

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Einkommensteuer

Skript Teil II

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2009

Inhaltsverzeichnis Teil II

I.	Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)	2
	- Aufgabe 1	3
II.	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-16 EStG)	4
	- Aufgabe 2	5
	- Mitunternehmerschaften (Grundsätzliches)	6
	- Aufgabe 3	9
	- Abfärbetheorie	9
	- Gewerblich geprägte Personengesellschaft	10
	- Atypisch stille Gesellschaft	11
	- Unterbeteiligung	12
	- Aufgabe 4	12
	- Aufgabe 5	13
	- Einschränkung der Verlustverrechnung (§ 15 IV, 15 b EStG)	15
	- Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15 a EStG)	16
	- Aufgabe 6	20
	- Betriebsaufspaltung	20
	- Betriebsveräußerung / -aufgabe	22
	- Aufgabe 7	26
	- Aufgabe 8	26
	- Veräußerung v. Anteilen an KapG bei wesentlicher Bet.	28
	- Aufgabe 9	30
III.	Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)	31
IV.	Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)	34
V.	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)	36
	- Aufgabe 10	39
VI.	Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)	40
	- Nießbrauch	42
	- Aufgabe 11	43
VII.	Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)	44
	- Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen	44
	- Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG)	47
	- Aufgabe 12	51
VIII.	Gemeinsame Vorschriften (§ 24 EStG)	52
	- Aufgabe 13	53
IX.	Verlustabzug (§ 10 d EStG)	54
X.	Altersentlastungsbetrag (§ 24 a EStG)	55

I. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 ff. EStG)

Allgemeines

Land- und Forstwirtschaft (LuF) ist die planmäßige Nutzung der Naturkräfte, vor allem des Bodens (Urproduktion) und die Verwertung der gewonnenen pflanzlichen und tierischen Erzeugnisse durch Verkauf oder als Futtermittel für die Tierhaltung. Eine (nicht abschließende) Aufzählung der Einkünfte aus LuF enthält § 13 Abs. 1 u. 2 EStG. Hierunter fallen insbesondere Einkünfte aus dem Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau und Gartenbau. Einkünfte aus Viehzucht zählen insoweit zu solchen aus LuF, als die Tiere aus den Erträgen des bewirtschafteten Bodens ernährt werden können. Dies wird durch ein pauschaliertes Verfahren ermittelt, indem einer bestimmten landwirtschaftlich genutzten Fläche ein Höchstbestand an Vieheinheiten (VE) zugeordnet wird (§ 13 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Umrechnung der Tiere in VE erfolgt nach deren Futterbedarf (§ 13 Abs. 1 Satz 3 EStG; R 13.2 Abs. 1 Satz 5 EStR). Im Falle der nachhaltigen Überschreitung (ca. 3-4 Jahre) der Höchstbestände an VE gehört (nur) der darüber hinausgehende Tierbestand grundsätzlich zur gewerblichen Tierzucht und -haltung (R. 13.2 Abs. 2 EStR).

Zu den Einkünften aus LuF gehören auch Nebenbetriebe (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Hierzu zählen solche Betriebe, die dem LuF Hauptbetrieb zu dienen bestimmt sind, die aber ohne einen solchen Hauptbetrieb Gewerbebetriebe wären, z. B. Sägewerke und Kiesgruben (vgl. R. 15.5 Abs. 3 EStR). Dies gilt nur solange, wie der LuF Hauptbetrieb dem einheitlichen Gesamtbetrieb das Gepräge gibt. Ein Betrieb ist hingegen als Gewerbebetrieb anzusehen, wenn in größerem Umfang fremde Erzeugnisse zugekauft und abgesetzt werden (R. 15.5 Abs. 5 EStR). Vgl. außerdem die Abgrenzungskriterien der R. 15.5 Abs. 6 bis 12 EStR.

Gewinnermittlung

Für LuF Betriebe gilt grundsätzlich ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (§ 4 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Ihr Wirtschaftsjahr ist der Zeitraum vom 01. Juli bis zum 30. Juni des Folgejahres. Abweichend von der gesetzlichen Regelung können bestimmte LuF Betriebe als Wirtschaftsjahr einen anderen Zeitraum bestimmen (§ 8 c EStDV).

Der in einem Wirtschaftsjahr anfallende Gewinn oder Verlust ist auf die betreffenden Kalenderjahre entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen. (Betriebs-) Veräußerungsgewinne i.S.v. § 14 EStG werden dagegen in dem Kalenderjahr berücksichtigt, in dem sie entstanden sind (§ 4 a Abs. 2 Nr. 1 EStG). Dabei ist § 16 EStG entsprechend anzuwenden, so dass im Falle eines LuF Veräußerungsgewinns u. U. der Freibetrag und die Tarifiermäßigung in Anspruch genommen werden können (§ 14 Satz 2 i.V.m. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG).

