

- Übertragung des Kinderfreibetrages i. S. d. § 32 Abs. 6 S. 1 Alt. 1 EStG
 - Der Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 S. 1 Alt. 1 EStG) von geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Eltern steht beiden Elternteilen grds. je zur Hälfte zu.
 - Eine Übertragung des Kinderfreibetrags von einem Elternteil auf den anderen Elternteil ist möglich, wenn
 - ein Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung gegenüber dem Kind für das Kalenderjahr im Wesentlichen nicht nachkommt oder
 - der andere Elternteil mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig ist (§ 32 Abs. 6 S. 6 EStG).
 - Demnach wird ein dem anderen Elternteil zustehender Kinderfreibetrag übertragen, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:
 - Elternpaar ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig,
 - Ehegattenwahlrecht i. S. d. § 26 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 - 3 EStG liegt **nicht** vor,
 - Antrag eines Elternteils,
 - Der Steuerpflichtige, nicht jedoch der andere Elternteil kommt Unterhaltsverpflichtung nach, oder der andere Elternteil ist mangels Leistungsfähigkeit nicht unterhaltspflichtig.
 - Eine Übertragung des Kinderfreibetrags scheidet hingegen für einen Elternteil für Zeiträume aus, für die dieser Leistungen nach dem Unterhaltsvorschussgesetz bezieht, weil dieser insoweit nicht allein für den Unterhalt des Kindes aufkommt (§ 32 Abs. 6 S. 7 EStG).

- Hinweis

Der barunterhaltsverpflichtete Elternteil leistet einen wesentlichen Unterhaltsbeitrag, wenn er seiner Verpflichtung zu **mindestens 75 %** nachkommt (R 32.13 Abs. 2 S. 1 EStR). Der Elternteil, in dessen Obhut sich das Kind befindet, leistet seinen Unterhalt zu 100 % durch die Betreuung des Kindes (BMF v. 28.06.2013, Beck'sche Erlasse 1 § 32/3, Rn. 2, R 32.13 Abs. 2 S. 2 EStR).

Die Übertragung des Kinderfreibetrags führt stets auch zur Übertragung des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 S. 6 Hs. 2 EStG, BMF v. 28.06.2013, Beck'sche Erlasse 1 § 32/3, Rn. 5).

Grundsatz

„Gebäude als einheitliches Wirtschaftsgut“ (R 4.2 Abs. 5 EStR, H 4.2 Abs. 5 „Unselbständige ...“ EStH)

D. h. mit allen unselbständigen Gebäudeteilen, auch wenn diese eine kürzere Nutzungsdauer als das (Gesamt-) Gebäude selbst haben.

Ein Gebäudeteil ist unselbständig, wenn er der eigentlichen Nutzung des Gebäudes dient (z. B. Fenster, Heizkessel, Türen, etc.; vgl. H 6.4 „...“ EStH). Die Erstbeschaffung dieser unselbständigen Gebäudeteile stellt HK bzw. AK des Gebäudes dar.

Unselbständige Gebäudeteile sind keine eigenständigen Wirtschaftsgüter und können deshalb nicht eigenständig nach § 6 EStG bewertet und nach § 7 EStG abgeschrieben werden.

Mithin entsprechen die unselbständigen Gebäudeteile mindestens den wesentlichen Bestandteilen eines Gebäudes i. S. d. § 94 Abs. 2 BGB.

Folgen

Die Abschreibung der unselbständigen Gebäudeteile erfolgt einheitlich zusammen mit dem Gebäude.

Wird ein unselbständiger Gebäudeteil funktionsgleich ersetzt (z. B. Austausch der Fenster), liegt sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor (R 21.1 Abs. 1 S. 1 EStR, H 21.1 „Erhaltungsaufwand“ EStH).

Beachte aber: BMF v. 18.07.2003, Beck'sche Erlasse 1 § 21/8

Dies gilt auch, wenn z. B. die alte Ölheizung durch eine moderne Pelletheizung in Kombination mit einer Solaranlage getauscht wird → Funktionsgleiche Ersetzung = sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand.

Beachte

- Bei **Wohngebäuden** zählen auch Garagen, Umzäunung und Zugangswege zu den unselbständigen Gebäudeteilen, auch bei räumlicher Trennung (R 4.2 Abs. 5 S. 2 EStR, H 4.2 Abs. 5 „Unselbständige ...“ Sps. 6 EStH, H 6.4 „Umzäunung“ EStH); hier Unterscheidung zur Behandlung bei Betriebsgrundstücken.
- Hofbefestigung, Zufahrt und Umzäunung von **Betriebsgrundstücken** sind dagegen grundsätzlich eigenständige, unbewegliche Wirtschaftsgüter (H 6.4 „Außenanlagen“ EStH, H 7.1 „Unbewegliche ...“ EStH).
 - Unter Umständen kann es sich auch um eine Betriebsvorrichtung handeln, wenn die Außenanlage in erster Linie dem in dem Gebäude ausgeübten Betrieb dient (z. B. Hofbefestigung wegen Lkw-Waage, Benzinabscheider an Tankstellen usw., R 7.1 Abs. 3 EStR, H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH).

Abgrenzung AK, HK, Erhaltungsaufwand, anschaffungsnahe Aufwendungen

1. Allgemeines

siehe auch BMF v. 18.07.2003, Beck'sche Erlasse 1 § 21/8. Dieses Schreiben erläutert ausführlich und gut strukturiert, wie Maßnahmen an einem Gebäude einzuordnen sind. Es gliedert sich dabei wie folgt:

- I. Anschaffungskosten (Rn. 1 - 16)
- II. Herstellungskosten (Rn. 17 - 32)
- III. Zusammentreffen von AK oder HK mit Erhaltungsaufwendungen (Rn. 33 - 35)
- IV. Feststellungslast (Rn. 36 - 38)
- V. Anwendungsregelung (Rn. 39)

2. Anschaffungskosten (Rn. 1 - 16)

Ordnen Sie die Aufwendungen des Klausursachverhalts im Falle einer Anschaffung (in Abgrenzung zur Bauherreneigenschaft nach § 15 EStDV) in eine dieser 5 Gruppen des § 255 Abs. 1 HGB ein (Rn. 1).

Erwerbskosten	Betriebsbereiter Zustand	Nebenkosten	nachträgliche AK	Preisnachlass
II	II	II	II	II
Kaufpreis in verschiedenen Varianten (Barpreis, Schuldübernahme, Raten- / Rentenkauf usw.)	Aufwendungen, um das Gebäude entsprechend seiner Zweckbestimmung nutzen zu können, nach objektiver oder subjektiver Betrachtung ↓ Weiter auf nächster Karte	Einzelne Zuordnung zum WG „Gebäude“; z. B. – Grunderwerbsteuer – Notarkosten – Grundbuchamt – Fahrtkosten, usw.	Veranlasst durch den Erwerbsvorgang, aber entstanden nach der Anschaffung (= Übergang von N. u. L. nach § 9a EStDV); insb. Notar- und Grundbuchkosten für die Auflassung	Anzusetzen, wenn tatsächlich in Anspruch genommen (H 6.2 „Skonto“ EStH)

Die Beurteilung erfolgt für jeden Gebäudeteil, aber auch für einzelne Wohnungen eines Mietwohngrundstücks, gesondert (Rn. 2).

Erwerbskosten	Betriebsbereiter Zustand	Nebenkosten	Nachträgliche AK	Preisnachlass
	<p>• Objektive Funktionsuntüchtigkeit (Rn. 6)</p> <ul style="list-style-type: none"> – Wesentliche Teile sind nicht nutzbar (z. B. defekte Heizung). <p>• Subjektive Funktionsuntüchtigkeit (Rn. 7)</p> <ul style="list-style-type: none"> – Gebäude ist für die konkrete Zweckbestimmung des Erwerbers nicht nutzbar (z. B. Umbau der Elektroinstallation, weil bisher Nutzung als Wohngebäude und jetzt Nutzung zu Bürozwecken). – Zur konkreten Zweckbestimmung des Erwerbers gehört auch, welchen Standard das Gebäude haben soll (vgl. Rn. 9 - 14); z. B. Standard bisher „Sehr einfach“, jetzt nach der Maßnahme „Mittel“. <p>Die verschiedenen Standards sind in den Rn. 11 - 13 erläutert. Der Standard bezieht sich im Wesentlichen auf die zentralen Ausstattungsmerkmale:</p> <p>Heizungsinstallation, Sanitärinstallation, Elektroinstallation und Fenster</p> <p>Führt ein Bündel von Baumaßnahmen bei mindestens drei dieser Bereiche zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswerts, so hebt sich der Standard. Bloße substanzerhaltende Maßnahmen zählen nicht.</p> <p><u>Beachte</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Nutzt der Erwerber das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung, ist es ab diesem Zeitpunkt grundsätzlich betriebsbereit. • Ein Gebäude ist objektiv funktionsuntüchtig, wenn wesentliche Teile objektiv nicht nutzbar sind. • Wird das Gebäude im Zeitpunkt der Anschaffung nicht genutzt, ist zu prüfen, ob es auch subjektiv funktionstüchtig ist. • Die Beurteilung erfolgt für jeden Gebäudeteil, aber auch für einzelne Wohnungen eines Mietwohngrundstücks, gesondert (Rn. 2). 			

Klausurtyp

Achten Sie in Klausuren darauf, ob bei umfangreichen Baumaßnahmen mind. 3 dieser zentralen Ausstattungsmerkmale angesprochen sind und inwieweit eine Standardhebung beschrieben wird! In diesen Fällen müssen Sie auf die Thematik der Standardhebung eingehen, um alle Punkte zu erhalten.

3. Herstellungskosten (Rn. 17 - 32)

HK sind Aufwendungen i. S. d. § 255 Abs. 2 HGB für die ...

... **Herstellung** eines Gebäudes (Rn. 18)

→ bei Vollverschleiß können Instandsetzungs- und Modernisierungsarbeiten zu Herstellungskosten führen.

... **Erweiterung** (Rn. 19 - 24); dies lässt wiederum 3 Möglichkeiten zu:

Aufstockung / Anbau	Vergrößerung der nutzbaren Fläche	Substanzmehrung
<p style="text-align: center;"> </p> <p>mit gleichem Nutzungs- und Funktionszusammenhang wie das bisherige Gebäude</p> <p style="text-align: center;">ABER</p> <p>Entsteht ein vom bisherigen Gebäude unterschiedlich genutztes, anderes WG, handelt es sich um Herstellungskosten für ein anderes WG (R 7.3 Abs. 5 EStR, H 7.3 „Keine nachträglichen ...“ EStH).</p>	<p style="text-align: center;"> </p> <p>Hierbei ist auch eine geringfügige Vergrößerung ausreichend, z. B. wird ein Dachfenster durch eine Dachgaube ersetzt und die Wohnfläche lt. Wohnflächenberechnungsverordnung vergrößert.</p>	<p style="text-align: center;"> </p> <p>z. B. Errichtung einer Außentreppe</p> <p style="text-align: center;">NICHT aber</p> <p>wenn lediglich Modernisierung entsprechend des technischen Fortschritts erfolgt, z. B. bei Umstellung der Heizungsanlage von Einzelöfen auf eine Zentralheizung.</p>

... über den **ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung** (Rn. 25 - 30)

- Maßnahmen, die über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-) Erneuerung hinausgehen
- den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und
- damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird.

Beachte

Dabei ist auf den ursprünglichen Zustand im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung durch den Steuerpflichtigen bzw. bei Schenkung oder Erbfall auf den Zustand beim Rechtsvorgänger abzustellen (Rn. 26). Baumaßnahmen können auch zu Herstellungskosten führen, wenn ein Bündel von Maßnahmen über mehrere Veranlagungszeiträume (grds. 5 Jahre) zu einer Hebung des Standards führt (sog. Sanierung in Raten; Rn. 31).

4. Erhaltungsaufwand

Definition

Erhaltungsaufwand sind Aufwendungen für die laufende Instandhaltung, insbesondere die Erneuerung von bereits vorhandenen Teilen, Einrichtungen oder Anlagen (R 21.1 Abs. 1 S. 1 EStR, H 21.2 „Erhaltungsaufwand“ EStH).

Werden unselbständige Gebäudeteile funktionsgleich ersetzt, liegt regelmäßig sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand vor.

Beispiel

Die alte Ölheizung wird durch eine neue Pelletsheizung ersetzt.

Lösung

Es handelt sich um Erhaltungsaufwendungen, da lediglich eine funktionsgleiche Ersetzung erfolgt, auch wenn damit eine wert-erhöhende Modernisierung verbunden ist.

Zeitpunkt des Abzugs als BA bzw. WK

- bei **Betriebsvermögensvergleich** (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG)
 - im Wirtschaftsjahr der Entstehung, d. h. bei Vollendung der Bauleistungen; ggf. ist auch eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung erforderlich (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB).
- bei **EÜR** (§ 4 Abs. 3 EStG)
 - im Kalenderjahr der Zahlung (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG), inkl. in Rechnung gestellte USt (H 9b „Gewinnermittlung ...“ EStH)
- bei **Überschusseinkünften** (insb. Einkünfte aus V + V)
 - im Kalenderjahr der Zahlung (§ 11 Abs. 2 S. 1 EStG), inkl. in Rechnung gestellte USt (H 9b „Gewinnermittlung ...“ EStH).

