklärt und damit die stillen Reserven der Besteuerung zuführt, oder auch weiterhin laufende gewerbliche Einkünfte erzielt.

Soll im Rahmen der Betriebsverpachtung die Betriebsaufgabe gewählt werden, so muss Berta dies gem. § 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 1 EStG dem Finanzamt ausdrücklich erklären. Gemäß § 16 Abs. 3b S. 2 EStG besteht für Berta die Möglichkeit, die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate rückwirkend abzugeben.

Der § 16 Abs. 3b S. 1 Nr. 2 EStG unterstellt außerdem zwingend eine Betriebsaufgabe im Falle einer Betriebsverpachtung, wenn dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe vorliegen. Dies wäre insbesondere dann der Fall, wenn die bisherige Tätigkeit nach der Verpachtung nicht mehr ausgeübt werden kann. Das ist beispielsweise der Fall bei einer Konzessionsrückgabe oder wenn der künftige Betrieb in der bisherigen Gaststätte z.B. ein Blumeneinzelhandel ist.

Für den Fall einer Betriebsaufgabe ist zu beachten, dass bei der Ermittlung des Aufgabegewinns weder der originäre noch ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert anzusetzen ist. Dieser Wert ist erst dann zur Versteuerung heranzuziehen, wenn bei einer späteren Veräußerung des Unternehmens ein Entgelt für ihn geleistet wird. Siehe dazu BFH vom 30.01.2002, BStBl II 2002, 387 und H 16 Abs. 5 „Geschäfts- oder Firmenwert“ EStH.

Würde Berta also die Betriebsaufgabe erklären und die stillen Reserven versteuern, würde dies nicht für den Firmenwert gelten. Das hätte auch zur Folge, dass die monatlichen Pachteinahmen, soweit sie anteilig auf den Firmenwert entfallen (1/3), weiterhin gewerbliche Einkünfte darstellen und nur die übrigen Pachteinahmen (2/3) den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wären.

Fall 22: Betriebsveräußerung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16 EStG)

Der 58-jährige Anton, wohnhaft in Berlin, verkauft seinen Gewerbebetrieb zum 31.12.2014 für 1 Mio. €. Die unstrittigen Veräußerungskosten betragen 20.000 €. Seine unstrittige Schlussbilanz per 31.12.2014 weist folgende Werte aus:

Aktiva	31.12.2014 (€)		Passiva
Sonstiges AV	300.000	Kapital	750.000
Sonstiges UV	300.000		
X-GmbH-Anteil	150.000		
Bilanzsumme	750.000	Bilanzsumme	750.000

Aufgabe: Bitte ermitteln Sie den Veräußerungsgewinn. Die Begünstigungsregeln der §§ 16, 34 EStG sollen, soweit möglich, beantragt werden.

Alternative: Vom Veräußerungspreis entfallen nach vertraglicher Vereinbarung unstrittig 350.000 € auf den Anteil der X-GmbH. Von den Veräußerungskosten entfallen allein 10.000 € auf diesen Vorgang.

Lösung:

Es liegt unstrittig eine Betriebsveräußerung im Ganzen im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor. Der Betrieb wird mit seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Entgelt in der Weise auf den Erwerber übertragen, sodass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann. Siehe hierzu auch ausführlich R 16 Abs. 1 EStR.

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

Dieser Veräußerungsgewinn kann um einen Veräußerungsfreibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG gemindert werden, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

- Der Veräußerer muss das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sein.
- Der Freibetrag wird dem Steuerpflichtigen nur einmal im Leben gewährt. Vor dem 01.01.1996 beanspruchte Freibeträge bleiben dabei nach § 52 Abs. 34 S. 5 HS. 2 EStG unberücksichtigt.
- Der Freibetrag von 45.000 € mindert sich um den Wert, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt.

Hinweis! Bei einem Gewinn von 181.000 € ist danach der Freibetrag auf 0 € gekürzt. Wird der Freibetrag nicht vollständig aufgebraucht, weil der Veräußerungsgewinn entsprechend gering ist, kann der verbleibende Rest nicht für andere Betriebsveräußerungen verwendet werden. Der gesamte Freibetrag ist dann verbraucht; § 16 Abs. 4 S. 2 EStG.