Aufgabe 1

Der Gewinn des Landwirtes Dung im Wirtschaftsjahr 2007/2008 betrug € 250.000, hierin ist ein Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Sägewerkes (Teilbetrieb) in Höhe von € 200.000 enthalten, der im September 2007 entstand.

Wie ist der Gewinn auf die VZ 2007 und 2008 aufzuteilen?

Im Falle bestimmter niedriger Einkommen darf ein Freibetrag von € 670/1.340 bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden, wenn und soweit positive LuF Einkünfte erzielt wurden (§ 13 Abs. 3 EStG). Für die Inanspruchnahme des verdoppelten Freibetrages im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten kommt es nicht darauf an, ob beide Ehegatten Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft beziehen.

In bestimmten Fällen erfolgt die Ermittlung des Gewinns aus LuF nicht durch Bestandsvergleich, sondern nach Durchschnittssätzen (§ 13 a Abs. 3 - 6 EStG). Voraussetzung hierfür ist, dass der Stpfl. nicht gesetzlich buchführungspflichtig ist und bestimmte Größen hinsichtlich der selbstbewirtschafteten LuF Flächen, Vieheinheiten und Sondernutzungen nicht überschritten werden (§ 13 a Abs. 1 EStG).

II. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15-16 EStG)

Allgemeines

Eine Betätigung ist gem. § 15 Abs. 2 EStG Gewerbebetrieb, wenn sie

4 positive Voraussetzungen

- **selbstständig**, d. h. auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung ohne Weisungsgebundenheit (H 15.1 "Allgemeines" EStH),
- **nachhaltig**, d. h. mit Wiederholungsabsicht zur Schaffung einer ständigen Erwerbsquelle (H 15.2 "Wiederholungsabsicht" EStH),
- **mit Gewinnerzielungsabsicht**, d. h. auf einen auf Dauer der Betätigung abgestellten Totalgewinn ausgerichtet, auch wenn die Gewinnerzielungsabsicht Nebenzweck ist (H 15.3 "Totalgewinn" EStH),
- **unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**, d. h. mit Auftreten nach außen, mit Wendung an eine, wenn auch begrenzte, Allgemeinheit (H 15.4 "Allgemeines" EStH),

4 negative Voraussetzungen

- weder Land- und Forstwirtschaft (§§ 13 ff. EStG, R 15.5 EStR) noch
 - weder freiberufliche Tätigkeit (§ 18 EStG, H 15.6 EStH) noch
 - weder sonstige selbständige Arbeit (§ 18 EStG) noch
 - weder bloße Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO, R 15.7 Abs. 1 EStR)
- ist.

Die bloße Vermögensverwaltung führt auch bei umfangreichem Grund- oder Wertpapierbesitz nicht zum Gewerbebetrieb. Sie liegt vor, solange vorhandenes Vermögen genutzt wird und damit ggf. Erträge erzielt werden, die Vermögenssubstanz selbst aber erhalten bleibt (z.B. durch Anlage von Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG oder Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG). Im Rahmen der Vermögensverwaltung werden nur die Früchte des Nutzens eigenen Vermögens besteuert (z.B. Zins- oder Mieteinkünfte).

Eine gewerbliche Betätigung entsteht erst dann, wenn die Vermögenssubstanz selbst in größerem Maße umgeschichtet wird, um Wertsteigerungen zu realisieren, d.h. in den Worten des BFH „wenn die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte in den Vordergrund tritt“. Maßgeblich ist dabei regelmäßig das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung, d.h. ob die Betätigung des Stpfl. im jeweiligen Einzelfall dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht.

Ein wichtiger Abgrenzungsfall in der Praxis ist derjenige von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (durch Vermietung von langjährigem Immobilieneigentum) und Einkünften aus gewerblichem Grundstückshandel (durch An- und Verkauf von Immobilien). Der BFH hat insofern in langjähriger Rechtsprechung im Interesse der Rechtssicherheit die

sog. "Drei-Objekt-Grenze" entwickelt. Hiernach liegt ein gewerblicher Grundstückshandel grundsätzlich erst dann vor, wenn ein Stpfl. in kurzer Zeit (< 5 Jahre) mehr als drei Immobilien (Objekte) veräußert, bei denen zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Verkauf ein enger zeitlicher Zusammenhang (< 5 Jahre) besteht. Wegen der zahlreichen Ausnahmen und Sonderfälle besteht allerdings auch hier keine absolute Rechtssicherheit (H 15.7 Abs. 1 "Gewerblicher Grundstückshandel" EStH, BMF vom 26.03.2004).