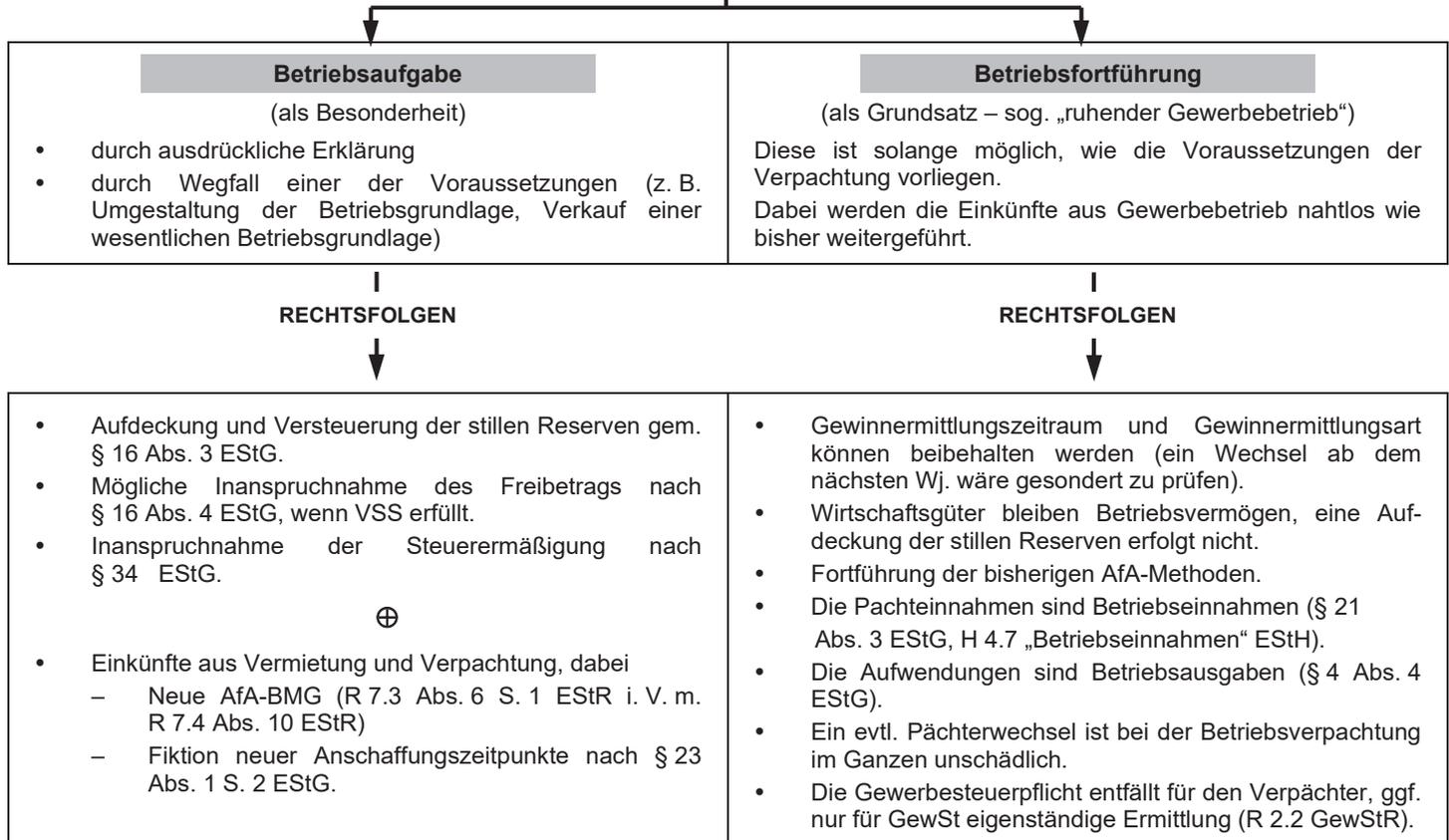
Besonderheit

Verteilung größeren Erhaltungsaufwands (§ 82b EStDV, R 21.1 Abs. 6 EStR).

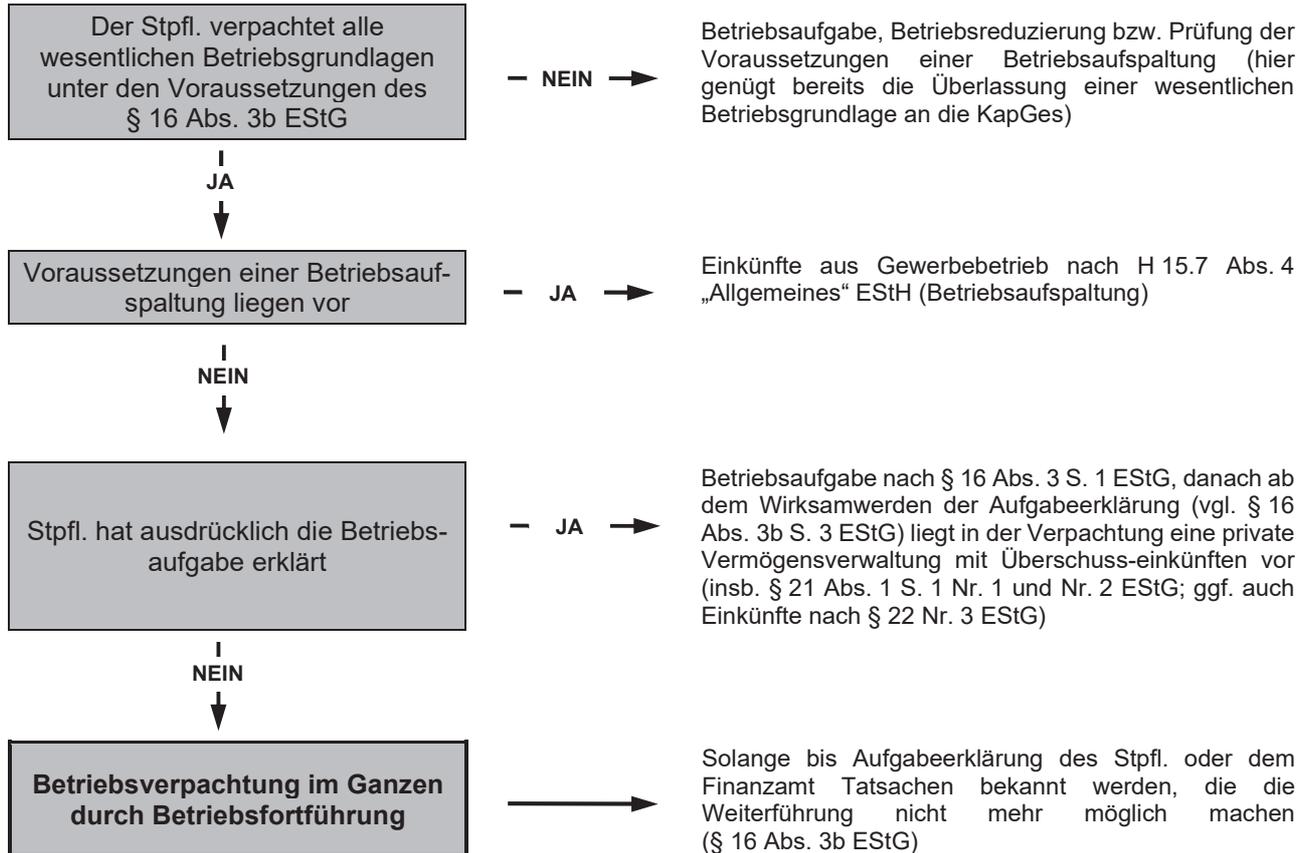
Bei Gebäuden, die nicht zu einem BV gehören und die überwiegend Wohnzwecken (mehr als 50%) dienen, **kann** der Stpfl. die Aufwendungen auf 2 bis 5 Jahre gleichmäßig verteilen.

- Bei Veräußerung, Beendigung der Einkünfteerzielung oder Einlage in ein Betriebsvermögen ist der noch nicht abgezogene Betrag in einer Summe als Werbungskosten zu berücksichtigen (§ 82b Abs. 2 EStDV).

Daraus entsteht das sog. „**Verpächterwahlrecht**“



Folgende **Prüfungsreihenfolge** würde sich anbieten:



- Haftung für Verbindlichkeiten der Vor-GmbH

Die Beschränkung der Haftung auf das Vermögen der GmbH nach § 13 Abs. 2 GmbHG greift bei der Vor-GmbH noch nicht.

o Die Haftung vor der Eintragung der GmbH

Als haftende Personen stehen den Gläubigern einer Vor-GmbH alle Personen, die vor der Eintragung für die Gesellschaft gehandelt haben, also insbes. die künftigen Geschäftsführer der GmbH, persönlich und solidarisch zur Verfügung, sog. **Handelndenhaftung** nach § 11 Abs. 2 GmbHG.

Zudem haften die Gründungsgesellschafter, die einer Aufnahme des Geschäftsbetriebs zugestimmt haben, für die dabei begründeten Verbindlichkeiten der Gesellschaft unbeschränkt i. R. e. **Innenhaftung**, sog. **Verlustdeckungshaftung**. Dies bedeutet, dass sich die Gläubiger einer Vor-GmbH nicht unmittelbar an einzelne Gründungsgesellschafter halten können, sondern nur an die Vor-GmbH selbst. Diese muss den Anspruch aus der Verlustdeckungshaftung dann gegen ihre Gesellschafter geltend machen.

o Die Haftung nach der Eintragung der GmbH

Die GmbH haftet nach ihrer Eintragung in das Handelsregister grds. nur noch mit ihrem eigenen Vermögen (§ 13 Abs. 2 GmbHG). Dies gilt auch für Verbindlichkeiten, die zu Zeiten der Vor-GmbH begründet wurden.

Der Gefahr einer Aushöhlung des nach erfolgter Eintragung als alleinige Haftungsmasse zur Verfügung stehenden Stammkapitals durch die Verbindlichkeiten der Vor-GmbH wird durch die sog. **Vorbelastungs- oder Unterbilanzhaftung** vorgebeugt. Mit diesem Rechtsinstitut wird das Haftungsmodell der Verlustdeckungshaftung auf den Fall übertragen, dass die GmbH zur Eintragung gelangt.

Im Rahmen der Unterbilanzhaftung haften die Gesellschafter der GmbH, die der Aufnahme der Geschäfte vor Eintragung zugestimmt haben, für die Verluste, die zwischen der Errichtung und der Eintragung der GmbH entstanden sind. Auch die Unterbilanzhaftung stellt eine reine Innenhaftung der Gründungsgesellschafter dar, d. h. die Gläubiger müssen zunächst die GmbH in Anspruch nehmen und diese muss den Anspruch aus der Unterbilanzhaftung gegen ihre Gesellschafter geltend machen.

Die Vertretung der GmbH

- Der Geschäftsführer einer GmbH ist zur gerichtlichen und außergerichtlichen Vertretung derselben im Rechtsverkehr berufen (§ 35 GmbHG).
- Hat die GmbH mehrere Geschäftsführer und enthält die Satzung in diesem Fall keine Regelung zur Vertretung der Gesellschaft, so besteht nach § 35 Abs. 2 GmbHG Gesamtvertretungsbefugnis. Lediglich zur Entgegennahme von Willenserklärungen ist jeder Geschäftsführer schon von Gesetzes wegen allein befugt (§ 35 Abs. 2 S. 2 GmbHG).
- Hat eine Gesellschaft keinen Geschäftsführer (sog. Führungslosigkeit), wird die Gesellschaft, wenn ihr gegenüber Willenserklärungen abgegeben oder Schriftstücke zugestellt werden, durch die Gesellschafter vertreten (§ 35 Abs. 1 S. 2 GmbHG).
- Die organschaftliche Vertretungsbefugnis der Geschäftsführer ist nach § 37 Abs. 2 GmbHG im Außenverhältnis nicht beschränkbar. Im Innenverhältnis ist eine solche Beschränkung hingegen wirksam (§ 37 Abs. 1 GmbHG).
- Die Gesellschafterversammlung ist den Geschäftsführern der GmbH weisungsbefugt (§ 37 Abs. 1 GmbHG). Anders ist dies bspw. bei den Vorständen einer AG, die die AG eigenverantwortlich leiten (§ 76 Abs. 1 AktG).

Die Haftung des GmbH-Geschäftsführers gegenüber der GmbH

- Geschäftsführer einer GmbH, die ihre Pflichten der Gesellschaft gegenüber verletzen, haften dieser solidarisch für den entstandenen Schaden (§ 43 Abs. 2 GmbHG).
- Ein Geschäftsführer hat bei seinen Handlungen in den Angelegenheiten der GmbH stets die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anzuwenden (§ 43 Abs. 1 GmbHG).

Die Haftung der GmbH

- Die GmbH haftet für die Schäden, die die für die GmbH handelnden Personen verursacht haben.
- Das Verschulden der Handelnden wird dabei der GmbH zugerechnet.
 - Die Zurechnungsnorm im rechtsgeschäftlichen Bereich ist § 278 BGB.
 - Im deliktischen Bereich erfolgt die Zurechnung demgegenüber nach § 31 BGB, wonach die GmbH auch für ein Fehlverhalten ihrer Organe haftet.

Rechte und Pflichten der GmbH-Gesellschafter

- Die GmbH hat einen oder mehrere Gesellschafter (§ 1 GmbHG).
- Die wichtigste Verpflichtung eines jeden Gesellschafters ist die Erbringung der übernommenen eigenen Stammeinlage. Für die Erfüllung dieser Pflicht haftet ein Gesellschafter der Gesellschaft gegenüber (§§ 21 ff. GmbHG).
- Die bedeutendsten Gesellschafterrechte sind demgegenüber die Möglichkeit zur Teilnahme an den Gesellschafterversammlungen sowie v. a. das Recht auf Beteiligung an den Gewinnen der GmbH und an einem etwaigen durch Liquidation der Gesellschaft erzielten Erlös (§§ 46 ff., 29, 72 GmbHG).
- Die GmbH kann grds. – nach ihrer Errichtung – auch selbst eigene Anteile erwerben, wenn die Einlage auf diese Anteile voll erbracht ist (§ 33 Abs. 1 GmbHG).

Erwirbt eine GmbH eigene Anteile, so ist nach § 272 Abs. 1a HGB der Nennwert der erworbenen eigenen Anteile in der Handelsbilanz offen von dem Posten „Gezeichnetes Kapital“ abzusetzen. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Nennbetrag der erworbenen eigenen Anteile und den hierauf entfallenden Anschaffungskosten ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen (§ 272 Abs. 1a S. 2 HGB).

Die Organe der GmbH

- Die **Gesellschafterversammlung** bestimmt die Grundlagen des Gesellschaftsverhältnisses.
 - Der Gesellschafterversammlung obliegen v. a. die Bestellung, Kontrolle und Abberufung der Geschäftsführer (§ 46 GmbHG).
 - Sie kann der Geschäftsführung bindende Weisungen erteilen (§ 37 Abs. 1 GmbHG).
 - Beschlüsse über Änderungen der Gesellschaftssatzung, können nur von der Gesellschafterversammlung selbst gefasst werden (§§ 53 ff. GmbHG).
- Die laufende Verwaltung und die Ausführung der Gesellschafterbeschlüsse ist dagegen Aufgabe der **Geschäftsführung**.

Hinzurechnungen

Hinzurechnungen, § 8 GewStG, R 8.1 GewStR

Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG

- *Gem. § 8 Nr. 1 GewStG, R 8.1 Abs. 1, 6 GewStR sind Zinsen und gleich gestellte Aufwendungen zu 25 % hinzuzurechnen, soweit sie einen Freibetrag von 200.000 € übersteigen.*
- *Bei den gleich gestellten Aufwendungen (Mieten etc.) ist zudem zu berücksichtigen, dass diese nur anteilig berücksichtigt werden (sog. „Finanzierungsanteile“).*
- *Ganz wichtig ist, dass nur Aufwendungen hinzuzurechnen sind, die vorher den Gewinn gemindert haben. Nicht hinzugerechnet werden somit Aufwendungen, die auch Sonderbetriebseinnahmen darstellen, aktiviert werden oder nicht-abzugsfähige Betriebsausgaben sind, z. B. nicht-abzugsfähige Schuldzinsen i. S. d. § 4 Abs. 4a EStG.*

Die Laufzeit der Schulden spielt keine Rolle.