Bei dem so zu ermittelnden Gewinn handelt es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die zugleich außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG darstellen. Hier gilt es zu beachten, dass der Teil des Veräußerungsgewinns, der nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerbefreit ist, nicht nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu berücksichtigen ist. Der Veräußerungsgewinn ist somit stets in einen Teil aufzuteilen, der nicht nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG begünstigt ist und in den verbleibenden Gewinn.

Im Grundfall wurde der Veräußerungspreis nicht vertraglich aufgeteilt, sodass eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Buchwerte vorzunehmen ist. Der GmbH-Anteil von 150.000 € stellt 20 % der Summe der Aktiva dar. Demzufolge sind 20 % des Veräußerungspreises und der Veräußerungskosten dieser Berechnung zuzuordnen.

Berechnung	
GmbH-Anteil von 150.000 € zur Summe aller Aktiva 750.000 €	20 %
Veräußerungserlös	1.000.000 €
20 % vom gesamten Veräußerungspreis 1 Mio. €	200.000 €
40 % von 200.000 € nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerfrei	80.000 €
der steuerpflichtige Teil beträgt damit	120.000 €
abzüglich Veräußerungskosten	20.000 €
20 % von 20.000 €	4.000 €
davon 60 % gem. § 3c Abs. 2 EStG	2.400 €
abzüglich Anschaffungskosten	150.000 €
60 % von 150.000 € gem. § 3c Abs. 2 EStG	<u>90.000 €</u>
der anteilige Veräußerungsgewinn für den GmbH-Anteil beträgt damit	27.600 €
verbleibender Veräußerungspreis 80 % von 1 Mio. €	800.000 €

abzüglich anteilige Veräußerungskosten 80 % von 20.000 €	./. 16.000 €
und abzüglich Restkapital 750.000 € ./. 150.000 €	./. 600.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn beträgt damit	184.000 €

Der gesamte Veräußerungsgewinn beträgt 211.600 € (= 27.600 € + 184.000 €) und schließt damit – ohne jede weitere Prüfung, ob die Anwendungsvoraussetzungen überhaupt vorliegen – einen Veräußerungsfreibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG aus.

Eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 EStG oder auf Antrag gem. § 34 Abs. 3 EStG, abweichend von § 34 Abs. 1 EStG, kann für den anteiligen Veräußerungsgewinn von 184.000 € gewährt werden. Da Anton das 55. Lebensjahr vollendet hat und aus dem Sachverhalt nicht hervorgeht, dass er bereits § 34 Abs. 3 EStG in einem anderen Fall beantragt hat. Zu beachten ist für diesen Bereich, dass § 34 Abs. 1 EStG automatisch zur Anwendung kommt, wenn kein Antrag nach § 34 Abs. 3 EStG gestellt wurde.

Variante:

In diesem Fall erfolgte eine vertragliche Einigung, in welcher Höhe der Veräußerungspreis auf den GmbH-Anteil entfällt und in welcher Höhe auf die restlichen Wirtschaftsgüter. Demnach sind 350.000 € direkt für den GmbH-Anteil bezahlt worden.

Berechnung	
Veräußerungserlös	350.000 €
40 % von 350.000 € nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG steuerfrei	./. 140.000 €
der steuerpflichtige Teil beträgt damit	210.000 €
abzüglich Veräußerungskosten	10.000 €
davon 60 % gem. § 3c Abs. 2 EStG	6.000 €
abzüglich Anschaffungskosten	150.000 €
60 % von 150.000 € gem. § 3c Abs. 2 EStG	90.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn für den GmbH-Anteil beträgt damit	114.000 €
verbleibender Veräußerungspreis	650.000 €
abzüglich anteilige Veräußerungskosten	./. 10.000 €
und abzüglich Restkapital 750.000 € ./. 150.000 €	./. 600.000 €
der anteilige Veräußerungsgewinn beträgt damit	40.000 €

Der gesamte Veräußerungsgewinn beträgt nach dieser Variante, bei sonst gleichen Vorgaben, nur noch 154.000 €.

Durch den geringeren Veräußerungsgewinn liegen nun die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG vor.

Höhe des zu gewährenden Freibetrags

154.000 € übersteigt 136.000 € um 18.000 €

45.000 € abzüglich 18.000 € = 27.000 €

Der gekürzte Freibetrag beträgt 27.000 €.

Der Veräußerungsgewinn wird entsprechend gekürzt und der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn beträgt 127.000 €.