Aufgabe 2

1. Pharmareferent K ist ausschließlich für den Arzneimittelhersteller M tätig. Er stellt seine tägliche Fahrtroute zu den Ärzten, die er besucht, selbst zusammen. Sein Tätigkeitsgebiet wurde ihm von M zugewiesen. Er ist über Modem in seiner Wohnung mit der Zentrale des M verbunden und hat jeden Tag Bericht zu erstatten.
Er hat einen von M zur Verfügung gestellten Firmenwagen. Er kann in gewissem Umfang eigene Veranstaltungen oder Essen mit Ärzten abhalten, bekommt aber die Kosten hierfür von M ersetzt. Er hat einen Urlaubsanspruch von 30 Tagen im Jahr, den er mit der Zentrale abstimmen muss. Er erhält ein Festgehalt und daneben einzelne Erfolgsprämien.
2. Versicherungsvertreter T ist ausschließlich für die Versicherungsgesellschaft V tätig. Diese hat ihm einen Zuschuss zu seiner Büroeinrichtung gegeben, der nach 6 Monaten mit Provisionen verrechnet wird.
T erhält ein kleines Fixum und darüber hinaus eine Provision, die sich an der Art und Höhe seiner Abschlüsse orientiert.
T sucht seine Kunden selbst aus. Er trägt seine Kosten (eigener PKW, Büromaterial usw.) selbst.
3. Hausbesitzer H hat 20 Miethäuser mit insgesamt 600 Wohnungen. Er verwaltet die Häuser selbst und beschäftigt hierzu 20 Mitarbeiter.
4. Hausbesitzer N hat nach mehr als 20 Jahren die Nase mit seinen Mietern voll. Er beendet die Vermietung des Objekts durch Kündigung der Mietverträge, führt eine Luxusmodernisierung durch, teilt das Haus anschließend in 10 Eigentumswohnungen und verkauft diese Wohnungen jeweils nach Auszug der Mieter an verschiedene Erwerber.
5. Steuerberater S war bisher im Angestelltenverhältnis tätig. Er macht sich selbständig und zeigt dies berufsüblich in verschiedenen Tageszeitungen an.
6. Neurologe J hat ein Segelboot, das er teilweise selbst nutzt und ab und zu - bei sich bietender Gelegenheit - an andere Seelenklempner gegen ein Entgelt überlässt, welches die

laufenden Kosten des Bootes, auf die Zeit der Überlassung umgelegt, in etwa deckt.

7. Architekt G kauft sich 10.000 Hühner und eröffnet eine Hühnerfarm, wozu er ein 1 Hektar großes Grundstück mit Halle mietet. Die Hühner sollen Eier legen und sind keine Masthühner.

Frage:

Welche Einkünfte erzielen die Personen?

Mitunternehmerschaften

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind auch die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, KG und anderer Gesellschaften, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Der Nachsatz "bei der die Gesellschafter ..." bezieht sich nicht nur auf die anderen Gesellschaften, d.h. der Gesellschafter einer OHG, KG oder anderer Gesellschaften erzielt jedenfalls nur dann gewerbliche Einkünfte, wenn er als "Mitunternehmer" anzusehen ist.

Voraussetzung dafür, dass dem Gesellschafter einer Personengesellschaft aus seiner Beteiligung für steuerliche Zwecke gewerbliche Einkünfte vermittelt werden, ist zunächst, dass die **Gesellschaft selbst** als **gewerblich** einzustufen ist. Zwar sind eine Vielzahl von Personengesellschaften bereits deshalb gewerblich tätig, weil ihr Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes gerichtet ist (§§ 6 Abs. 1, 105 Abs. 1, 161 Abs. 1 HGB). Darüber hinaus können aber auch andere Personengesellschaften, die z.B. lediglich vermögensverwaltend tätig sind (z.B. Immobilienfonds), die Rechtsform der OHG oder KG haben, wenn ihre Firma im Handelsregister eingetragen ist (§§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB). Entscheidend für die steuerliche Einordnung ist daher nicht die bloße Gesellschaftsform, sondern grundsätzlich die in gesellschaftlicher Verbundenheit von den Gesellschaftern ausgeübte Tätigkeit. Die Gesellschafter müssen demzufolge Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs der Personengesellschaft sein. Hierfür kommen neben den Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) auch andere Gesellschaftsformen (z.B. Europäische Wirtschaftliche Interessensvereinigung EWIV, Partnerschaftsgesellschaft), Gemeinschaften (z.B. eheliche Gütergemeinschaft, Erbengemeinschaft) und Innengesellschaften in Betracht.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermitteln deshalb nur die Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko tragen und im Rahmen der Gesellschaft nachhaltig und selbständig tätig sind. Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr sowie die Überschreitung der Grenze zur Vermögensverwaltung müssen hinsichtlich der Gesellschaft

gegeben sein. Dabei ist es ausreichend, wenn die Gesellschaft neben anderen Tätigkeiten auch gewerblich tätig ist, um insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu haben, da die gewerbliche Tätigkeit insofern auf die anderen Tätigkeiten "abfärbt" (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG: "Abfärberegelerung"). Eine Gesellschaft vermittelt ihren Gesellschaftern außerdem in dem Fall trotz fehlender gewerblicher Tätigkeit insgesamt gewerbliche Einkünfte, wenn die an ihr beteiligten persönlich haftenden Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften und nur diese oder Nichtgesellschafter Geschäftsführer sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG: "gewerblich geprägte Personengesellschaft").