Berechnungsschema → Achten Sie auf die Reihenfolge

	<i>Zinsen (§ 8 Nr. 1 Bst. a GewStG) zu 100 %</i>
+	<i>Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Bst. b GewStG) zu 100 %</i>
+	<i>Gewinnanteile eines (typisch) stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1 Bst. c GewStG) zu 100 %</i>
+	<i>Miete / Pacht für bewegliches AV (§ 8 Nr. 1 Bst. d GewStG) zu 20 % (10% bei (Hybrid-)Elektrofahrzeugen)</i>
+	<i>Miete / Pacht für unbewegliches AV (§ 8 Nr. 1 Bst. e GewStG) zu 50 %</i>
+	<i>Lizenzgebühren (§ 8 Nr. 1 Bst. f GewStG) zu 25 %</i>
=	<i>Summe Zinsen und gleich gestellte Entgelte</i>
./.	<i>Freibetrag: 200.000 €</i>
=	<i>Summe Hinzurechnungsbetrag, davon hinzuzurechnen: 25 %</i>

Erläuterungen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG

- Hinzurechnung der Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Bst. a GewStG, R 8.1 Abs. 1 GewStR, H 8.1 Abs. 1 GewStH, BMF v. 02.07.2012, Beck'sche Erlasse 450 § 8/1).
 - Beispiele für Entgelte, die hinzugerechnet werden:
 - Schuldzinsen,
 - Disagio/Damnum,
 - Vorfälligkeitsentschädigungen,
 - Vergütungen für partiarische Darlehen,
 - Provisionen (soweit mit Zinsen vereinbart),
 - Aufwand aus nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechenden gewährten Skonti.
 - Beispiele für Entgelte, die nicht hinzugerechnet werden:
 - Geldbeschaffungskosten,
 - Laufende Verwaltungskosten,
 - Depotgebühren,
 - Währungsverluste,
 - Bereitstellungszinsen,
 - Aufwand aus Aufzinsungssachverhalten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG.
- Hinzurechnung von Renten und dauernden Lasten (§ 8 Nr. 1 Bst. b GewStG, R 8.1 Abs. 2 GewStR)
 - Die Zurechnung erfolgt unabhängig davon,
 - wie die Renten und dauernden Lasten beim Empfänger behandelt werden und
 - ob sie bei der Betriebsbegründung oder danach entstanden sind.
 - ACHTUNG: nur die Zinsen zurechnen! NICHT die Tilgung (Minderung des Barwerts).
 - Versorgungsleistungen i. S. d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG fallen nicht darunter (H 8.1 Abs. 2 „Abgrenzung...“ GewStH).

Erläuterungen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG (Fortsetzung)

- Hinzurechnung von Gewinnanteilen stiller Gesellschafter (§ 8 Nr. 1 Bst. c GewStG, R 8.1 Abs. 3 GewStR)
 - Gewinnanteile eines atypisch stillen Gesellschafters sind nicht betroffen, sie werden im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft berücksichtigt.
- Hinzurechnung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen (§ 8 Nr. 1 Bst. d - f GewStG, R 8.1 Abs. 4 GewStR)
 - Ermittlung eines pauschalen Finanzierungsanteils
 - Bewegliches WG, das Anlagevermögen bei Eigentum wäre (§ 8 Nr. 1 Bst. d S. 1 GewStG): 20 %
(bei Elektrofahrzeugen, bestimmten Hybridelektrofahrzeugen und Fahrrädern, S. 2 10 %)
 - Unbewegliches WG, das Anlagevermögen bei Eigentum wäre (§ 8 Nr. 1 Bst. e GewStG): 50 %
 - Lizenzen, Konzessionen (§ 8 Nr. 1 Bst. f GewStG): 25 %
 - Gewerbesteuerliche Behandlung beim Vermieter/Pächter ist unerheblich.
- Wichtigster Inhalt BMF v. 02.07.2012, Beck'sche Erlasse 450 § 8/1: (Im Klausurfall immer zu Rate ziehen!)
 - Gemischte Verträge sind aufzuteilen.
 - Keine Hinzurechnung von Leasingraten, wenn das wirtschaftliche Eigentum übergegangen ist.
 - Erbbauzinsen für die Überlassung von Grund und Boden gelten als Miet- und Pachtentgelte.
 - Zu den Miet- und Pachtentgelten gehören auch die Aufwendungen des Mieters für die vertraglich zusätzlich übernommene Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Miet- oder Pachtgegenstandes, nicht jedoch reine Betriebskosten.
 - Aufwendungen für kurzfristige Hotelübernachtungen bzw. kurzfristige Kfz-Mietverträge (Leihwagen) sind nicht hinzuzurechnen.
 - Beim Vorliegen einer gewerbesteuerlichen Organschaft ist der Freibetrag für jedes Unternehmen im Organkreis gesondert zu berücksichtigen.

Erläuterungen Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen gem. § 8 Nr. 1 GewStG (Fortsetzung)

Beispiel

A hat folgende BA zutreffend gewinnmindernd verbucht:

Langfristige Schuldzinsen:	125.000 €
Kurzfristige Schuldzinsen:	15.000 €
Renten für Grundstückserwerb (Zinsanteil):	15.000 €
Gewinnanteil stiller Gesellschafter:	4.000 €
Miet-/Pacht und Leasingaufwendungen:	
Für bewegliche WG	40.000 €
Für unbewegliche WG	60.000 €
Lizenz- und Konzessionsaufwendungen	20.000 €

Lösung

		GewStG
Zinsaufwand (125.000 € + 15.000 €)	140.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. a
Aufwand für Renten	15.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. b
Gewinnanteil stiller Gesellschafter	4.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. c
Miete/Pacht bewegl. WG (40.000 € x 20 %)	8.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. d
Miete/Pacht unbewegl. WG (60.000 € x 50 %)	30.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. e
Lizenz- und Konzessionsaufwendungen (20.000 € x 25 %)	5.000 €	§ 8 Nr. 1 Bst. f
	<u>Summe: 202.000 €</u>	
	abzgl. Freibetrag: <u>200.000 €</u>	
	Verbleiben: 2.000 €	
Hinzurechnung = 2.000 € x 25 %:	<u>500 €</u>	

Arten der Steuerpflicht in Deutschland

Übersicht

- Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG, § 1 KStG)
- Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)
- Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG)
- Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 und § 1a EStG)
- Erweitert beschränkte Steuerpflicht (§ 2 AStG)

1. Unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG, § 1 KStG)

Eine natürliche Person ist unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (§ 1 Abs.1 S. 1 EStG), wenn sie

- ihren **Wohnsitz** i. S. d. § 8 AO **oder**
- ihren **gewöhnlichen Aufenthalt** i. S. d. § 9 AO im **Inland** hat.

„A“ ist als natürliche Person unbeschränkt einkommensteuerpflichtig in Deutschland (§ 1 Abs. 1 S. 1 EStG), weil er seinen Wohnsitz i. S. d. § 8 AO oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt i. S. d. § 9 AO im Inland hat.

Eine Kapitalgesellschaft ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), wenn sie

- ihren **Sitz** (§ 11 AO) **oder**
- ihre **Geschäftsleitung** (§ 10 AO) im **Inland** hat.

Die „A-GmbH“ ist als juristische Person unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig in Deutschland (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), weil sie ihren Sitz i. S. d. § 11 AO oder ihre Geschäftsleitung i. S. d. § 10 AO im Inland hat.

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt das **Welteinkommen** (Welteinkommensprinzip) i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG (H 1a „Allgemeines“ EStH).

Der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt ebenfalls das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG).

Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche **inländische und ausländische Einkünfte**, soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen bestehen, z. B. in einem Doppelbesteuerungsabkommen (H 1a „Allgemeines“ EStH).

Der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt das Welteinkommen (Welteinkommensprinzip) i. S. d. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche inländische und ausländische Einkünfte, soweit nicht für bestimmte Einkünfte abweichende Regelungen bestehen (H 1a „Allgemeines“ EStG).

Einkünfte aus Nicht-DBA-Staat

Da die ausländischen Einkünfte vorliegend aus einem Nicht-DBA-Staat bezogen werden, wird das Welteinkommensprinzip nicht durch ein DBA eingeschränkt.

Einkünfte aus DBA-Staat

Da die ausländischen Einkünfte vorliegend aus einem DBA-Staat bezogen werden, kann das Welteinkommensprinzip insoweit eingeschränkt werden (H 1a „Allgemeines“ EStH).

2. Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 2 EStG)

Erweitert unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 EStG bei deutschen Staatsangehörigen ohne Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland, aber Dienstverhältnis zu inländischer juristischer Person des öffentlichen Rechts (→ Diplomaten, Konsuln).

Der Steuerpflichtige ist unbeschränkt steuerpflichtig gem. § 1 Abs. 2 EStG, da er deutscher Staatsangehöriger ist und weder ein Wohnsitz noch ein gewöhnlicher Aufenthalt im Inland gegeben ist (§ 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG), aber ein Dienstverhältnis mit einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts besteht und dafür Arbeitslohn von einer inländischen öffentlichen Kasse bezogen wird (§ 1 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

3. Beschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 Nr. 1 KStG)

Hat eine natürliche Person weder ihren Wohnsitz (§ 8 AO) noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO) im Inland, so kann sie nur beschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG bezieht (§ 1 Abs. 4 EStG).

Hat eine Kapitalgesellschaft weder ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) noch ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland, so kann sie nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein (§ 2 Nr. 1 KStG), wenn sie inländische Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 S. 1 KStG, R 8.1 KStR erzielt.

Der Steuerpflichtige hat im Inland weder einen Wohnsitz (§ 8 AO) noch einen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 9 AO). Eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland kann dann vorliegen, wenn die im Sachverhalt dargestellte inländische Wertschöpfung unter die Tatbestände des § 49 Abs. 1 EStG subsumiert werden kann.

3.1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegt also nicht das Welteinkommen, sondern nur Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 EStG. Zudem kann das nationale Besteuerungsrecht noch durch ein DBA eingeschränkt werden. Ein DBA kann ein inländisches Besteuerungsrecht nicht begründen, aber einschränken.

Kein DBA-Fall

Da mit dem ausländischen Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen „A“ kein DBA besteht, bestimmt sich die inländische Steuerpflicht ausschließlich nach § 49 Abs. 1 EStG.

DBA-Fall

Da mit dem ausländischen Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen „A“ ein DBA besteht, kann das nationale Besteuerungsrecht aus § 49 Abs. 1 EStG durch dieses DBA eingeschränkt sein.

§ 49 Abs. 1 EStG ist ein abschließender Katalog. Nur soweit diese Tatbestände erfüllt sind, liegt eine beschränkte Steuerpflicht in Deutschland vor. Erzielt ein Steuerausländer z. B. Einkünfte aus Kapitalvermögen in Form von Zinsen aufgrund einer gewöhnlichen Geldanlage bei einem inländischen Kreditinstitut (bspw. Tagesgeldkonto), so findet sich in § 49 Abs. 1 EStG keine entsprechende Besteuerungsnorm mit der Rechtsfolge, dass keine inländische Steuerpflicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht besteht.

Beispiele

Der Steuerpflichtige unterliegt aufgrund der inländischen Betriebsstätte i. S. d. § 12 AO der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 i. V. m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG) und zwar mit gewerblichen Einkünften.

Der Steuerpflichtige erzielt aufgrund der im Inland belegenen Immobilie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 6, § 21 EStG). Beachte hier § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f EStG, wonach Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung von inländischen Grundstücken, die zu einem ausländischen Betriebsvermögen gehören, fiktiv den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden.

Durch die grundbuchrechtliche Besicherung unterliegen die Zinserträge des Steuerpflichtigen „A“ der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4, § 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst. c Dbst. aa, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

3.2. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)

Bei der Bestimmung der Einkunftsart ist stets die Vorschrift des § 49 Abs. 2 EStG zu prüfen (sog. isolierende Betrachtungsweise).

Es gilt die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 EStG, d. h. für die Bestimmung der Einkunftsart sind ausschließlich inländische Besteuerungsmerkmale heranzuziehen. Welche Einkunftsart nach den im Ausland geltenden Kriterien vorliegt, bleibt außer Betracht.

→ Beachte: § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f EStG

Gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f Dbst. aa EStG werden die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von inländischen Grdst. und Rechten, die zu einem ausländischen BV gehören, fiktiv den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet.

Zudem gelten gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f S. 3 EStG auch die Einkünfte aus diesen Tätigkeiten, die von einer ausländischen Kapitalgesellschaft erzielt werden, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beispiel

Die beschränkt stpfl. Sheldon GmbH vermietet ein in München belegenes Grundstück an Privatpersonen.

Lösung

Gem. Art. 6 OECD-MA steht Deutschland das Besteuerungsrecht an den Vermietungseinkünften zu. Da das Münchener Grundstück zu einem ausländischen Betriebsvermögen gehört, müssen die Einkünfte als gewerbliche Einkünfte behandelt werden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f EStG).

Durch diese Norm verkleinert sich der Anwendungsbereich der isolierenden Betrachtungsweise gem. § 49 Abs. 2 EStG.

Beispiel

Die Sheldon GmbH ist darüber hinaus an der dt. Leonhard GmbH beteiligt, die eine Gewinnausschüttung vornimmt.

Lösung

Da für die Sheldon GmbH in Deutschland keine Betriebsstätte besteht, könnte Deutschland ohne die isolierende Betrachtungsweise eine Dividendenausschüttung der Leonhard GmbH nicht besteuern. Wegen § 49 Abs. 2 EStG bleiben aber die im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale außer Betracht, so dass die Sheldon GmbH Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG erzielt.

Beschränkte Steuerpflicht in DBA-Fällen

Besteuerungsrecht durch DBA

In DBA-Fällen ist es zusätzlich erforderlich, dass neben dem nationalen Recht gem. § 49 Abs. 1 EStG auch das jeweilige DBA Deutschland ein Besteuerungsrecht einräumt. Hier einige Beispiele:

Es liegt eine inländische Betriebsstätte sowohl nach Art. 5 OECD-MA als auch nach § 12 AO vor. Deshalb hat Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der festen Geschäftseinrichtung (Art. 7 OECD-MA, § 1 Abs. 4 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. a EStG i. V. m. § 15 EStG).