Hinweis! Siehe hierzu H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH.

Eine Begünstigung nach § 34 Abs. 1 oder § 34 Abs. 3 EStG kann aber auch hier nur für den anteiligen Veräußerungsgewinn von 40.000 € gewährt werden, also für den Anteil, für den § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG nicht zur Anwendung kommt.

Der Freibetrag ist vorrangig von dem Anteil des Veräußerungsgewinns abzuziehen, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Dies führt zu einer höheren Begünstigung des Veräußerungsgewinns, H 16 Abs. 13 „Teileinkünfteverfahren“ EStH.

Fall 23: Betriebsveräußerung gegen Ratenzahlung mit Teileinkünfteverfahren (§§ 3, 16, 34 EStG)

Anton betrieb einen Gewerbebetrieb – Herstellung von Speiseeismaschinen – in Berlin. Gleich nach seinem abgeschlossenen Kunststudium gründete er dieses Einzelunternehmen und führte es bis jetzt fort.

Zum 01.01.2014 verkaufte – der zu diesem Zeitpunkt 70-jährige – Anton diesen Gewerbebetrieb an Berta. Für die Entrichtung des Kaufpreises wird folgende Vereinbarung getroffen:

1. Berta zahlt 11 Jahresraten – jeweils zum 31.12., beginnend am 31.12.2014, i.H.v. 100.000 €.
2. Eine Verzinsung ist nicht vereinbart.
3. Im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindet sich eine Beteiligung an der X-AG (Buchwert 10.000 €).
4. 10 % des Kaufpreises sollen auf diese Beteiligung entfallen.
5. Das Kapitalkonto des Einzelunternehmens beträgt zum Zeitpunkt des Verkaufs 100.000 €.
6. Nach dem Inhalt des Kaufvertrages wurde die Ratenzahlung vereinbart, um dem Anton eine Versorgung zu verschaffen.

Aufgabe: Welche steuerlichen Folgen ergeben sich für Anton aus diesem Veräußerungsvorgang in den Jahren 2014, 2015 und 2016?

Lösung:

Es handelt sich um eine Betriebsveräußerung im Ganzen i.S.d. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG, weil Anton seinen ganzen Gewerbebetrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen an Berta verkauft. Veräußerungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 2 EStG der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten und des Werts des Betriebsvermögens.

Da die Raten während eines Zeitraums von mehr als 10 Jahren geleistet werden und sich aus dem Vertrag die Absicht des Veräußerers ergibt, sich mit diesen Ratenzahlungen auch zugleich eine Versorgung zu verschaffen, ist R 16 Abs. 11 EStR auch auf die Ratenzahlungen anzuwenden; H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH.

Anton hat somit in Bezug auf die Raten ein Wahlrecht. Er kann sich für die Sofortversteuerung oder für die Zuflussbesteuerung entscheiden.

Sofortversteuerung

Jahr 2014:

Bei der Sofortversteuerung ermittelt sich der Veräußerungspreis aus dem Barwert der Ratenzahlungen. Nach Anlage 9a zum § 13 BewG (alternativ § 12 Abs. 3 BewG i.V.m. Beck StE 200 § 12/1 Tab. 2) ergibt sich für 11 Raten ein Kapitalwert von 8,315. Der ermittelte Ratenbarwert für 11 Jahresraten von jeweils 100.000 € beträgt dementsprechend 831.500 €.

Hinweis! Der Veräußerungspreis kann nicht direkt der Aufgabenstellung entnommen werden, wenn eine Ratenzahlung über mehrere Jahre vereinbart und diese unverzinslich ist.

Band 5

Fälle und Lösungen zum Steuerrecht

Woldemar Wall/Heiko Schröder

Falltraining Körperschaftsteuer

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

3. Einkommensermittlung

3.1 Grundfälle der Einkommensermittlung

Fall 1: § 2a Abs. 1 EStG

Christian W. und Clara W. sind auf dem Gebiet der Paläontologie zwei der führenden Experten für Sauropoden. Beide sind zu jeweils 50 % Gesellschafter der Archäologischen Gesellschaft zu Leipzig GmbH (AGL) mit Sitz und Geschäftsleitung in Leipzig.