Mitunternehmerinitiative bedeutet Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie insbesondere Gesellschaftern obliegen. Dabei ist bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten ausreichend, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen. Dementsprechend ist z.B. ein Kommanditist kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht vertraglich ausgeschlossen sind (H 15.8 Abs. 1 EStH "Mitunternehmerinitiative"). **Mitunternehmerisiko** trägt i.d.R., wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens sowie an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist. So ist z.B. ein Kommanditist nicht als Mitunternehmer anzusehen, wenn er nicht an den stillen Reserven des Unternehmens beteiligt ist und nur eine übliche Verzinsung seiner Kommanditeinlage erhält, dabei jedoch keine erhöhte Mitunternehmerinitiative aufweist (H 15.8 Abs. 1 EStH "Mitunternehmerisiko"). Die beiden Kriterien Mitunternehmerisiko und -initiative müssen zwar nicht in gleich starker Ausprägung vorhanden sein, dürfen allerdings auch nicht gänzlich entfallen. Letztlich entscheidend ist das Gesamtbild im Einzelfall.

Für einkommensteuerliche Zwecke sind die **Gesellschafter Steuersubjekte**, denen die im Rahmen der Personengesellschaft erzielten Einkünfte (anteilig) zugerechnet werden, d.h. die Personengesellschaft ist nicht selbst steuerpflichtig. Sie vermittelt lediglich die Einkünfte der Mitunternehmer und ist insoweit als transparent anzusehen. Bei den Mitunternehmern ist der betreffende Gewinnanteil nach deren persönlichen Merkmalen der ESt (bzw. der KSt) zu unterwerfen. Grundsätzlich sollen die Gesellschafter einer Personengesellschaft für einkommensteuerliche Zwecke einem Einzelkaufmann (weitgehend) gleichgestellt werden. Aus diesem Grund dürfen auch bei Mitunternehmern schuldrechtliche Beziehungen zur Personengesellschaft (z.B. Miet-, Darlehens- oder Arbeitsverhältnisse) keine Auswirkungen auf den zu versteuernden gewerblichen Gewinn haben. Demzufolge gehören neben den Gewinnanteilen der Gesellschafter auch die Vergütungen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die die Gesellschafter dafür erhalten, dass sie der Gesellschaft Dienste leisten, Wirtschaftsgüter überlassen oder Darlehen geben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2. Halbs. EStG).

Ein Gesellschafter, der der Gesellschaft z. B. ein Grundstück überlässt, erzielt aus der hierfür vereinnahmten Miete keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Solche Vergütungen dürfen den steuerlichen Gewinn der Gesellschaft nicht mindern, oder anders

gesagt: soweit sie bei der Gewinnermittlung abgezogen wurden, werden sie zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns wieder hinzugerechnet. Dementsprechend erhöht sich auch der Gewinnanteil dieses Vermieter-Gesellschafters, dem die betreffende Vergütung für steuerliche Zwecke allein zugerechnet wird.

Dies führt zu einer zweistufigen Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft sowie zu einem zweistufigen Aufbau des Betriebsvermögens einer gewerblichen Personengesellschaft. Auf der **Gewinnermittlungsstufe I** (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 EStG) wird der steuerliche Gewinn ermittelt, der sich aus der steuerlichen Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft ergibt. Hierin fließen zudem gesellschafterbezogene Ergebnisveränderungen durch Ergänzungsbilanzen ein. In diesen Ergänzungsbilanzen für einzelne Mitunternehmer sind die Korrekturen enthalten, die sich zu Bilanzansatz und -bewertung der betrieblichen Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in der Gesamthands-Steuerbilanz der Gesellschaft ergeben und insbesondere aus individuellen Aufwendungen des Gesellschafters (z.B. bei Gesellschafterwechsel) oder der individuellen Berücksichtigung von Steuervergünstigungen (z.B. § 6 b EStG) resultieren.

Die **Gewinnermittlungsstufe II** (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG) berücksichtigt darüber hinaus gesellschafterbezogene Ergebnisveränderungen durch Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer und deren Sondervergütungen. Die Summe beider Gewinnermittlungsstufen ergibt die (additive) steuerliche Gesamtbilanz der Personengesellschaft, aus der der steuerliche Gesamtgewinn sämtlicher an ihr beteiligter Mitunternehmer hervorgeht. Dieser Gesamtgewinn wird für einkommensteuerliche Zwecke anteilig bei den betreffenden Mitunternehmern nach deren persönlichen Merkmalen besteuert. Für gewerbsteuerliche Zwecke unterliegt dieser Gewinn (bzw. Ertrag, ggf. nach Hinzurechnungen und Kürzungen gem. §§ 8, 9 GewStG) bei der Personengesellschaft der GewSt.