Für die Einkünfte aus der Vermietung der im Inland belegenen Immobilie hat Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht ein Besteuerungsrecht (Art. 6 OECD-MA, § 1 Abs. 4 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 21 EStG). Es liegen Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung vor (Beachte aber § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. f EStG).

Kein Besteuerungsrecht durch DBA, d. h. Einschränkung durch DBA

Soweit nun das DBA eine Besteuerung in Deutschland im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht zulässt, führt dieser Tatbestand – trotz inländischer Rechtsnorm – zu keinem inländischen Besteuerungsrecht.

Hinweis: nach Art. 11 OECD-MA hat Deutschland ein Quellensteuerrecht i. H. v. 10 %. Allerdings hat Deutschland in den meisten DBA auf ein Quellenbesteuerungsrecht verzichtet. Deshalb beispielhaft eine Darstellung zu Zinserträgen aus einem DBA-Staat mit entsprechendem Verzicht auf Quellenbesteuerung wie z. B. Österreich:

Es liegen zwar inländische Zinserträge vor, die aufgrund der grundbuchrechtlichen Besicherung nach nationalem Recht grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Bst. c Dbst. aa EStG). Da aber nach Art. 11 DBA-Österreich das Besteuerungsrecht beim ausländischen Ansässigkeitsstaat liegt, können die Zinseinkünfte nicht im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden.

Der Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung an der inländischen KapGes durch den ausländischen Anteilseigner unterliegt der beschränkten Stpfl. gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Bst. e EStG. Für Einkünfte aus Beteiligungserlösen gilt Art. 13 Abs. 5 MA, wonach Deutschland das Besteuerungsrecht dem ausländischen Wohnsitzstaat zu überlassen hat (Ausnahme: Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert überwiegend auf unbeweglichem Vermögen beruht, Art. 13 Abs. 4 MA).

Zinsschranke

Hinweis

Die Zinsaufwendungen sind zunächst innerhalb der Bilanz in voller Höhe als Betriebsausgabe abziehbar. Die Anwendung der Zinsschrankenregelung i. S. d. § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG ist im Rahmen der außerbilanziellen Zu- und Abrechnungen vor dem Zuwendungsabzug und Verlustabzug zu prüfen.

1. Ermittlung des Zinssaldos (§ 4h Abs. 1 EStG)

Zinsaufwendungen
./. Zinserträge
+ Zinsvortrag
<hr/>
Zinssaldo

2. Freigrenze (§ 4h Abs. 2 S. 1 Bst. a EStG)

BMF v. 04.07.2008, Beck StE 1 § 4h/1, Rn. 55 - 58

- a) Zinssaldo < 3 Mio. € → **Zinsen sind immer voll abziehbar.**
- b) Zinssaldo ≥ 3 Mio. € → **Zinsschranke ist zu prüfen.**

3. Konzernzugehörigkeit (§ 4h Abs. 2 S. 1 Bst. b EStG)

BMF v. 04.07.2008, Beck StE 1 § 4h/1, Rn. 59 - 68

- a) Nein → Zinsschranke ist nicht anzuwenden, wenn keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt (§ 8a Abs. 2 KStG, BMF v. 04.07.2008, Beck StE 1 § 4h/1, Rn. 79 - 83):
- Fremdfinanzierung durch (unmittelbar oder mittelbar) wesentlich beteiligten Anteilseigner (Beteiligung > 25 %), dem (wesentlich beteiligten) Anteilseigner nahestehende Person oder rückgriffsberechtigten Dritten
aber
 - Vergütung für Gesellschafterfremdfinanzierungen (insgesamt) < 10 % des Nettozinsaufwandes.
→ Übersteigt der Nettozinsaufwand aus Gesellschafterfremdfinanzierung 10%, ist Zinsschranke anzuwenden.
- b) Ja → Zinsschranke ist grds. anzuwenden

4. Escape-Klausel (§ 4h Abs. 2 S. 1 Bst. c EStG)

BMF v. 04.07.2008, Beck StE 1 § 4h/1, Rn. 69 - 78

- a) Betrieb ist zwar konzernangehörig, aber dessen Eigenkapitalquote ist nicht um mehr als 2 %-Punkte niedriger als Eigenkapitalquote des Konzerns
- Zinsschranke ist nicht anzuwenden, wenn keine schädliche Gesellschafterfremdfinanzierung vorliegt (§ 8a Abs. 3 KStG, BMF v. 04.07.2008, Beck StE 1 § 4h/1, Rn. 79 - 83):
 - o Fremdfinanzierung irgendeines konzernangehörigen Rechtsträgers durch (unmittelbar oder mittelbar) wesentlich beteiligten Anteilseigner (Beteiligung > 25 %) außerhalb des Konsolidierungskreises, diesem Anteilseigner nahestehende Person oder rückgriffsberechtigten Dritten
aber
 - o Vergütung für Gesellschafterfremdfinanzierungen (insgesamt) < 10 % des Nettozinsaufwandes.
 - Übersteigt der Nettozinsaufwand aus Gesellschafterfremdfinanzierung 10%, ist die Zinsschranke anzuwenden.
- b) Betrieb ist konzernangehörig und dessen Eigenkapitalquote ist um mehr als 2 %-Punkte niedriger als Eigenkapitalquote des Konzerns
- Zinsschranke ist anzuwenden.

5. Anwendung der Zinsschranke

a) Ermittlung des maßgeblichen Einkommens (§ 4h Abs. 1 EStG i. V. m. § 8a Abs. 1 KStG):

Einkommen i. S. d. § 8 Abs. 1 KStG (R 7.1 Abs. 1 S. 2 Rn. 42 KStR) vor Anwendung § 4h EStG

+ Verlustabzug (§ 10d EStG)

+ Zuwendungsabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

./ Zinserträge

+ Zinsaufwendungen

+ Abschreibungen nach § 6 Abs. 2, 2a und § 7 EStG

Maßgebliches Einkommen = EBITDA

b) Ermittlung der maximal abziehbaren Zinsen:

Zinserträge (voll)

+ 30 % des EBITDA

+ EBITDA-Vortrag (§ 4h Abs. 1 S. 4 EStG)

Maximal abziehbare Zinsen

c) Ermittlung der nichtabziehbaren Zinsen = Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 S. 5 EStG):

Zinsaufwand inkl. Zinsvortrag (§ 4h Abs. 1 S. 6 EStG)

./ Maximal abziehbare Zinsen

Übersteigender Betrag = nichtabziehbare Zinsen/Zinsvortrag

→ Hinzurechnung des nichtabziehbaren Zinsbetrages (des laufenden Wirtschaftsjahres) im Rahmen der Einkommensermittlung außerhalb der Bilanz (§ 4h Abs. 1 EStG i. V. m. § 8a KStG)

6. Gesonderte Feststellung Zinsvortrag und EBITDA-Vortrag (§ 4h Abs. 1 u. Abs. 4 i. V. m. § 10d Abs. 4 EStG)

Nur, wenn lt. Aufgabenstellung verlangt!

Hinweis

§§ 8c, 8d KStG gelten nur für einen Zinsvortrag (§ 8a Abs. 1 S. 3 KStG).

• Ermittlung des verbleibenden Zinsvortrags (§ 10d Abs. 4 EStG):

Schlussbestand des Vorjahres (ggf. gemindert durch Umwandlungen, § 4h Abs. 1 S. 5 EStG)

+ nach § 4h EStG i. V. m. § 8a KStG nichtabziehbare Zinsen des laufenden Wj's. (§ 4h Abs. 1 S. 1, S. 5 EStG)

./ im laufenden Wj. abgezogene Zinsaufwendungen (§ 4h Abs. 1 S. 6 EStG)

gesondert festzustellender verbleibender Zinsvortrag (§ 4h Abs. 4 EStG)

• EBITDA-Vortrag

Übersteigt das verrechenbare EBITDA den Zinssaldo des jeweiligen Wj's., ist nach § 4h Abs. 1 S. 3 u. 4 i. V. m. Abs. 4 EStG ein EBITDA-Vortrag gesondert festzustellen und jeweils in den folgenden fünf Wirtschaftsjahren nutzbar.

Besteuerungsformen und Wechsel der Besteuerungsform

Besteuerungsformen

Regelbesteuerung	Kleinunternehmer- regelung	Durchschnitts- sätze für LuF	Reiseleistungen	Differenz- besteuerung	Umsätze mit Anlagegold
§§ 1 - 18 UStG	§ 19 Abs. 1 UStG	§ 24 UStG	§ 25 UStG	§ 25a UStG	§ 25c UStG
vgl. nachfolgende KK	vgl. KK 25	vgl. KK 47	vgl. KK 48	vgl. KK 49	vgl. KK 50

Prüfen Sie bei der Bearbeitung von Klausuren genau, welche Besteuerungsform bei dem in der Klausur zu würdigenden Unternehmer zur Anwendung kommt. In diesem Zusammenhang ist u. a. zu beachten, dass bei ein Unternehmer, welcher z. B. die Regelbesteuerung anwendet, für einen oder mehrere Umsätze eine andere Besteuerungsform Anwendung finden kann. So kann z. B. ein Umsatz eines regelbesteuerten Unternehmers unter den Voraussetzungen des § 25 UStG der Besteuerung von Reiseleistungen unterliegen.

Wechsel der Besteuerungsform

In Klausuren ist in seltenen Fällen der Wechsel der Besteuerungsform zu würdigen. Diesbezüglich sind folgende Wechsel möglich:

- Übergang von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung oder umgekehrt.
- Übergang von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Besteuerung nach § 24 UStG oder umgekehrt.

Wird die Besteuerungsform gewechselt, dürfen keine Umsätze unbesteuert bleiben bzw. doppelt besteuert werden.

In diesem Zusammenhang sind im Rahmen der Klausur die Ausführungen im A 19.5 UStAE zu beachten, welche Sie im Vorfeld lesen sollten.

Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung

USt:	Umsätze <u>vor</u> Wechsel → Besteuerung § 19 Abs. 1 UStG, auch wenn Entgelt nach Übergang erst vereinnahmt wird (A 19.5 Abs. 1 UStAE)
	Umsätze <u>nach</u> Wechsel → Regelbesteuerung (A 19.5 Abs. 2 UStAE)
VoSt:	Eingangsleistung <u>vor</u> Wechsel → KEIN Vorsteuerabzug (A 19.5 Abs. 3 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 5 S. 2 UStAE)
	Eingangsleistung <u>nach</u> Wechsel → Vorsteuerabzug (A 19.5 Abs. 3 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 5 S. 1 UStAE)
Änderung BMG:	<u>nach</u> Wechsel für Umsätze, die vor Übergang ausgeführt wurden → <u>keine</u> Anwendung § 17 UStG wegen § 19 Abs. 1 UStG (A 19.5 Abs. 4 UStAE)
Vorsteuerberichtigung:	Wechsel → Änderung der Verhältnisse (§ 15a Abs. 7 UStG) → Prüfung Durchführung Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung

USt:	Umsätze <u>vor</u> Wechsel	→ Besteuerung Regelbesteuerung (A 19.5 Abs. 6 S. 1 UStAE) Vereinnahmung Entgelte nach Übergang: - <u>vereinbarte</u> Entgelte <u>vor</u> Übergang → Besteuerung bereits <u>vor</u> Übergang → bei Ausführung (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 1 UStAE) - <u>vereinnahmte</u> Entgelte <u>vor</u> Übergang → Besteuerung <u>nach</u> Übergang bei Vereinnahmung Entgelt (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 2 UStAE)
	Umsätze <u>nach</u> Wechsel	→ Anwendung § 19 Abs. 1 UStG Vereinnahmung Anzahlung vor Übergang und Unterwerfung USt für Anzahlung → Erstattung USt, wenn keine Rechnung ausgestellt wurde, die zum VoSt-Abzug berechtigt hat (A 19.5 Abs. 7 S. 1 und 2 UStAE)
VoSt:	Eingangsleistung <u>vor</u> Wechsel	→ Vorsteuerabzug
	Eingangsleistung <u>nach</u> Wechsel	→ <u>kein</u> Vorsteuerabzug (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG)
Änderung BMG:	<u>nach</u> Wechsel für Umsätze , die vor Übergang ausgeführt wurden	→ Anwendung § 17 UStG (A 19.5 Abs. 9 S. 1 UStAE)
	<u>nach</u> Wechsel für Vorsteuerbeträge , die vor Übergang abgezogen wurden	→ Anwendung § 17 UStG (A 19.5 Abs. 9 S. 2 UStAE)
Vorsteuerberichtigung:	Wechsel	→ Änderung der Verhältnisse (§ 15a Abs. 7 UStG) → Prüfung Durchführung Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG

Geschäftsführungs- u. Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft

Im Rahmen von Klausursachverhalten werden oft Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen durch Gesellschafter an eine Gesellschaft erbracht. Bei der ust-rechtlichen Würdigung ist hinsichtlich der Selbständigkeit und der Einnahmeerzielungsabsicht dieser Leistungen zu unterscheiden:

1. Selbständige Tätigkeit

Zur Beantwortung der Frage, ob Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der Gesellschaft selbständig ausgeübt werden, ist zu unterscheiden, ob diese an eine Personen- oder Kapitalgesellschaft erbracht werden (A 2.2 Abs. 2 UStAE).

1.1. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Personengesellschaft

- **Natürliche Personen als Gesellschafter**, die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine **Personengesellschaft** erbringen, sind unter den in A 2.2 Abs. 2 - 4 UStAE dargestellten Voraussetzungen **selbständig** tätig.
- **Ausnahme**
Ein geschäftsführender Komplementär einer KG kann unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerrechtlich **unselbständig** tätig sein (A 2.2 Abs. 2 S. 3 UStAE).

1.2. Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Kapitalgesellschaft

- Die Geschäftsführungstätigkeit ist in einem Arbeitsvertrag mit Urlaubsanspruch und festen Arbeitszeiten geregelt (A 2.2 Abs. 2 Beispiel 2 UStAE).

Rechtsfolge

Die **natürliche Person** ist mit ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit grundsätzlich **nicht selbständig tätig** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG und H 19.0 LStH „Arbeitnehmer“).

Ausnahme

In Ausnahmefällen kann die natürliche Person allerdings mit ihrer Geschäftsführungs- und Vertretungstätigkeit für eine Kapitalgesellschaft auch **selbständig tätig** sein (A 2.2 Abs. 2 S. 4, 5 UStAE).

2. Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Die Unternehmereigenschaft setzt neben einer selbständigen Tätigkeit (vgl. Tz. 1.) u. a. voraus, dass eine Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist. Soweit **Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen durch natürliche Personen für Personengesellschaften** erbracht werden, ist die Beantwortung der Frage, ob eine Einnahmeerzielungsabsicht vorliegt oder nicht, davon abhängig, wodurch die Leistungen der natürlichen Person abgegolten werden:

2.1. Abgeltung durch Sonderentgelt

- Abgeltung der Tätigkeit durch **Sonderentgelt** = Einnahmeerzielungsabsicht; der Geschäftsführer hat eine Einnahmeerzielungsabsicht und wird dadurch unternehmerisch tätig (A 1.6 Abs. 3 S. 2 i. V. m. Abs. 4 S. 1 - 4 UStAE).
- **Rechtsfolge**
Vgl. das nachfolgende Lösungsschema:

<i>Sonstige Leistung:</i>	§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG
<i>Umsatzort:</i>	§ 3a Abs. 2 UStG
<i>ggf. Inland, steuerbar:</i>	§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
<i>Steuerbefreiung:</i>	mangels § 4 UStG steuerpflichtig
<i>Entgelt:</i>	§ 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG
<i>Steuersatz:</i>	§ 12 UStG
<i>Steuerentstehung:</i>	z. B. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG
<i>Steuerschuldner:</i>	z. B. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG

2.2. Abgeltung durch Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft

- Abgeltung der Tätigkeit durch **Beteiligung am Gewinn bzw. Verlust** = keine Einnahmeerzielungsabsicht; der Geschäftsführer hat keine Einnahmeerzielungsabsicht und wird dadurch nicht unternehmerisch tätig (A 1.6 Abs. 3 S. 2 i. V. m. Abs. 4 S. 1 - 4 UStAE).
- **Rechtsfolge**
Vgl. Formulierungsvorschlag Klausur:

„Hinsichtlich der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung liegt ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Es mangelt an der Einnahmeerzielungsabsicht und insoweit an der Unternehmereigenschaft der natürlichen Person.“

Gründung einer Gesellschaft und Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft

Bezüglich der Thematik „Gründung einer Gesellschaft und Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft“ sollten Sie sich folgendes Lösungsschema einprägen:

1. Gründung einer Gesellschaft

1.1. Leistung der Gesellschaft

Gewährung Gesellschaftsrechte:
nicht steuerbar:

keine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 S. 1 UStG

Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. A 1.6 Abs. 2 S. 1, 2 UStAE und
A 1.1 Abs. 15 S. 1 UStAE

1.2. Leistung des Gesellschafters

Die Leistung des Gesellschafters besteht in

Bareinlage:

Sacheinlage:

nicht steuerbar, Folg. aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE
Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) und / oder sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG), im
Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (mit Baraufgabe) (§ 3 Abs. 12 S. 2 UStG).

Hinweis

Die Gegenleistung der Gesellschaft besteht in der Ausgabe der Gesellschaftsanteile
(vgl. Tz. 1.1); dies stellt eine (wenn auch nicht steuerbare sonstige Leistung dar.
Folge: tauschähnlicher Umsatz.

Beachte

Hinsichtlich der Sacheinlage durch den Gesellschafter ist zu prüfen, ob ggf. eine nicht
steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG vorliegt
(A 1.6 Abs. 2 S. 4 UStAE).

2. Aufnahme eines Gesellschafters in eine bestehende Gesellschaft

Leistung der Gesellschaft:

vgl. Tz. 1.1, nicht steuerbarer Vorgang, Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Leistung des Gesellschafters:

vgl. Tz. 1.2.

Austritt eines Gesellschafters aus einer bestehenden Gesellschaft

Bezüglich der Thematik „Austritt eines Gesellschafters aus einer bestehenden Gesellschaft“ sollten Sie sich folgendes Lösungsschema einprägen:

1. Gesellschaft

Die Leistung der Gesellschaft besteht in

Barabfindung, diese ist nicht steuerbar: Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE.

Lieferung bzw. sonstige Leistung: § 3 Abs. 1 bzw. Abs. 9 S. 1 UStG, ggf. im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (mit Baraufgabe), § 3 Abs. 12 S. 2 UStG.

Umsatzort: z. B. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG oder § 3a UStG.

etc.

2. Gesellschafter

2.1. Der ausscheidende Gesellschafter ist Unternehmer und hält die Beteiligung im Unternehmensvermögen

Sonstige Leistung: § 3 Abs. 9 S. 1 UStG (Abgabe der Beteiligung) ggf. im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (mit Baraufgabe), § 3 Abs. 12 S. 2 UStG

Umsatzort: z. B. § 3a Abs. 2 UStG

ggf. Inland, steuerbar: § 1 Abs. 2 S. 1 UStG i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Steuerbefreiung: § 4 Nr. 8 Bst. f UStG; **beachte:** Verzicht auf Steuerbefreiung nach § 9 UStG möglich

2.2. Der ausscheidende Gesellschafter ist kein Unternehmer

nicht steuerbarer Vorgang: Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Geschäftsveräußerung im Ganzen

Voraussetzungen der Geschäftsveräußerung im Ganzen

- *Unternehmen oder in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb*
- *mit seinen wesentlichen Grundlagen*
- *Übereignung oder Einbringung in eine Gesellschaft*
- *im Ganzen*
- *entgeltlich oder unentgeltlich*
- *an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen*
- *Absicht der Fortführung der bisherigen Geschäftstätigkeit*

Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung im Ganzen

1. Nichtsteuerbarkeit

*Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist gem. § 1 Abs. 1a UStG **nicht steuerbar**.*

2. Zusätzlicher Steuerausweis

*Wird durch den veräußernden Unternehmer bzw. übertragenden Unternehmer USt ausgewiesen, wird diese als unrichtig ausgewiesene Steuer gem. **§ 14c Abs. 1 S. 1 UStG** i. V. m. A 14c.1 Abs. 1 S. 5 Nr. 4 UStAE geschuldet.*

Der Veräußerer hat gem. § 14c Abs. 1 S. 3 UStG unter den erschwerten Voraussetzungen des § 14c Abs. 2 S. 3 - 5 UStG i. V. m. § 17 UStG die Möglichkeit der Berichtigung der Rechnung.

3. Keine Unterbrechung des maßgeblichen Berichtigungszeitraums (§ 15a Abs. 10 UStG)

Der erwerbende oder übernehmende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a S. 3 UStG).

*Gem. § 15a Abs. 10 S. 1 UStG wird durch die Geschäftsveräußerung im Ganzen der jeweils maßgebliche **Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen**.*

Organschaft

Voraussetzungen Organschaft

• Organträger: Jeder Unternehmer z. B.	- Einzelunternehmer - Personengesellschaft - Juristische Person
• Organgesellschaft kann sein	- Juristische Person - Personengesellschaft
• Eingliederungsvoraussetzungen	- Finanzielle Eingliederung - Wirtschaftliche Eingliederung - Organisatorische Eingliederung

Erläuterungen zu einzelnen Voraussetzungen

Finanzielle Eingliederung (A 2.8 Abs. 5 - 5b UStAE)

- Mittelbare finanzielle Eingliederung über gemeinsame Gesellschafter ist nicht möglich (A 2.8 Abs. 5b S. 4 und 5 UStAE).

a) Juristische Person als Organgesellschaft

- Organträger ist unmittelbar und/oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt (wenn Stimmrechte den Beteiligungsverhältnissen entsprechen).

Beachte

jeweils einzelne Beteiligung betrachten, Kombination mittelbare und unmittelbare Beteiligung mgl.

Aber

Keine Durchrechnung bei der mittelbaren Beteiligung wie bei der Körperschaftsteuer → ist Beherrschung Tochtergesellschaft gegeben → deren Beteiligung an Enkelgesellschaft ist in voller Höhe zu berücksichtigen.

b) Personengesellschaft als Organgesellschaft

- Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind.

Wirtschaftliche Eingliederung (A 2.8 Abs. 6 - 6c UStAE)

Organgesellschaft in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Organträger tätig; auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung bestehen mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen.

Organisatorische Eingliederung (A 2.8 Abs. 7 - 11 UStAE)

Organträger stellt durch organisatorische Maßnahmen sicher, dass in Organgesellschaft sein Wille tatsächlich umgesetzt wird, z. B. Personalunion oder aber Mitarbeiter des Organträgers ist Geschäftsführer bei der Organgesellschaft.

Musterformulierung Voraussetzungen

Beispiel

Eine KG ist an einer GmbH beteiligt. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegen im Kalenderjahr 01 vor.

GmbH

Die GmbH ist **grundsätzlich** Unternehmerin, da ... (Begründung, vgl. KK 2 „Unternehmereigenschaft und Umfang des Unternehmens“).

Das Unternehmen umfasst gem. § 2 Abs. 1 S. 2 UStG die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der GmbH.

Es sind die **Voraussetzungen der Organschaft** zwischen der KG und der GmbH zu **prüfen**:

- **Finanzielle Eingliederung**

Die GmbH ist finanziell in das Unternehmen der KG eingegliedert, da die KG unmittelbar zu % (ggf. mittelbar über zu %) an der GmbH beteiligt ist und damit über die Mehrheit der Stimmen in der GmbH verfügt. Damit ist es der KG möglich, Beschlüsse in der GmbH durchzusetzen (A 2.8 Abs. 5 - 5b UStAE).

- **Wirtschaftliche Eingliederung**

Die GmbH ist in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit der KG tätig, da ... (Begründung). Die GmbH ist damit wirtschaftlich in das Unternehmen der KG eingegliedert (A 2.8 Abs. 6 - 6c UStAE).

- **Organisatorische Eingliederung**

Die Beschlussdurchführung bei der GmbH ist gewährleistet, da ... (Begründung). Die organisatorische Eingliederung ist damit gegeben (A 2.8 Abs. 7 - 11 UStAE).

Zwischen der KG und der GmbH besteht somit das gesamte Kalenderjahr 01 ein Organschaftsverhältnis gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Unternehmer ist die KG als Organträger; die GmbH ist als Organgesellschaft unselbständiger Bestandteil des Unternehmens der KG (A 2.7 Abs. 1 S. 2 UStAE i. V. m. A 2.8 Abs. 1 S. 6 UStAE).

KG

Die KG ist Unternehmer, da ... (Begründung vgl. KK 2 „Unternehmereigenschaft und Umfang des Unternehmens“). Ihr Unternehmen umfasst die Tätigkeit der KG und die Tätigkeit der unselbständigen Organgesellschaft (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG).

Beachte

Umsätze zwischen OT und OG sind grundsätzlich Innenumsätze.

§ 171 Abs. 3a AO: Ablaufhemmung wegen Einspruchs/Klage

Wird ein Steuerbescheid mit einem Einspruch oder einer Klage angefochten, so läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor über den Rechtsbehelf unanfechtbar entschieden ist.

Die wesentlichen Klausurprobleme hierbei sind:

- Ein unzulässiger Einspruch kann nicht zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO führen, er ermöglicht nämlich keine erneute Prüfung des gesamten Steuerfalls, wie es in § 171 Abs. 3a S. 2 Hs. 2 AO (i. V. m. § 367 Abs. 2 S. 1 AO) zum Ausdruck kommt.
- Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3a AO wird auch ausgelöst, wenn der Rechtsbehelf erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist, aber innerhalb der Einspruchsfrist, eingelegt wird (§ 171 Abs. 3a S. 1 Hs. 2 AO).
- Auch der Untätigkeitseinspruch i. S. d. § 347 Abs. 1 S. 2 AO führt zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO.

Formulierungsvorschlag zum Problem eines zulässigen Einspruchs:

Nunmehr ist die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 3a AO zu berücksichtigen. Wird ein Steuerbescheid mit einem Einspruch angefochten, so läuft die Festsetzungsfrist gem. § 171 Abs. 3a S. 1 AO nicht ab, bevor über den Einspruch unanfechtbar entschieden wurde. Voraussetzung für die Ablaufhemmung ist ein zulässiger Einspruch i. S. d. § 358 AO (§ 171 Abs. 3a S. 2 Hs. 2 AO). Der Einspruch des Steuerpflichtigen vom ... war ausweislich des Sachverhalts fristgerecht (§ 355 AO) und schriftlich, mithin formgerecht i. S. d. § 357 Abs. 1 AO, eingelegt worden. Statthaftigkeit (§ 347 AO) und Beschwer (§ 350 AO) lagen offensichtlich vor.

§ 171 Abs. 4 AO: Ablaufhemmung wegen Außenprüfung

§ 171 Abs. 4 S. 1 Alt. 1 AO: Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt, nicht ab, bevor der auf Grund der Außenprüfung zu erlassende Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO nicht eintritt, wenn die zugrundeliegende Prüfungsanordnung unwirksam ist (AEAO zu § 171, Nr. 3.1). Bei solchen Fallkonstellationen können Sie wie folgt vorgehen:

Die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO tritt nicht ein, wenn die zugrundeliegende Prüfungsanordnung unwirksam ist. Prüfungshandlungen aufgrund einer unwirksamen Prüfungsanordnung können nämlich – im Gegensatz zu solchen aufgrund (nur) rechtswidriger Anordnungen – keine Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO herbeiführen, da nichtige Verwaltungsakte keinerlei Rechtswirkungen entfalten können. Daher ist zu klären, ob die Prüfungsanordnung vom ... wirksam war.

Jetzt werden in der Aufgabe oftmals Anhaltspunkte im Zusammenhang mit der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zu finden sein (Inhaltsadressat, Bekanntgabeadressat, Empfänger eines Verwaltungsakts → siehe Fallgruppen des AEAO zu § 122).

Beispiel

Inhaltsadressat einer Prüfungsanordnung ist gem. §§ 193 Abs. 1, 197 Abs. 1 AO der Steuerpflichtige, bei dem die Außenprüfung durchgeführt werden soll. Steuerpflichtiger i. S. d. § 193 Abs. 1 AO ist die Personengesellschaft „Fa Baustoffe Schulze OHG“ (AEAO zu § 197, Nr. 5.1). Prüfungssubjekt ist die Personengesellschaft auch dann, wenn die aus der Prüfung resultierenden Steuern vom Einkommen nicht von ihr, sondern von den Gesellschaftern geschuldet werden. Somit richtet sich die Prüfungsanordnung in Bezug auf die Prüfung der gesonderten und einheitlichen Feststellung – anders als ein Bescheid über die Feststellung des Gewinns – nicht an die Gesellschafter, sondern an die Gesellschaft (AEAO zu § 197, Nr. 5.1 i. V. m. AEAO zu § 122, Nr. 2.4.1.1), mithin an die „Fa Baustoffe Schulze OHG“. Insoweit war die Prüfungsanordnung rechtmäßig.

§ 171 Abs. 4 S. 1 Alt. 2 AO: Wird der Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben (§ 197 Abs. 2 AO), kann es auch zu einer Ablaufhemmung kommen.