Gegenstand der Gesellschaft ist das Aufsuchen, Erforschen und das Überlassen des Know-how „wo finde ich Sauropoden“. Da alle entsprechenden Fundorte in Deutschland bereits in vollen Umfang erforscht waren, gründete die Firma AGL nach ersten erfolgversprechenden Funden im Wirtschaftsjahr 2011 im Hochgebirge von Bhutan eine Betriebsstätte.

Gegenstand der Betriebsstätte war zum einen der Handel mit Schaukeln (ca. 50 % des Bruttoumsatzes) und das Überlassen von Know-how. Die Umsatzanteile änderten sich im gesamten Zeitraum im Verhältnis zueinander nur unwesentlich.

Nachdem in den ersten beiden Wirtschaftsjahren in Bhutan erhebliche Gewinne erwirtschaftet wurden, erzielte die Firma AGL im Wirtschaftsjahr 2013 wegen eines zu langen Winters in Bhutan lediglich einen Jahresüberschuss in Höhe von 45.000 €. Darin enthalten ist ein Verlust in Höhe von 25.000 €, der auf die Geschäftstätigkeit in Bhutan zurückzuführen ist.

Aufgabe: Wie ist der Verlust im Wirtschaftsjahr 2013 steuerlich zu berücksichtigen? Ein zu versteuerndes Einkommen ist nicht zu ermitteln.

Lösung:

Die Firma AGL hat im Wirtschaftsjahr 2013 sowohl ihren Sitz (§ 11 AO) als auch ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG). Sie ist daher mit sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 KStG, soweit dies nicht durch ein DBA eingeschränkt wird (§ 2 AO). Mit Bhutan wurde kein DBA abgeschlossen. Einschränkungen aufgrund eines DBA's bestehen daher nicht.

Zu prüfen ist, ob das „Prinzip der Besteuerung sämtlicher Einkünfte“ (§ 7 Abs. 1 und 2 KStG) gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2a EStG eingeschränkt wird.

Die Steuerpflichtige verfügt in Bhutan aufgrund der festen Einrichtung, die der Tätigkeit der Steuerpflichtigen dient über eine Betriebsstätte gem. § 12 S. 1 AO. Diese Einkünfte stellen gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 34d Nr. 2a EStG ausländische Einkünfte dar, da die Betriebsstätte im Ausland belegen ist.

Bhutan ist ein Drittstaat nach § 2a Abs. 2a S. 1 EStG, weil dieser Staat weder ein Mitgliedstaat der Europäischen Union noch ein Staat ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist.

Im Wirtschaftsjahr 2013 wurde durch diese Betriebsstätte ein Verlust in Höhe von 25.000 € erzielt. Diese negativen Einkünfte dürfen zunächst nach § 2a Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG nur mit positiven Einkünften derselben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden, soweit nicht § 2a Abs. 2 S. 1 zur Anwendung kommt.

Im Wirtschaftsjahr 2013 werden in Bhutan sowohl produktive Einkünfte (Handel mit Schaukeln § 2a Abs. 2 S. 1 EStG) als auch nicht produktive Einkünfte (Überlassung von Know-how) erzielt.

Für die Qualifizierung der Betriebsstätte ist daher zunächst zu prüfen, ob die Betriebsstätte fast ausschließlich produktive Erträge erzielt (R 5 Abs. 3 EStR i.V.m. A 76 Abs. 8 und Abs. 9 S. 1 und 2 KStR 1995). Aufgrund der Darstellung im Sachverhalt betragen die unproduktiven Erträge im Wirtschaftsjahr ca. 50 % der Bruttoerträge dieser Betriebsstätte. Die Grenze von mind. 90 % Erträge aus produktiver Tätigkeit wurde deshalb nicht erfüllt. Die Erträge dieser Betriebsstätte sind daher im Wirtschaftsjahr 2013 als unproduktiv zu qualifizieren. Die Ausnahmeregelung in § 2 Abs. 2 S. 1 EStG ist daher für das Wirtschaftsjahr 2013 nicht anzuwenden.

In dem Veranlagungszeitraum 2013 dürfen deshalb die Betriebsstätteneinkünfte aus Bhutan das Einkommen der Steuerpflichtige gem. § 2a Abs. 1 S. 1 EStG (Verlustausgleichsbeschränkung und Verlustabzugsbeschränkung) nicht mindern. Sie können nur mit Einkünften derselben Art (unproduktive gewerbliche Betriebsstätteneinkünfte) und aus demselben Staat (Bhutan) ausgeglichen werden. Ein Ausgleich ist wegen fehlender weiterer Betriebsstätteneinkünfte in 2013 jedoch nicht möglich.