Allerdings werden durch die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Einzelunternehmer und Mitunternehmer nicht in vollem Umfang gleichgestellt. Zwar sind schuldrechtliche Beziehungen zwischen Mitunternehmer und Personengesellschaft für einkommensteuerliche Zwecke insoweit unbeachtlich, als der Mitunternehmer hierfür Vergütungen erhält. Etwas anderes gilt aber z.B. in jenen Fällen, wenn die Mitunternehmerschaft einem ihrer Mitunternehmer ein verzinsliches Darlehen zu üblichen Konditionen gewährt. Dieser Sachverhalt ist steuerlich so zu behandeln, als wenn fremde Dritte einander gegenüberstünden. Die Mitunternehmerschaft erhält durch die Darlehensgewährung eine entsprechende Forderung; die Darlehenszinsen sind Betriebseinnahmen der Mitunternehmerschaft. Ein weiterer Ausnahmefall ist derjenige, bei dem ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung des Mitunternehmers an die Gesellschaft und dem Gesellschaftsverhältnis ausgeschlossen erscheint, so dass diese Element nur zufällig zusammentreffen (z.B. wenn ein an einer Publikums-KG geringfügig

beteiligter Rechtsanwalt von dieser Gesellschaft einen einzelnen Auftrag erhält, der nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet ist).

Verfahrensrechtlich werden die Einkünfte der einzelnen Mitunternehmer aus der Mitunternehmerschaft grundsätzlich nicht erst bei der Veranlagung zur ESt ermittelt, sondern gesondert und einheitlich für alle Beteiligten nach §§ 179, 180 AO festgestellt. Die gesonderte und einheitliche Feststellung entfaltet dann Bindungswirkung für die Veranlagungen der Beteiligten (§ 181 (1) Satz 1 AO).

Aufgabe 3

A und B sind zu je 50 % an einer OHG beteiligt, der Handelsbilanzgewinn beträgt € 100.000. Dabei wurde die Miete eines Lagergrundstücks von monatlich € 2.000 an A als Betriebsausgabe abgezogen. B hat für seine Geschäftsführertätigkeit ein als Aufwand gebuchtes Gehalt von € 60.000 p.a. erhalten. Beide Gesellschafter erhalten vorab vom Handelsbilanzgewinn eine Verzinsung (keine Betriebsausgabe) von 5 % auf das Kapitalkonto vom 01.01. jeden Jahres. Dieses betrug bei A 70.000 € und bei B 40.000 €.

Frage:

Wie sehen die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Gewinnverteilung aus?

Abfärbetheorie

Ist eine Personengesellschaft nur teilweise i.S. von § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätig, gelten nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch alle anderen ihrer Einkünfte als gewerbliche Einkünfte. Diese Vorschrift qualifiziert die an sich nicht gewerblichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte um. Hierbei ist zu beachten, dass die gewerbliche Tätigkeit nicht überwiegen muss. Lediglich bei einem extrem geringen Anteil originär gewerblicher Betätigung (jedenfalls bei einem Anteil von 1,25 %) scheidet eine Umqualifizierung nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes aus. Vgl. H 15.8 Abs. 5 (Geringfügige gewerbliche Tätigkeit) EStH.

Eine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, bezieht in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte, R 15.8 Abs. 5 S. 4 EStR.

Gewerblich geprägte Personengesellschaft

Mit der Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sollte die sogenannte Geprägerechtsprechung des BFH, die dieser zwischenzeitlich aufgegeben hatte, gesetzlich verankert werden. Danach gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Betätigung einer **nicht** gewerblich tätigen Personengesellschaft, an der eine oder mehrere **Kapitalgesellschaften** unmittelbar oder mittelbar beteiligt sind, unter bestimmten Voraussetzungen als Gewerbebetrieb. Hierbei ist zu beachten, dass es unterschiedliche Gestaltungsmöglichkeiten der gewerblich geprägten Personengesellschaft gibt.

Die Personengesellschaft wird gewerblich geprägt, wenn sie **keine** Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei ihr ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und **nur diese** Kapitalgesellschaften oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Andere gewerblich geprägte Personengesellschaften stehen dabei Kapitalgesellschaften gleich (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Demgegenüber liegt **keine** gewerblich geprägte Personengesellschaft vor, wenn neben einer oder mehreren Kapitalgesellschaften auch eine **natürliche Person** persönlich haftender Gesellschafter ist.

Die praktische Bedeutung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist jedoch auch darin zu sehen, dass diese Vorschrift es dem Steuerpflichtigen durch entsprechende Gestaltungen jederzeit ermöglicht, eine vermögensverwaltende in eine gewerbliche Gesellschaft umzuqualifizieren, und zwar unabhängig von der in ihr ausgeübten Tätigkeit.