Die Ablaufhemmung, die durch die Stellung eines (befristeten) Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung eintritt, endet, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach dem Verschiebungsantrag nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen hat (AEAO zu § 171, Nr. 3.3.1; Argument für Zweijahresfrist ist Rechtsgedanke des § 171 Abs. 8 S. 2 AO und des § 171 Abs. 10 S. 1 AO).

Stellt der Steuerpflichtige während der Zwei-Jahres-Frist einen weiteren Verschiebungsantrag, beginnt die Zwei-Jahres-Frist erneut.

Zu den Anforderungen an den Antrag auf Hinausschieben siehe AEAO zu § 197, Nr. 11.

Ein Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung, der die Ablaufhemmung auslöst, kann erst angenommen werden, wenn die Finanzbehörde den Prüfungsbeginn in einer Weise festgelegt hat, die die Mindestanforderungen an die Annahme eines Verwaltungsakts i. S. d. § 118 AO erfüllt (BFH v. 19.05.2016, X R 14/15, BStBl. 2017 II S. 97). Die Festlegung des Prüfungsbeginns bedarf keiner bestimmten Form (§ 119 Abs. 2 AO).

§ 171 Abs. 5 AO: Ablaufhemmung infolge Steuerfahndung

Nach § 171 Abs. 5 AO läuft die Festsetzungsfrist im Falle von Ermittlungen der Fahndungsbehörden beim Steuerpflichtigen nicht ab, bevor die aufgrund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind.

Beachten Sie

Da die AO in § 208 Abs. 3 AO und § 404 AO streng zwischen Steuerfahndung und sonstigen Dienststellen unterscheidet, können die Ermittlungen der Strafsachen- und Bußgeldstelle (sog. BuStra) nicht als Ermittlungen „der mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen“ angesehen werden. Für die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist i. S. d. § 171 Abs. 5 AO kommt es also darauf an, dass im jeweiligen Einzelfall tatsächlich die Steuerfahndung als solche die Ermittlungen aufgenommen hat.

Formulierungsvorschlag zum o. g. Problem:

Bei der hier vorliegenden Steuerhinterziehung würde die verlängerte Festsetzungsfrist gem. § 169 Abs. 2 S. 2 AO für 01 zum 31.12.12 ablaufen, weil die ESt-Erklärung 01 im Jahr 02 eingereicht wurde (Ablaufhemmung, § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO).

Etwas anderes würde nur gelten, wenn die Voraussetzungen für die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 5 S. 1 AO vorliegen. Hiernach müssen die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen vor Ablauf der verlängerten Festsetzungsfrist (31.12.12) mit Ermittlungsmaßnahmen begonnen haben. Dann läuft die Festsetzungsfrist nicht ab, bevor die auf Grundlage der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind. Vorliegend kann dahingestellt sein, ob die Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen vom ... eine Hemmung ausgelöst hätte, weil die anfordernde BuStra keine in § 171 Abs. 5 S. 1 AO genannte Behörde ist. In der Vorschrift sind ausschließlich die Zollfahndungsämter sowie die Steuerfahndung als Ermittlungsbehörden bestimmt, deren Tätigkeit die Ablaufhemmung auslösen kann.

Ansonsten ist im Rahmen des § 171 Abs. 5 AO vor allem Folgendes zu beachten:

- Anders als im Fall des § 171 Abs. 4 AO umfasst die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 5 AO nicht den gesamten Steueranspruch. Vielmehr tritt bei § 171 Abs. 5 AO die Hemmung nur in dem (begrenzten) Umfang ein, in dem sich die Ergebnisse der Ermittlungen auf die Höhe der festzusetzenden Steuer auswirken (AEAO zu § 171, Nr. 4.1).
- Die durch die Fahndungsprüfung ausgelöste Ablaufhemmung endet entsprechend dem Wortlaut des § 171 Abs. 5 AO nur dann, wenn aufgrund der Prüfung Steuerbescheide ergangen und diese unanfechtbar geworden sind. Eine zeitliche Begrenzung, bis zu welchem Zeitpunkt die Steuerbescheide zu ändern sind, sieht § 171 Abs. 5 S. 1 AO – im Gegensatz zu § 171 Abs. 4 S. 3 AO – nicht vor.

§ 171 Abs. 8 S. 1 AO: Ablaufhemmung infolge vorläufiger Steuerfestsetzungen (vor allem im Zusammenhang mit Liebhaberei)

Formulierungsbeispiel

Die Änderung des Einkommensteuerbescheids 01 gem. § 165 Abs. 2 S. 1 AO im – nach § 165 Abs. 1 S. 1 AO – für vorläufig erklärten Teil des Bescheids ist gem. § 169 Abs. 1 S. 1 AO unzulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Da eine Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung bestand (§ 149 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV), kommt es – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – zur sog. Ablaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Hiernach begann die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung beim Finanzamt eingereicht worden ist, mithin mit Ablauf 02. Sie dauert vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endet grundsätzlich mit Ablauf 06.

Allerdings kommt es zur Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 8 S. 1 AO: Die Festsetzungsfrist endet nicht vor Ablauf eines Jahres, nachdem die Ungewissheit (über die Frage der Einkunftserzielungsabsicht) beseitigt ist und die Finanzbehörde hiervon positive Kenntnis erhalten hat.

Dies war am 05.05.08 mit Zugang der Veräußerungsmitteilung bei der Veranlagungsstelle des Finanzamts der Fall, so dass der Ablauf der Festsetzungsfrist bis zum 05.05.09 gehemmt ist (es sei denn, der 05.05.09 ist ein Samstag oder Sonntag → § 108 Abs. 3 AO).

Verkauft der Steuerpflichtige den „Liebhaberei-Betrieb“ und hat das Finanzamt davon Kenntnis, ist die Ungewissheit über die Einkünfteerzielungsabsicht beseitigt. Denn aus dem Verkauf folgt zwangsläufig, dass der Steuerpflichtige mit dem „Betrieb“ in Zukunft keine Einkünfte mehr erzielen will.

§ 171 Abs. 9 AO: Ablaufhemmung infolge Berichtigungsanzeige (§ 153 AO) oder Selbstanzeige (§§ 371, 378 Abs. 3 AO)

Formulierungsbeispiel

Erstattet ein Steuerpflichtiger vor Ablauf der Festsetzungsfrist nach einer Steuerhinterziehung (§ 371 AO) Selbstanzeige, so endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Eingang der Anzeige (§ 171 Abs. 9 AO).

Für den Fristablauf maßgebend ist der Eingang der Anzeige bei der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde am 28.05.07, mithin beim Finanzamt X-Stadt (AEAO zu § 153, Nr. 5.4), und nicht bei der Steuerfahndungsstelle des Finanzamts Y-Stadt am 10.02.07. Somit ist durch die Selbstanzeige die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO eingetreten und hat die Festsetzungsfrist bis zum 28.05.08 verlängert (es sei denn, der 28.05.08 ist ein Samstag oder Sonntag → § 108 Abs. 3 AO).

Beachten Sie

- Ausreichend für den Beginn der Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 9 AO ist, dass die angezeigte Steuerverkürzung **dem Grund nach individualisiert** werden kann. Dies setzt voraus, dass der Steuerpflichtige Steuerart und Veranlagungszeitraum benennt und den Sachverhalt so schildert, dass der Gegenstand der Selbstanzeige erkennbar wird.
- Der Ablauf der Festsetzungsfrist wird durch § 171 Abs. 9 AO nur hinsichtlich der Steueransprüche gehemmt, die aufgrund der berichtigten Erklärung oder der Selbstanzeige festzusetzen sind. Der Umfang der Ablaufhemmung kann nicht dadurch erweitert werden, dass die Finanzbehörde nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist unter Bezugnahme auf die vor Fristablauf eingegangene Anzeige und die dadurch ausgelöste Ablaufhemmung mit einer Außenprüfung (§ 171 Abs. 4 AO) oder Fahndungsmaßnahme (§ 171 Abs. 5 AO) beginnt (AEAO zu § 153, Nr. 5.4).

§ 171 Abs. 10 AO: Anpassung an Grundlagenbescheide

Die Festsetzungsfrist endet, soweit für die Festsetzung einer Steuer ein Grundlagenbescheid bindend ist, nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheids (§ 171 Abs. 10 S. 1 AO).

Beispiel

Einkommensteuererklärung 01 wurde im Dezember 02 abgegeben; der Stpfl. ist an einer KG beteiligt, wobei die Feststellungserklärung 01 im Januar 03 abgegeben wurde. Der Feststellungsbescheid 01 weist einen Gewinnanteil i. H. v. 12.000 € für den Stpfl. aus. Der Einkommensteuerbescheid 01 vom 11.05.03 (mit o.g. Gewinn 12.000 €) ergeht ohne Nebenbestimmung. Im geänderten Feststellungsbescheid 01 vom 12.09.06 (Montag, Aufgabe zur Post mit einfachem Brief) ist ein Gewinn i. H. v. 20.000 € festgestellt worden. Die entsprechende verwaltungsinterne Mitteilung („Est 4 B-Mitteilung“) ging am 14.10.06 dem Wohnsitz-FA des Stpfl. zu.

Lösung

Die Änderung gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 S. 1 AO). Infolge der Verpflichtung zur Abgabe der Est-Erklärung (§ 149 Abs. 1 AO, § 25 Abs. 3 EStG, § 56 EStDV) kommt es – abweichend vom Grundsatz des § 170 Abs. 1 AO – zur sog. Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO. Die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf 02, da in diesem Jahr die Steuererklärung eingereicht wurde. Sie dauert vier Jahre (§ 169 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO) und endet eigentlich mit Ablauf 06. Allerdings kommt es zur Ablaufhemmung. Der Feststellungsbescheid (§§ 179 Abs. 1, Abs. 2 S. 2, 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Bst. a AO) stellt einen Grundlagenbescheid i. S. d. § 171 Abs. 10 S. 1 AO dar. Dieser galt gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am 15.09.06 als bekannt gegeben. Damit kann die Anpassung des Steuerbescheids (Gewinn 20.000 €) nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO noch innerhalb von zwei Jahren nach **Bekanntgabe** des Grundlagenbescheids, mithin bis zum 15.09.08 (ggf. § 108 Abs. 3 AO) erfolgen (§ 171 Abs. 10 S. 1 AO). Unerheblich für den Lauf der Zweijahresfrist ist der Zugang der verwaltungsinternen Mitteilung („Est 4 B-Mitteilung“) beim Wohnsitz-FA am 14.10.06 (AEAO zu § 171, Nr. 6).

Denken Sie daran: Eine Ablaufhemmung kann allenfalls das Ende der Festsetzungsfrist hinausschieben (AEAO zu § 171, Nr. 1).

Beispiel

Wie oben, aber der geänderte Feststellungsbescheid ergeht am 08.08.04.

Lösung

Aufbau zunächst wie oben. Das Finanzamt kann die Änderung nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO bis zum 31.12.06 (ggf. § 108 Abs. 3 AO) vornehmen. Die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 10 S. 1 AO wirkt sich im vorliegenden Fall nicht aus. Eine Ablaufhemmung kann nämlich allenfalls das Ende der Festsetzungsfrist hinausschieben, mithin nicht zu einer Verkürzung der regulären Festsetzungsfrist führen.

Grundlagenbescheide, auf die § 181 AO nicht anzuwenden ist, müssen vor Ablauf der Festsetzungsfrist beantragt worden sein, um die Ablaufhemmung auszulösen (§ 171 Abs. 10 S. 3 AO). Im Übrigen ist bei den sog. ressortfremden Grundlagenbescheiden auf § 171 Abs. 10 S. 2 AO zu achten. Achten Sie im Fall einer Außenprüfung auf die Sondernorm des § 171 Abs. 10 S. 4 AO.

§ 171 Abs. 14 AO: Ablaufhemmung bei Erstattung aufgrund eines unwirksamen Steuerbescheids

Mit dem Ablaufhemmungstatbestand des § 171 Abs. 14 AO kann im Steuerberaterexamen die Kombination von Festsetzungs- und Zahlungsverjährung thematisiert werden. Im Übrigen können bei einer derartigen Fallkonstellation Bekanntgabeprobleme abgeprüft werden.

Gem. § 171 Abs. 14 AO endet die Festsetzungsfrist für einen Steueranspruch nicht, soweit ein damit zusammenhängender Erstattungsanspruch nach § 37 Abs. 2 AO noch nicht verjährt ist (§ 228 AO).

- Ein unwirksamer (z. B. an einen Verstorbenen adressierter) Steuerbescheid entfaltet keinerlei Rechtswirkungen (§§ 125 Abs. 1, 124 Abs. 3 AO).
→ Bekanntgabeprobleme siehe AEAO zu § 122, Nrn. 2.12.2 und 4.1.2
- Aufgrund eines solchen nichtigen Steuerbescheids geleistete Zahlungen sind, wenn die „verunglückte“ Steuerfestsetzung nicht wirksam nachgeholt werden könnte, zu erstatten (§ 37 Abs. 2 AO). Nach §§ 228, 232 AO erlischt der Erstattungsanspruch des Steuerpflichtigen erst fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Anspruch durch die rechtsgrundlose Zahlung entstanden ist (§§ 229 Abs. 1, 220 Abs. 2 AO).
→ Prüfung der Zahlungsverjährung
- Über die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 14 AO kann die Steuerfestsetzung bis zum Eintritt der Zahlungsverjährung des Erstattungsanspruchs erfolgen.
→ Prüfung der Festsetzungsverjährung

Sachwertverfahren, §§ 189 - 191 BewG

Anwendung Sachwertverfahren zwingend für sonstige bebaute Grundstücke und als Ausnahmen für:

- Wohnungs- und Teileigentum sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, wenn keine Vergleichswerte vorliegen und
- Geschäftsgrundstück sowie gemischt genutzte Grundstücke, wenn keine übliche Miete ermittelt werden kann.

Diese Karte stellt Ihnen vorweg die Ermittlung des Grundbesitzwerts durch das Sachwertverfahren im Überblick dar. Die einzelnen Probleme und den jeweiligen Lösungsaufbau finden Sie auf [→ KK 7a ff.](#)

Bebautes Grundstück – Sachwertverfahren, §§ 189 - 191 BewG

Ermittlung des Grundbesitzwerts

	Bodenwert (§§ 189 Abs. 2, 179 BewG) - wie unbebautes Grundstück
+	Gebäudesachwert (§ 190 BewG) (Ermittlung siehe unten)
+	Wert besonders werthaltiger Außenanlagen (§ 189 Abs. 1 S. 2 BewG, R B 190.5 ErbStR)
=	Vorläufiger Sachwert (§ 189 Abs. 3 BewG)
x	Wertzahl (§§ 189 Abs. 3, 191 BewG)
=	Grundbesitzwert (Sachwert) (§ 189 Abs. 3 BewG)

Ermittlung des Gebäudesachwerts

	Regelherstellungskosten (RHK 2010) (§ 190 Abs. 1 BewG, Anlage 24 II, III BewG)
x	Baupreisindex gem. § 190 Abs. 1 und 2 BewG für Wohngebäude - Nichtwohngebäude
x	Bruttogrundfläche (§ 190 Abs. 1 BewG, Anlage 24 I BewG)
=	Gebäuderegulierungswert (§ 190 Abs. 1 BewG)
./.	Alterswertminderung (§ 190 Abs. 4 BewG)
=	Gebäudesachwert (§ 190 Abs. 1 und 4 BewG)

- In H B 189 „Ablauf des Verfahrens ...“ ErbStH ist ein Ermittlungsschema für das Sachwertverfahren dargestellt.