Ein Verlustrücktrag gem. § 10d EStG ist für diese Einkünfte ebenfalls nicht möglich (§ 2a Abs. 1 S. 1 EStG). Die negativen Einkünfte aus Bhutan können jedoch mit positiven Einkünfte derselben Art und aus demselben Staat in den folgenden Veranlagungszeiträumen ausgeglichen werden (§ 2a Abs. 1 S. 3 EStG).

Des Weiteren ist, insoweit als ein Ausgleich dieses Verlustes im Veranlagungszeitraum 2013 nicht erfolgen konnte, eine gesonderte Feststellung für die verbleibenden negativen Einkünfte (25.000 €) zu fertigen. Hierbei sind die negativen Einkünfte entsprechend § 10d Abs. 4 EStG nach ihrer Art und nach dem Quellenstaat gesondert festzustellen.

Fall 2: Spendenabzug

Die Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Dresden sammelt deutschlandweit wirtschaftliche Daten von Unternehmen, um diese gegen Entgelt Dritten zur Verfügung zu stellen. Sie ermittelt ihren Gewinn nach einem kalendergleichen Wirtschaftsjahr durch Betriebsvermögensvergleich. Umsatzsteuerlich gilt für sie die Regelbesteuerung. Im Wirtschaftsjahr 2013 erzielt sie einen Jahresüberschuss i.H.v. 120.000 €. Dabei wurden die nachfolgenden Aufwendungen innerbilanziell als Betriebsausgaben verbucht:

- Spende an das Deutsche Rote Kreuz i.H.v. 2.000 €.
- Spende an die Technische Universität Dresden i.H.v. 3.000 € zur Verwendung für wissenschaftliche Zwecke.
- Parteispende an die FDP i.H.v. 1.000 €.
- Spende an die evangelische Kirche in Dresden i.H.v. 4.000 €.
- Zuwendung an den Greenpeace e.V. i.H.v. 3.000 €; die Zuwendung erfolgte zur Einstellung eines Gerichtsverfahrens wegen Verletzung von Persönlichkeitsrechten bei einem Dresdner Gericht.

Sämtliche Aufwendungen wurden durch Banküberweisung beglichen. Soweit besondere Belege zur steuerlichen Abzugsfähigkeit erforderlich sind, liegen diese vor. Die Summe aus Umsatz, sowie Löhne und Gehältern beträgt im Wirtschaftsjahr 2013 insgesamt 8.000.000 €

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH für den Veranlagungszeitraum 2013!

Lösung:

Die Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland (§ 1 Abs. 3 KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist als Handelsgesellschaft (§ 13 Abs. 3 GmbHG) auch Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB). Demnach besteht eine Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Diese gilt auch steuerlich (§ 140 AO). Die GmbH hat daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (§ 5 Abs. 1 EStG). Sie erzielt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die GmbH als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Die Behandlung sämtlicher im Sachverhalt genannter Aufwendungen als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) ist korrekt, da bei einer Kapitalgesellschaft kein privater Bereich besteht. Die Abzugsfähigkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Hierzu sind sämtliche Aufwendungen zunächst außerbilanziell hinzuzurechnen (Zurechnung i.H.v. 13.000 €). Grundlage hierfür ist u.a. § 9 Abs. 2 S. 1 KStG, da als Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug, das Einkommen vor Spenden und Verlustabzug heranzuziehen ist.

Die Spende an das Deutsche Rote Kreuz ist begünstigt. Es handelt sich um gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Spende an die Technische Universität Dresden ist begünstigt. Es handelt sich um gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Spende an die FDP ist eine freiwillige Zuwendung, die jedoch im § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht genannt wird. Ein Abzug nach dieser Vorschrift scheidet demnach aus. Ferner unterliegen Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 6 EStG (R 32 Abs. 1 KStR). Es verbleibt daher bei der außerbilanziellen Zurechnung.