Verdeckte Mitunternehmerschaft

H 15.8 Abs. 1 (Verdeckte Mitunternehmerschaft) EStH behandelt diesen Sachverhalt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft liegt vor, wenn zwar formal kein entsprechendes Gesellschaftsverhältnis, sondern ein sonstiges Rechtsverhältnis (z.B. Darlehensverhältnis) vorliegt, die beteiligten Parteien rechtlich jedoch derart gestellt sind, dass es sich (wirtschaftlich betrachtet) um eine gemeinschaftlich ausgeübte gewerbliche Tätigkeit handelt, in deren Rahmen die Beteiligten Mitunternehmerinitiative entwickeln und Mitunternehmerisiko tragen. Es kommt dabei nicht auf die (zivilrechtliche) Bezeichnung der Rechtsbeziehung oder Gesellschaftsform an, sondern allein darauf, wie deren materieller (wirtschaftlicher) Gehalt ist (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko dürfen nicht lediglich auf einzelne Schuldverhältnisse als gegenseitige Austauschverhältnisse zurückzuführen sein.

Persönlich haftender Gesellschafter einer KGaA

Die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG aufgeführte Kommanditgesellschaft auf Aktien ist eine Kapitalgesellschaft, bei der mindestens ein Gesellschafter (Komplementär) Gläubigern der Gesellschaft gegenüber **unbeschränkt** haftet und die übrigen Gesellschafter (Kommanditaktionäre) an dem in Aktien angelegten Grundkapital beteiligt sind, ohne persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft zu haften. Es handelt sich damit also um eine Mischform von KG und AG, so dass sich das Rechtsverhältnis der Komplementäre auch nach den Vorschriften des HGB über die KG regelt, während im Übrigen die Vorschriften des AktG über die AG zur Anwendung kommen.

Da es sich grundsätzlich um eine Kapitalgesellschaft handelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), unterliegt die KGaA der KSt. Der Teil ihres Gewinns, der an ihre Komplementäre auf deren nicht auf das Grundkapital gemachten Einlagen oder als Geschäftsführungsvergütungen entfällt, ist diesen als gewerbliche Einkünfte als Mitunternehmer der KGaA zuzurechnen. Bei der KGaA wiederum sind diese Beträge als abziehbare Aufwendungen i.R. der KSt-Veranlagung abzugsfähig (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG).

Atypisch stille Gesellschaft

Der **typisch** stille Gesellschafter ist nicht an den stillen Reserven beteiligt, sondern nur am laufenden Gewinn und eventuell am laufenden Verlust. Er ist daher wirtschaftlich wie ein Darlehensgeber mit Gewinnbeteiligung anzusehen (§ 230 HGB). Seine Einkünfte aus der stillen Gesellschaft sind gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu besteuern.

Der sogenannte **atypisch** stille Gesellschafter ist dagegen Mitunternehmer, da die Regelungen des Gesellschaftsvertrags in bestimmten Bereichen von der gesetzlichen Struktur der stillen Gesellschaft i.S.d. §§ 230 ff. HGB abweichen. Er erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil er nicht nur am Gewinn bzw. Verlust, sondern in der Regel bei Beendigung der Gesellschaft auch an allen stillen Reserven des Anlagevermögens und am Geschäftswert beteiligt ist. Bitte beachten Sie hierzu die Ausführungen in H 15.8 Abs. 1 (Stiller Gesellschafter) EStH.

Die atypisch stille Gesellschaft ist als solche nicht nach Handelsrecht zur Buchführung verpflichtet; es handelt sich i.d.R. um eine Innengesellschaft. Eine etwaige steuerrechtliche Buchführungspflicht ist daher ausschließlich aus § 141 AO abzuleiten. Des Weiteren ist zu beachten, dass bei der atypisch stillen Gesellschaft kein Gesamthandsvermögen wie bei einer OHG oder KG vorliegt. Das gesamte dem Betrieb dienende Vermögen ist dem Inhaber des Handelsgewerbes als Betriebsvermögen zuzurechnen. Dieser kann kein Sonder-Betriebsvermögen bilden, dies kann nur der stille Gesellschafter.

Da die stille Gesellschaft auch nicht im Handelsregister eingetragen werden kann, entfällt insoweit auch die Möglichkeit, den Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr zu ermitteln (§ 4a Abs. 1 EStG ist zu beachten).

Ermittelt nun der Inhaber eines Handelsgewerbes seinen Gewinn zulässigerweise nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr, so gilt der anteilige Gewinn aus der atypisch stillen Gesellschaft für ihn in demjenigen Wirtschaftsjahr als bezogen, in dem das der Gewinnbeteiligung zu Grunde liegende Kalenderjahr endet.