Die nachfolgenden Seiten beinhalten die Formulierungen, Rechtsnormen und Berechnungen, die Sie in Ihrer Klausur darstellen müssen.

Ermittlung Grundbesitzwert

Die Bewertung erfolgt im Sachwertverfahren (§§ 189 - 191 BewG) gem. § 182 Abs. 4

- Nr. 1 BewG für Wohnungs- oder Teileigentum oder Ein- und Zweifamilienhäuser (alternativ), da kein Vergleichswert vorliegt
- Nr. 2 BewG für Geschäftsgrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke, da keine übliche Alternativmiete ermittelbar ist
- Nr. 3 BewG für sonstige bebaute Grundstücke (zwingend)

Getrennte Wertermittlung für Grund und Boden und Gebäude (§ 189 Abs. 1 S. 1 BewG). Falls Sachverhalt Problem Außenanlagen „thematisiert“, bestehen folgende Alternativen, die auch beide auftreten können:

- *Die Außenanlage, z. B. Platzbefestigung ist nicht gesondert anzusetzen (§ 189 Abs. 1 S. 2 BewG), da ihr Sachwert ≤ 10 % Gebäudesachwert, also nicht besonders werthaltig ist (R B 190.5 S. 4 ErbStR).*
- *Die besonders werthaltige Außenanlage gem. § 189 Abs. 1 S. 2 BewG ist gesondert zu berücksichtigen (s. u.).*

Besonderheiten „besonders werthaltige Außenanlagen“ (R B 190.5 ErbStR). Beispiel in H B 189 „Bewertung im Sachwertverfahren“ ErbStH.

① **Ermittlung Bodenwert**

Bewertung wie ein unbebautes Grundstück (§ 189 Abs. 2 i. V. m. § 179 BewG)

Grundstücksfläche ... m² x Bodenrichtwert ... €/m² = ... €

② **Ermittlung Gebäudesachwert, § 190 Abs. 1 u. 2 BewG**

Regelherstellungskosten (§ 190 Abs. 1 BewG, Anlage 24)

Die Regelherstellungskosten sind nach den Standardstufen der Bauteile zu ermitteln, der Gebäudestandard ergibt sich aus den „Ausstattungsbögen“ in Anlage 24 III.

Für die Ermittlung des Gebäudesachwerts ist zwischen Wohngebäuden und Nichtwohngebäuden zu unterscheiden.

Ermittlung Gebäudesachwert für Nichtwohngebäude, GA 5.2. - 18.2.

- Bestimmung Gebäudeart aus Anlage 24 II: GA
- Die (regelmäßig 9, ggf. auch weniger als 9) Bauteile* werden den Standardstufen (1-einfachst, 2-einfach, 3-Basis, 4-gehoben oder 5-aufwendig) zugeordnet (Anlage 24 III):
- Berechnung Flächenpreis je m² BGF
 - (Summe Bauteile) Standardstufe 1 x Regelherstellungskosten (Anlage 24 II) ... €/m² BGF = ... €/m² BGF
 - (Summe Bauteile) Standardstufe 2 x Regelherstellungskosten (Anlage 24 II) ... €/m² BGF = ... €/m² BGF
 - (Summe Bauteile) Standardstufe 3 x Regelherstellungskosten (Anlage 24 II) ... €/m² BGF = ... €/m² BGF
 - (Summe Bauteile) Standardstufe 4 x Regelherstellungskosten (Anlage 24 II) ... €/m² BGF = ... €/m² BGF
 - (Summe Bauteile) Standardstufe 5 x Regelherstellungskosten (Anlage 24 II) ... €/m² BGF = ... €/m² BGF

.... (Gesamtsumme Bauteile) €/m² BGF

Flächenpreis: €/m² BGF:(regelmäßig 9 Bauteile) = €/m² BGF
(Regelherstellungskosten RHK 2010)

Hinweis auf H B 190.3 „Bestimmung ... für ein neu errichtetes Bürogebäude ...“ ErbStH!

* Insbesondere für die GA 14.2 - 14.4 (Garagen) und 18.1 - 18.2 (Reithallen, Scheunen u. Ä.) ergeben sich Besonderheiten aus Anlage 24 III. Für die GA 15.1 - 16.3 (Betriebs-/Werkstätten, Produktionsgebäude, Lagergebäude) ist als 9. Bauteil die „Konstruktion“ statt „Deckenkonstruktion und Treppen“ zu berücksichtigen.

Bewertung GWG ab 01.01.2018

Beispiel für GWG

Aktenschrank, AK 800 € zzgl. 152 € USt, Anschaffung 07/01

Aktenschrank = notw. BV (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR), abnutzbares, bewegliches WG/VG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 5 EStR),

zu bewerten mit AK abzgl. planmäßige Abschreibung/AfA (§ 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG) oder niedrigerem beizulegendem Wert (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB) bzw. niedrigerem TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

Ggf. ist § 6 Abs. 2 EStG (Wahlrecht zur Sofortabschreibung) anwendbar, wenn $AK \leq 800 \text{ €}$, da der Aktenschrank selbständig Nutzungsfähig ist.

Prüfung $AK \leq 800 \text{ €}$ -Grenze (§ 6 Abs. 2 S. 1 EStG)

Ursprünglicher Nettopreis gem. § 9b Abs. 1 EStG = AK

800 €

→ $AK \leq 800 \text{ €}$, § 6 Abs. 2 EStG ist anwendbar (WG-abhängiges Wahlrecht)

./. 800 €

= Bilanzansatz zum 31.12.01

0 €

Buchungssatz

Sofortabschreibung GWG
 GWG

800 €

800 €

Gewinnauswirkung

• **GuV-Methode**

Abschr. GWG + 800 €

Gewinn

./.

 800 €

• **Bilanzpostenmethode**

GWG ./.

 800 €

Gewinn

./.

 800 €

Beispiel für GWG-Sammelposten

Der Sammelposten i. H. v. 5.000 € ist in 01 und in den folgenden 4 Jahren (02 bis 05) mit jeweils 1.000 € gewinnmindernd aufzulösen.

Der Verkauf des WG (z. B. Schreibtisch) in 03 führt nicht zu einer Verminderung des Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a S. 3 EStG, R 6.13 Abs. 6 S. 2 EStR).

Der (Netto-)Verkaufserlös von 150 € führt in 03 zu einer gewinnerhöhenden Betriebseinnahme i. H. v. 150 €, die zusätzlich in 03 zu verbuchen ist.

Buchungssatz (jeweils in 02 bis 05)

Aufwand Auflösung Sammelposten GWG	1.000 €	
Sammelposten GWG		1.000 €

Gewinnauswirkung (jeweils in 02 bis 05)

• GuV-Methode			
Aufwand Auflösung Sammelposten GWG	+ 1.000 €	Gewinn	./. 1.000 €
• Bilanzpostenmethode			
Sammelposten GWG	./. 1.000 €	Gewinn	./. 1.000 €

Verkäufe im jeweiligen Wj. zusätzlich buchen und Gewinnauswirkung darstellen.

Übersicht Abschreibungswahlrechte ab Wj. 2018

AK/HK bis	GWG-Abschreibung (§ 6 Abs. 2 EStG)	Pool-Abschreibung (§ 6 Abs. 2a EStG)	AfA nach § 7 EStG
250 €	Behandlung als sofortiger Aufwand (<u>keine Aufzeichnung</u> erforderlich)	Nein, aber Sofortabschreibung (§ 6 Abs. 2a S. 4 EStG)	ja
250,01 € bis 800 €	ja (<u>Aufzeichnung</u> erforderlich)	Ja (<u>einheitliche Ausübung</u> für alle WG eines Wj.)	
800,01 € bis 1.000 €	nein		

Beispiele Abschreibungswahlrechte ab 01.01.2018 (aus Vereinfachungsgründen ohne degressive AfA)

Anschaffungskosten	Bilanziell Berücksichtigung (verschiedene Wahlrechte)	Gewinnminderung	Aufzeichnung
200 €, Nutzungsdauer 5 Jahre	Sofortabzug	200 €	Nein
	AfA ND linear	40 €/Jahr	Ja
800 €, Nutzungsdauer 8 Jahre	Sofortabzug	800 €	Ja
	AfA ND linear	100 €/Jahr	Ja
	Sammelposten	160 €/Jahr	Nein
800 €, Nutzungsdauer 3 Jahre	Sofortabzug	800 €	Ja
	AfA ND linear	267 €/Jahr	Ja
	Sammelposten	160 €/Jahr	Nein
1.000 €, Nutzungsdauer 8 Jahre	AfA ND linear	125 €/Jahr	Ja
	Sammelposten	200 €/Jahr	Nein
1.000 €, Nutzungsdauer 3 Jahre	AfA ND linear	334 €/Jahr	Ja
	Sammelposten	200 €/Jahr	Nein

Einlagen

Begriff Einlage (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG)

Bewertung: GRUNDSATZ: § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 1 EStG:

Sacheinlagen: TW
 Bareinlagen: NW
 Aufwandseinlagen: Selbstkosten

AUSNAHME: § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 EStG:

Bei Einlage innerhalb von 3 Jahren seit Anschaffung/Herstellung:

Nicht abnutzbare WG:

höchstens AK/HK

Abnutzbare WG:

höchstens fortgeführte AK/HK (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 EStG)

Besonderheiten AfA-BMG nach Einlage und vorherige Nutzung MIT Einkunftserzielung i. R. d. Überschusseinkünfte (BMF v. 27.10.2010, Beck'sche Erlasse 1 § 7/8)

Fallgruppe 1	Fallgruppe 2	Fallgruppe 3	Fallgruppe 4
Teilwert ≥ Historische AK	TW < Historische AK <u>und</u> Teilwert > Fortgef. AK	Teilwert < Fortgef. AK	Einlage innerhalb von 3 Jahren seit Anschaf- fung/Herstellung
<p><u>Bsp:</u> AK: 700.000 € TW: 1.000.000 € Fortgef. AK: 350.000 €</p>	<p><u>Bsp:</u> AK: 700.000 € TW: 400.000 € Fortgef. AK: 350.000 €</p>	<p><u>Bsp:</u> AK: 700.000 € TW: 100.000 € Fortgef. AK: 350.000 €</p>	<p><u>Bsp:</u> AK: 700.000 € TW: 1.000.000 € Fortgef. AK: 600.000 €</p>
<p><u>Lösung:</u> AfA-BMGr = Teilwert ./ AfA = 650.000 €</p>	<p><u>Lösung:</u> AfA-BMGr = Fortgef. AK = 350.000 €</p>	<p><u>Lösung:</u> AfA-BMGr = Teilwert = 100.000 €</p>	<p><u>Lösung:</u> AfA-BMGr = Einlagewert = Fortgef. AK gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bst. a, 2 EStG = 600.000 €</p>

Beispiel Einlage Grundstück nach vorheriger Nutzung im Rahmen der Überschusseinkünfte

Aufgrund der betrieblichen Nutzung ab 01.07.07 liegt ab diesem Zeitpunkt notwendiges BV vor (R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Zeitpunkt der...“ EStH).

Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG, zu bewerten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit dem Teilwert, da Anschaffung außerhalb der 3-Jahresfrist.

	<u>GuB</u>	<u>Gebäude</u>
Teilwert zum 01.07.07:	500.000 €	1.000.000 €
Historische Anschaffungskosten:	200.000 €	600.000 €

Bewertung zum 31.12.07

GuB = unbewegliches, nicht abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 6 EStR); zu bewerten mit AK (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG) oder nbeizW (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB) bzw. nTW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).

Geb. = unbewegliches, abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR); zu bewerten mit AK ./ AfA (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG) oder nbeizW (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB) bzw. nTW (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG).

Teilwert zum 01.07.07	1.000.000 €
AfA-BMG = § 7 Abs. 1 S. 5, Abs. 4 S. 1 Hs. 2 EStG, BMF v. 27.10.2010, Beck'sche Erlasse 1 § 7/8	
Teilwert	1.000.000 €
AfA 01/00 - 06/07: 600.000 € x 2 % x 7,5	./ 90.000 €
Fortgef. AK = AfA-BMGr	910.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG, p.r.t. (R 7.4 Abs. 2 S. 2 EStR)	
910.000 € x 3 % x 6/12	./ 13.650 €
= Buchwert zum 31.12.07	<u>986.350 €</u>

Kapitalanpassung

Hintergrund

Nach einer Änderung/Berichtigung von Bilanzansätzen der beim FA eingereichten Schlussbilanz muss die Anfangssteuerbilanz des folgenden Wj. an diese Änderungen angepasst werden.

Musterformulierung:

„Zur Herstellung des Bilanzzusammenhangs ist eine Kapitalanpassung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG vorzunehmen“.

Methoden der Kapitalanpassung

- Stichtagsbezogene Betrachtungsweise (Indirekte Methode, BilPo-Methode)
 - o Untersuchung der Änderung der Bilanzposten und der damit verbundenen Auswirkungen auf das Schlusskapital des Vorjahres (nur die Änderungen der BilPo des Vorjahres sind maßgeblich).
 - o Änderung Aktiva \therefore Änderung Passiva = Kapitalanpassung!
- Periodenbezogene Betrachtungsweise (Direkte Methode, GuV-Methode)
 - o Untersuchung der Gewinnauswirkungen und Entnahmen/Einlagen eines zusammenhängenden Zeitraums z. B. des (Vor-) Prüfungszeitraums.
 - o Änderung Gewinn \therefore Änderung Entnahmen + Änderung Einlagen = Kapitalanpassung!
(Ableitung aus Formel des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG: $AK + Gewinn \therefore Entnahmen + Einlagen = SK$)

Wichtiger Hinweis: Immer bei einer Methode bleiben und niemals zwischen beiden Methoden wechseln bzw. die Methoden vermischen!