Die Spende an die evangelische Kirche ist begünstigt. Es handelt sich um eine Zuwendung an eine religiöse Gemeinschaft i.S.d. § 54 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Zahlung an Greenpeace e.V. stellt keine Spende i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dar, da es an der notwendigen Freiwilligkeit mangelt. Die Zahlung wird vielmehr geleistet, um die Einstellung eines Gerichtsverfahrens zu erreichen. Der Abzug der Aufwendungen ist gleichwohl nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG (R 32 Abs. 1 KStR) und § 10 Nr. 3 KStG zu versagen. Es verbleibt daher bei der außerbilanziellen Zurechnung.

Insgesamt ergeben sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG begünstigte Aufwendungen i.H.v. 9.000 €. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des abzugsfähigen Betrages ist das Einkommen i.S.d. § 9 Abs. 2 S. 1 KStG. Dieses ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	120.000 €
Außerbilanzielle Zurechnung	+ 13.000 €
Bemessungsgrundlage	= 133.000 €

Der Höchstbetrag ermittelt sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 a KStG mit 20 % von 133.000 €. Damit ergibt sich ein Betrag von 26.600 €. Alternativ ergibt sich ein Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1b KStG i.H.v. 32.000 € (= 8.000.000 € × 0,4 %). Die tatsächlich geleisteten und nachgewiesenen Aufwendungen betragen nur 9.000 €. Sie können daher in voller Höhe berücksichtigt werden. Das zu versteuernde Einkommen ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	120.000 €
Außerbilanzielle Zurechnung	+ 13.000 €
Abzugsfähige Spenden	./ 9.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	= 124.000 €

Fall 3: Spendenabzug – Alternative

Die Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Dresden sammelt deutschlandweit wirtschaftliche Daten von Unternehmen, um diese gegen Entgelt Dritten zur Verfügung zu stellen. Sie ermittelt ihren Gewinn nach einem kalendergleichen Wirtschaftsjahr durch Betriebsvermögensvergleich. Umsatzsteuerlich gilt für sie die Regelbesteuerung. Im Wirtschaftsjahr 2013 erzielt sie einen Jahresüberschuss i.H.v. 12.000 €. Dabei wurden die nachfolgenden Aufwendungen innerbilanziell als Betriebsausgaben verbucht.

- Spende an das Deutsche Rote Kreuz i.H.v. 2.000 €.
- Spende an die Technische Universität Dresden i.H.v. 3.000 € zur Verwendung für wissenschaftliche Zwecke.
- Parteispende an die FDP i.H.v. 1.000 €.
- Spende an die evangelische Kirche in Dresden i.H.v. 4.000 €.
- Zuwendung an den Greenpeace e.V. i.H.v. 3.000 €; die Zuwendung erfolgte zur Einstellung eines Gerichtsverfahrens wegen Verletzung von Persönlichkeitsrechten bei einem Dresdner Gericht.

Sämtliche Aufwendungen wurden durch Banküberweisung beglichen. Soweit besondere Belege zur steuerlichen Abzugsfähigkeit erforderlich sind, liegen diese vor. Die Summe aus Umsatz, sowie Löhne und Gehältern beträgt im Wirtschaftsjahr 2013 insgesamt 800.000 €.

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH für den Veranlagungszeitraum 2013!

Lösung:

Die Dresdner Wirtschaftsauskunft GmbH ist als Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Die GmbH ist als Handelsgesellschaft (§ 13 Abs. 3 GmbHG) auch Kaufmann (§ 6 Abs. 1 HGB). Demnach besteht eine Buchführungspflicht (§ 238 Abs. 1 HGB). Diese gilt auch steuerlich (§ 140 AO). Die GmbH hat daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (§ 5 Abs. 1 EStG). Sie erzielt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, da die GmbH als Kapitalgesellschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist.

Die Behandlung sämtlicher im Sachverhalt genannter Aufwendungen als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) ist korrekt, da bei einer Kapitalgesellschaft kein privater Bereich besteht. Die Abzugsfähigkeit von Spenden und Mitgliedsbeiträgen richtet sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG. Hierzu sind sämtliche Aufwendungen zunächst außerbilanziell hinzuzurechnen (Zurechnung i.H.v. 13.000 €). Grundlage hierfür ist u.a. § 9 Abs. 2 S. 1 KStG, da als Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug, das Einkommen vor Spenden und Verlustabzug heranzuziehen ist.