Unterbeteiligung

Räumt ein Mitunternehmer einer gewerblichen Personengesellschaft einem Dritten an seinem Gesellschaftsanteil eine Unterbeteiligung ein, wird der Unterbeteiligte einkommensteuerrechtlich Mitunternehmer, wenn seine Rechtsstellung vertraglich so ausgestaltet ist, dass der Gewerbebetrieb der Hauptgesellschaft mittelbar anteilig auch für Rechnung des Unterbeteiligten betrieben wird und dieser dem Typus des Mitunternehmers genügt. Es handelt sich dabei zivilrechtlich in der Regel um eine Form der GbR, und zwar um eine Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen. Es bestehen also **zwei Gesellschaften**, die Hauptgesellschaft und die Unterbeteiligungsgesellschaft. Der Unterbeteiligte kann nur dann Mitunternehmer sein, wenn auch der Hauptbeteiligte Mitunternehmer ist.

Aus einkommensteuerrechtlicher Sicht werden wie bei der stillen Gesellschaft die typische und die atypische Unterbeteiligung unterschieden, die entsprechend unterschiedliche Besteuerungsfolgen auslösen.

Aufgabe 4

Die Grün-OHG, an der die Gesellschafter Gelb und Blau beteiligt sind, ist an der Schwarz-KG beteiligt. Gelb ist Geschäftsführer beider Gesellschaften. Beide Gesellschaften erzielen eigene Einnahmen. Für die Geschäftstätigkeit erhält Gelb monatlich jeweils 5.000 €. Blau überlässt der KG ein unbebautes Grundstück als Lagerplatz für eine monatliche Mietzahlung von 2.000 €.

Frage:

Welche Einkünfte erzielen Gelb und Blau aus den o.g. Vorgängen bzw. Beteiligungen?

Aufgabe 5

GmbH & Co.KG

F ist Geschäftsführer der Fuchs Verwaltungs-GmbH mit Sitz in Hamburg. Die einzige Tätigkeit der GmbH besteht in der Geschäftsführung für die Fuchs GmbH & Co. KG. F erhielt von der GmbH in 2008 ein Bruttogehalt von 84.000 €. Das Stammkapital der GmbH beträgt 100.000 €. Gesellschafter der GmbH sind seit der Gründung F zu 70 % und seine Ehefrau G zu 30 %.

Am 30.05.2008 beschlossen die Gesellschafter der GmbH eine Gewinnausschüttung für 2007. Die Ausschüttung wurde am 15.08.2008 an die Eheleute in Höhe von 72.000 € per Überweisung gezahlt (= Tag der Abgabe bei der Bank). Eine Steuerbescheinigung liegt vor.

F erhielt am 30.12.2008 vereinbarungsgemäß 20.000 € jährlich Zinsen von der GmbH überwiesen, da er der Gesellschaft am 01.02.1999 ein Darlehen von 80.000 € zur Verfügung gestellt hatte mit einem Zinssatz von 25 % p.a. Bei einer Bank hätte die GmbH den Kredit allerdings zu 12,5 % Zinsen erhalten. Der Kredit war nicht für die Existenz der GmbH notwendig.

F ist außerdem an der Fuchs-GmbH & Co. KG (Gartenbaufirma) als Kommanditist mit einer Kapitaleinlage von 40.000 € beteiligt.

Weitere Gesellschafter sind:

- H, Kapitaleinlage 60.000 €, als Kommanditist
- Fuchs-Verwaltungs-GmbH, Kapitaleinlage 20.000 €, als Komplementärin und Geschäftsführerin der KG.

Die Gesellschafter sind entsprechend ihren Einlagen am Gewinn / Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. Vorab erhalten sie eine Verzinsung der Einlagen von 10 %, . Diese Beträge wurden nicht als Betriebsausgaben behandelt.

Die GmbH erhält Auslagenersatz in Höhe des Geschäftsführergehalts an F.