EMPFEHLUNG

- für EinzU: Stichtagsbezogen, indirekte Methode zu empfehlen, da nur Bilanzposten betrachtet werden, die auch gebucht werden müssen.
- für PersGes: Periodenbezogene, direkte Methode zu empfehlen, da Entnahmen direkt dem Gesellschafter zugeordnet werden können.
- für KapGes: Methode frei wählbar.

• **Buchung der Kapitalanpassung**

- Einzelunternehmen
 - o Angleichung mittels Anpassungsbuchungen durch Ansprechen der geänderten BilPo und dem Anfangskapitalkonto.
- Personengesellschaft
 - o Kapitalkonto des jeweiligen Gesellschafters ist anzupassen. Es muss daher jeweils entschieden werden, ob das Kapital aller oder nur einzelner Gesellschafter betroffen ist.
- Kapitalgesellschaft
 - o Das gem. § 266 Abs. 3 A HGB gegliederte Kapital ist unantastbar, so dass nur eine innerbilanzielle erfolgswirksame Korrektur erfolgen kann bzw. ein sog. erfolgsneutraler Ausgleichsposten bilanziert wird. Diese innerbilanzielle, erfolgswirksame Korrektur ist außerbilanziell wieder zu neutralisieren.

• **Vorgehensweise in Schritten bei der Kapitalanpassung (unbedingt beachten!)**

1. *Einleitungssatz: Zur Herstellung des Bilanzenzusammenhangs sind Kapitalanpassungen erforderlich (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).*
2. *Ermittlung des Betrags der Kapitalanpassung (stichtagsbezogene- oder periodenbezogene Betrachtungsweise); insoweit reine Rechenarbeit, rechtliche Würdigungen auf ein Mindestmaß reduzieren!*
3. *Buchung der Kapitalanpassung (Besonderheiten bei PersGes und KapGes) beachten.*
4. *Fortentwicklung der geänderten Bilanzposten, hier dann entsprechend der gewohnten rechtlichen Subsumtion.*

Bsp. Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen

Die Betriebsprüferin Vogelwild hat bei der Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 01 - 03 beim Einzelunternehmen Müller folgende (nicht zu beanstandende) Feststellungen getroffen:

Mehr- und Wenigerrechnung (GA)	<u>01</u>	<u>02</u>	<u>03</u>
Aktivierung Fertigungsmaschine (bisher Aufwand)	+ 20.000 €		
Erhöhung AfA für Fertigungsmaschine	./. 4.000 €	./. 4.000 €	./. 4.000 €
Entnahme Waren	+ 1.000 €	+ 1.000 €	+ 1.000 €
Summe	+ 17.000 €	./. 3.000 €	./. 3.000 €

Lösung

1. Einleitungssatz

Zur Herstellung des Bilanzenzusammenhangs 31.12.03/01.01.04 ist eine Kapitalanpassung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG vorzunehmen (Fußgängerpunkt unbedingt mitnehmen!)

2. Ermittlung des Betrags der Kapitalanpassung

Möglichkeit 1: Direkte Methode (GuV-Methode) = Periodenbezogene Methode

Sämtliche (!) Gewinnauswirkungen, Entnahmen und Einlagen des Prüfungszeitraums werden benötigt:

Summe GA: + 17.000 € ./. 3.000 € ./. 3.000 € =	+ 11.000 €
Summe Entnahmen: ./. 1.190 € ./. 1.190 € ./. 1.190 € =	./. 3.570 € *
Auswirkung auf das Schlusskapital 31.12.03	+ 7.430 € (= Kapitalanpassung 31.12.03/01.01.04)

*(Entnahme Waren = unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG; USt auf Entnahmen ist gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar, somit ist die Entnahme jeweils brutto mit 1.190 € anzusetzen)

Möglichkeit 2: Indirekte Methode (BilPo-Methode) = Stichtagsbezogene Methode

Es wird nur die Änderung der Bilanzposten (nicht Entnahmen/Einlagen!) des letzten Prüfungsjahres benötigt!

	<u>03</u>
Fertigungsmaschine (20.000 € ./. 12.000 €)	+ 8.000 €
USt (unentgeltliche Wertabgabe: 3 x 190 €)	./. 570 €
Auswirkung auf das Schlusskapital 31.12.03	+ 7.430 € (= Kapitalanpassung 31.12.03/01.01.04)

3. Buchung der Kapitalanpassung

Fertigungsmaschine	8.000 €	an	Kapital	7.430 €
			Umsatzsteuer	570 €

4. Fortentwicklung der geänderten Bilanzposten, entsprechend der gewohnten Subsumtion

Fertigungsmaschine

= notwendiges Betriebsvermögen (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR) = bewegliches, abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR);

Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbeizW bzw. nTW.

Buchwert zum 31.12.03	8.000 €
abzgl. AfA (wie bisher)	<u>./ 4.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.04	<u>4.000 €</u>

Achtung: Hinsichtlich der Umsatzsteuer unbedingt darauf achten, was mit den Mehrsteuern lt. BP in den Wirtschaftsjahren danach passiert ist.

Sofern noch keine Zahlung erfolgt ist, ist die Steuerschuld entsprechend zu erhöhen!

Sofern eine Zahlung erfolgt ist und dies gewinnmindernd berücksichtigt wurde, ist der Aufwand zu berichtigen!

Bsp. Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft

Die Betriebsprüferin Vogelwild hat bei der Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 01 - 03 bei der Müller & Thurgau OHG folgende (nicht zu beanstandende) Feststellungen getroffen:

Mehr- und Wenigerrechnung (GA)	<u>01</u>	<u>02</u>	<u>03</u>
Aktivierung Fertigungsmaschine (bisher Aufwand)	+ 20.000 €		
Erhöhung AfA für Fertigungsmaschine	./. 4.000 €	./. 4.000 €	./. 4.000 €
Entnahme Waren (nur Müller)	+ 1.000 €	+ 1.000 €	+ 1.000 €
Summe	+ 17.000 €	./. 3.000 €	./. 3.000 €

Lösung

1. Zur **Herstellung des Bilanzzusammenhangs** 31.12.03 / 01.01.04 ist eine Kapitalanpassung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG vorzunehmen (Fußgängerpunkt unbedingt mitnehmen!)

2. **Ermittlung des Betrags der Kapitalanpassung**

Möglichkeit 1: Direkte Methode (GuV-Methode) = Periodenbezogene Methode

Sämtliche (!) Gewinnauswirkungen, Entnahmen und Einlagen des Prüfungszeitraums werden benötigt:

	<u>Gesamt</u>	<u>Müller (1/2)</u>	<u>Thurgau (1/2)</u>
Summe GA: + 17.000 € ./. 3.000 € ./. 3.000 €	= + 11.000 €	+ 5.500 €	+ 5.500 €
Summe Entnahmen: ./. 1.190 € ./. 1.190 € ./. 1.190 € =	./. 3.570 € *	./. 3.570 €	--
Auswirkung auf das Schlusskapital 31.12.03 (= Kap.Anpassung 31.12.03/01.01.04)	+ 7.430 €	+ 1.930 €	+ 5.500 €

Achtung! Bei Personengesellschaften wird für jeden Gesellschafter ein Kapital geführt, Entnahmen müssen immer direkt und unmittelbar dem entnehmenden Gesellschafter zugerechnet werden!

*(Entnahme Waren = unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG; USt auf Entnahmen ist gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar, somit ist die Entnahme jeweils brutto mit 1.190 € anzusetzen).

Möglichkeit 2: Indirekte Methode (BilPo-Methode) = Stichtagsbezogene Methode

Es wird nur die Änderung der Bilanzposten (nicht Entnahmen/Einlagen!) des letzten Prüfungsjahres benötigt!

	<u>Gesamt</u>	<u>Müller (1/2)</u>	<u>Thurgau (1/2)</u>
Fertigungsmaschine (20.000 € ./. 12.000 €)	+ 8.000 €		
USt (unentgeltliche Wertabgabe: 3 x 190 €)	./. 570 €		
Auswirkung auf das Schlusskapital 31.12.03	+ 7.430 €	+ 3.715 €	+ 3.715 €
Korrektur Entnahme Müller	+ 3.570 €	+ 1.785 €	+ 1.785 €
Zurechnung Entnahme Müller	./. 3.570 €	./. 3.570 €	--
(= Kap.Anpassung 31.12.03/01.01.04)	+ 7.430 €	+ 1.930 €	+ 5.500 €

3. Buchung der Kapitalanpassung

Fertigungsmaschine	8.000 €	an	Kapital Müller	1.930 €
			Kapital Thurgau	5.500 €
			Umsatzsteuer	570 €

Hinweis: Da bei einer Personengesellschaft immer die Auswirkung auf das Kapital eines jeden Gesellschafters erforderlich ist, bietet sich die direkte Methode (GuV-Methode) an, da sich hier die Auswirkung auf das Kapital der Gesellschaft besser darstellen lässt.

4. Fortentwicklung der geänderten Bilanzposten, entsprechend der gewohnten Subsumtion

Fertigungsmaschine

= notwendiges Betriebsvermögen (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR) = bewegliches, abnutzbares WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR);

Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den AK abzgl. AfA oder dem nbeizW bzw. nTW.

Buchwert zum 31.12.03	8.000 €
abzgl. AfA (wie bisher)	<u>./ 4.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.04	<u>4.000 €</u>

Achtung: Hinsichtlich der Umsatzsteuer unbedingt darauf achten, was mit den Mehrsteuern lt. BP in den Wirtschaftsjahren danach passiert ist.

Sofern noch keine Zahlung erfolgt ist, ist die Steuerschuld entsprechend zu erhöhen!

Sofern eine Zahlung erfolgt ist und diese gewinnmindernd berücksichtigt wurde, ist der Aufwand zu berichtigen!

Latente Steuern

Adressaten	Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften (§ 274, § 274a Nr. 5 HGB) sowie haftungsbeschränkte Personengesellschaften (§ 264a HGB)
Ansatzkonzeption	Bilanzorientiertes temporary concept mit Vergleich zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten
Ansatzpflicht/-wahlrecht	Aktive latente Steuern: Wahlrecht (bei Überhang) unter Einbeziehung der steuerlichen Verlustvorträge i. H. d. innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung
	Passive latente Steuern: Pflicht
Bewertung	Erwartete individuelle Steuersätze zum Zeitpunkt der Umkehrung der Differenz (Anmerkung: In der Prüfung wird häufig ein Steuersatz mit 30 % angegeben)
Ausweis	Bruttoausweis (unsaldiert) oder Nettoausweis (saldiert)
	Sonderposten eigener Art (§ 266 Abs. 3 E – „Passive latente Steuern“ bzw. § 266 Abs. 2 D – „Aktive latente Steuern“)
	GuV-Posten „Steuern vom Einkommen und Ertrag“

Temporäre Differenzen	Quasi-permanente Differenzen	Permanente Differenzen
Zwingende künftige Umkehr der Differenz	Umkehr der Differenz hängt von Entscheidung des Unternehmers ab	Außerbilanzielle Korrekturen (steuerfreie Gewinne, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben). Ausnahme: außerbilanzielle Abrechnung beim IAB (nach h. M. temporäre Differenz!)
<u>Beispiel</u> Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen in der HB (Aktivierungsverbot in der StB).	<u>Beispiel</u> Unterschiedliche Wertansätze bei Grundstücken und Beteiligungen aufgrund von § 6b EStG in der Steuerbilanz, Verbot in Handelsbilanz	<u>Beispiel</u> Nicht abzugsfähige Bewirtungsaufwendungen gem. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG.

	Handelsbilanz		Steuerbilanz	Beispiel
Passive latente Steuern	Aktivposten	>	Aktivposten	Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG
	Passivposten	<	Passivposten	§ 6b-Rücklage, RfE
Aktive latente Steuern	Aktivposten	<	Aktivposten	AfA StB < AfA HB (Firmenwert)
	Passivposten	>	Passivposten	Pensionsrückstellung lt. HB > Pensionsrückstellung lt. StB

Beispiel			
Bei der X-GmbH (große) Kapitalgesellschaft ergeben sich zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz folgende Abweichungen:			
Wirtschaftsgut	Handelsbilanz	Steuerbilanz	Anmerkung
Grund und Boden	200.000 €	100.000 €	Übertragung § 6b Rücklage i. H. v. 100.000 €
Firmenwert	80.000 €	93.333 €	Hdrl. Abschreibung über 5 Jahre, strl. Abschreibung über 15 Jahre
Drohverlustrückstellung	100.000 €	0 €	Steuerliches Passivierungsverbot (§ 5 Abs. 4a EStG)
Bei der Berechnung der latenten Steuern ist von einem Steuersatz von 30 % auszugehen. Die X-GmbH möchte ein möglichst hohes handelsrechtliches Vermögen ausweisen. Steuerliche Verlustvorträge i. H. v. 20.000 € werden voraussichtlich in den nächsten fünf Jahren zur Verrechnung kommen.			

Lösung					
Wirtschaftsgut	Handelsbilanz	-	Steuerbilanz	Passive Latenz (positiver Unterschied)	Aktive Latenz (negativer Unterschied)
<i>Grund und Boden</i>	200.000 €	-	100.000 €	100.000 €	
<i>Firmenwert</i>	80.000 €	-	93.333 €		13.333 €
<i>Drohverlustrückstellung</i>	<i>./. 100.000 €</i>	-	0 €		100.000 €
<i>Zwischensumme</i>				100.000 €	113.333 €
<i>Verlustverrechnung nächste 5 Jahre</i>					20.000 €
<i>Summe</i>				100.000 €	133.333 €
<i>Saldiert</i>					33.333 €
<i>Insgesamt besteht ein Aktivüberhang, so dass ein Ansatzwahlrecht gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB besteht. Da die X-GmbH ein möglichst hohes Vermögen ausweisen möchte, wird von dem Aktivierungswahlrecht Gebrauch gemacht. Der Ausweis kann unsaldiert oder saldiert erfolgen (§ 274 Abs. 1 S. 3 HGB). Da ein Aktivüberhang besteht, sind Verlustvorträge i. H. d. in den nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung einzubeziehen (§ 274 Abs. 1 S. 4 HGB).</i>					

Berechnung latente Steuern

	<i>Passive Latenz</i>	<i>Aktive Latenz</i>	<i>Saldiert</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	100.000 €	- 133.333 €	- 33.333 €
<i>Steuer 30 %</i>	30.000 €	- 40.000 €	- 10.000 €

Buchungssatz

a) unsaldiert

Steuern vom Einkommen und Ertrag 30.000 € an Passive latente Steuern 30.000 €
 Aktive latente Steuern 40.000 € an Steuern vom Einkommen und Ertrag 40.000 €

b) saldiert

Aktive latente Steuern 10.000 € an Steuern vom Einkommen und Ertrag 10.000 €