Die Spende an das Deutsche Rote Kreuz ist begünstigt. Es handelt sich um gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 9 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Spende an die Technische Universität Dresden ist begünstigt. Es handelt sich um gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Spende an die FDP ist eine freiwillige Zuwendung, die jedoch im § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG nicht genannt wird. Ein Abzug nach dieser Vorschrift scheidet demnach aus. Ferner unterliegen Aufwendungen zur Förderung staatspolitischer Zwecke dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 6 EStG (R 32 Abs. 1 KStR). Es verbleibt daher bei der außerbilanziellen Zurechnung.

Die Spende an die evangelische Kirche ist begünstigt. Es handelt sich um eine Zuwendung an eine religiöse Gemeinschaft i.S.d. § 54 AO, die Zuwendung erfolgt freiwillig und ohne direkte Gegenleistung. Der Belegnachweis i.S.d. § 50 Abs. 1 EStDV liegt lt. Sachverhalt vor.

Die Zahlung an Greenpeace e.V. stellt keine Spende i.S.d. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG dar, da es an der notwendigen Freiwilligkeit mangelt. Die Zahlung wird vielmehr geleistet, um die Einstellung eines Gerichtsverfahrens zu erreichen. Der Abzug der Aufwendungen ist gleichwohl nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG (R 32 Abs. 1 KStR) und § 10 Nr. 3 KStG zu versagen. Es verbleibt daher bei der außerbilanziellen Zurechnung.

Insgesamt ergeben sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG begünstigte Aufwendungen i.H.v. 9.000 €. Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des abzugsfähigen Betrages ist das Einkommen i.S.d. § 9 Abs. 2 S. 1 KStG. Dieses ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	12.000 €
Außerbilanzielle Zurechnung	+ 13.000 €
Bemessungsgrundlage	= 25.000 €

Der Höchstbetrag ermittelt sich nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1a KStG mit 20 % von 25.000 €. Damit ergibt sich ein Betrag von 5.000 €. Alternativ ergibt sich ein Höchstbetrag nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1b KStG i.H.v. 3.200 € (= 800.000 € × 0,4 %). Die tatsächlich geleisteten und nachgewiesenen Aufwendungen betragen 9.000 €. Es ist daher nur ein Abzug i.H.d. Höchstbetrages von 5.000 € möglich. Das zu versteuernde Einkommen ermittelt sich wie folgt:

Jahresüberschuss	12.000 €
Außerbilanzielle Zurechnung	+ 13.000 €
Abzugsfähige Spenden	./ 5.000 €
Zu versteuerndes Einkommen	= 20.000 €

Der Betrag der nicht ausgeschöpften Spenden i.H.v. 4.000 € (= 9.000 € abzüglich 5.000 €) ist gesondert festzustellen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 10 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG) und kann in Folgejahren im Rahmen der Höchstbeträge als Spende berücksichtigt werden (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 9 KStG).

Fall 4: Verein

Der „Wir wissen nicht was wir tun“ e.V. ist als nicht gemeinnütziger Verein seit 1993 im Vereinsregister eingetragen. Er hat seinen Sitz in Radebeul bei Dresden. Im Jahr 2013 erzielt er die nachfolgenden Einkünfte/Einnahmen:

Im Veranlagungszeitraum 2013 betragen die zuzurechnenden Einkünfte aus einer Forstwirtschaft insgesamt 3.500 € (Umsatz im Jahr 2013 insgesamt 20.000 €).

Die Zinsen aus einer Spareinlage betragen 2.500 €. Die auszahlende Bank behielt die gesetzlichen Abzugsbeträge ein.

Die Einnahmen aus der Vermietung einer Eigentumswohnung (Baujahr 1992) in Meißen betragen 350 €/Monat. Die laufenden Kosten der Wohnung beliefen sich auf 50 €/Monat. Der Verein hatte die Eigentumswohnung im Januar 2007 erworben. Die Anschaffungskosten betragen 50.000 € (Anteil Grund und Boden 20 %). Zum 31.12.2013 veräußerte der Verein die Wohnung für 60.000 €. Die Zahlung des Kaufpreises erfolgte noch am 31.12.2013.

Aufgabe: Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Wir wissen nicht was wir tun e.V. für den Veranlagungszeitraum 2013!

Lösung:

Der Wir wissen nicht was wir tun e.V. ist als juristische Person des privaten Rechts mit Geschäftsleitung (§ 10 AO) und Sitz (§ 11 AO) im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG). Die Steuerpflicht erstreckt sich auf das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Der Verein ist keine Körperschaft nach § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 KStG und kann demnach alle Einkunftsarten erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG, R 32 Abs. 2 KStR). Der Ermittlungszeitraum ist dabei grundsätzlich das Kalenderjahr (§ 7 Abs. 3 KStG). Eine Buchführungspflicht nach § 140 AO kommt nicht in Betracht, da der Verein kein Kaufmann i.S.d. HGB ist. Die Buchführungspflicht nach § 141 AO scheidet aufgrund des zu geringen Umsatzes bzw. Gewinns ebenfalls aus.

Hinsichtlich der Forstwirtschaft erzielt der Verein Einkünfte aus einer Land- und Forstwirtschaft nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Gewinn (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG), welcher im vorliegenden Fall auch nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt werden kann. Die Einkünfte sind durch den Sachverhalt bereits mit 3.500 € vorgegeben. Es ergeben sich keine Änderungen.

Hinsichtlich der Zinsen erzielt der Verein Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Diese werden bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) besteuert. Die Kapitalertragsteuer i.H.v. 625 € (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) und der Solidaritätszuschlag i.H.v. 34,37 € (§ 3 Abs. 1 Nr. 5, § 4 S. 1 SolZG) dürfen weder die Einkünfte noch das zu versteuernde Einkommen mindern (§ 10 Nr. 2 KStG, H 48 „Nichtabziehbare Steuern“ KStH). Sie können jedoch auf die festzusetzende Körperschaftsteuer bzw. Solidaritätszuschlag angerechnet werden (§ 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG bzw. § 51a Abs. 1 i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG). Von den Einnahmen ist weiterhin der Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 S. 1 EStG (§ 8 Abs. 10 KStG; R 32 Abs. 2 S. 2 KStR analog) zum Abzug zu bringen. Damit ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 1.699 € (= 2.500 € ./ . 801 €).

Die Vermietung der Eigentumswohnung führt zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). § 11 gilt. Die monatliche Miete stellt eine Einnahme i.S.d. § 8 Abs. 1 EStG dar und ist bei Zufluss (§ 11 Abs. 1 EStG) zu erfassen (12 Monate × 350 € = 4.200 €). Die laufenden Kosten sind als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG bei Abfluss (§ 11 Abs. 2 EStG) zu berücksichtigen (12 Monate × 50 € = 600 €). Ferner ist auch die Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten berücksichtigungsfähig (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG). Bemessungsgrundlage bilden die Anschaffungskosten des Gebäudeteils (R 7.3 Abs. 1 EStR). Dieser ermittelt sich durch Aufteilung der Gesamtanschaffungskosten i.H.v. 50.000 € (§ 255 Abs. 1 HGB) in Gebäude sowie Grund und Boden (H 7.3 „Kaufpreis-Aufteilung“ EStH). Demnach ergeben sich Anschaffungskosten für den Gebäudeteil i.H.v. 40.000 €. Die Absetzung für Abnutzung ermittelt sich nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG mit 2 Prozent (= 800 €). Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich wie folgt:

Einnahmen	4.200 €
Laufende Kosten	./ . 600 €
Absetzung für Abnutzung	./ . 800 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	2.800 €

Hinsichtlich der Veräußerung der Eigentumswohnung ist ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu prüfen. Die Anschaffung (= Januar 2007) und die Veräußerung (= Dezember 2012) liegen offensichtlich innerhalb der 10-Jahresfrist. Die Steuerbefreiung nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG ist nicht erfüllt, da der Verein die Wohnung nicht zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann. Somit erzielt der Verein sonstige Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft (§ 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Es handelt sich um Überschusseinkünfte (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Der Besteuerungszeitpunkt ermittelt sich ausschließlich nach dem Zuflussprinzip (§ 11 Abs. 1 EStG, H 23 „Werbungskosten“ EStH). Der Veräußerungsgewinn ist nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG zu ermitteln. Die Anschaffungskosten des Gebäudeteils sind dabei um die in Anspruch genommenen Beträge der Absetzung für Abnutzung zu kürzen (5.600 € = 7 Jahre × 800 €). Demnach ergibt sich der nachfolgende Veräußerungsgewinn:

Veräußerungspreis	60.000 €
Anschaffungskosten Grund und Boden	./ . 10.000 €
Gekürzte Anschaffungskosten Gebäudeteil	./ . 34.400 €
Veräußerungsgewinn	= 15.600 €