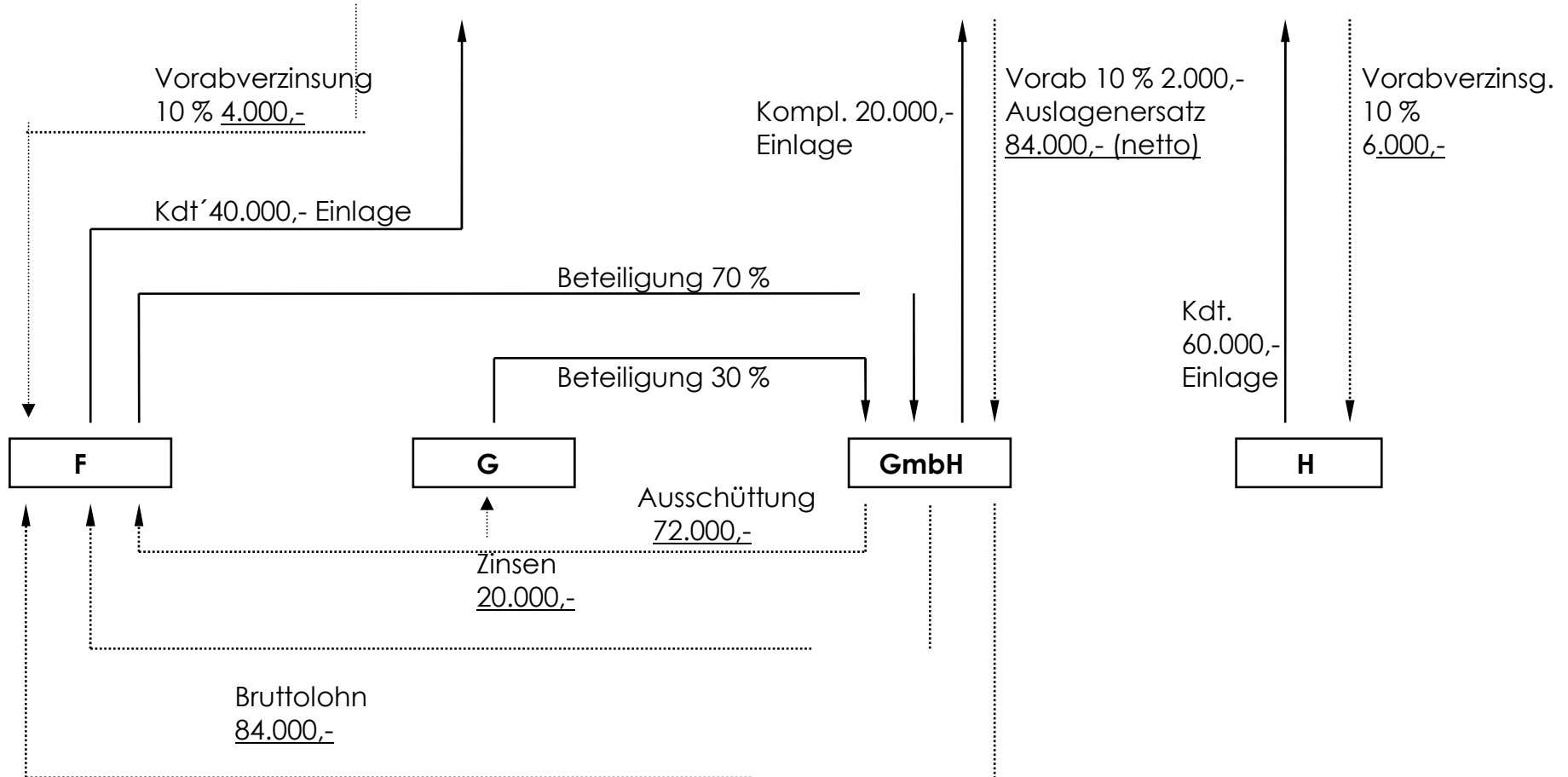
Der Handelsbilanzgewinn der KG im Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr 2008 betrug 432.000 €.

Frage:

Ermitteln Sie den festzustellenden Gewinn der Fuchs-GmbH & Co.KG für 2008 und verteilen Sie ihn auf die Gesellschafter. Die Einkünfte aller beteiligten Personen sind ebenfalls zu ermitteln. Der Solidaritätszuschlag soll aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung unbeachtlich sein.

Aufgabe 5 - „GmbH & Co.KG“

Fuchs-GmbH & Co.KG



Familienpersonengesellschaften

In H 15.9 EStH ist die steuerliche Anerkennung von Familiengesellschaften behandelt. Diese setzt voraus, dass eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegt. Die steuerliche Anerkennung kann nicht lediglich mit der Begründung versagt werden, dass außerbetriebliche, z.B. steuerrechtliche und familienrechtliche, Gesichtspunkte den Abschluss des Gesellschaftsvertrages veranlasst haben. Familienangehörige werden jedoch nur dann Mitunternehmer einer KG, wenn in einem Gesellschaftsvertrag, der ernsthaft gemeint und zivilrechtlich wirksam ist, jedem Familienmitglied wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt bzw. belassen werden, die einem Kommanditisten nach dem Regelstatut des Handelsgesetzbuches zukommen. Des weiteren muss die zivilrechtliche Gestaltung klar und eindeutig sein und tatsächlich den vertraglichen Bestimmungen gemäß vollzogen werden.

Bei der **schenkweisen Aufnahme minderjähriger Kinder** in eine Familiengesellschaft sind weitere formelle Erfordernisse zu beachten. Bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages muss ein Ergänzungspfleger das Kind vertreten. Des weiteren muss der Vertrag vom Vormundschaftsgericht genehmigt werden. Bleiben die zuvor genannten Erfordernisse unbeachtet, ist das betreffende Kind nicht als Mitunternehmer zu berücksichtigen. Als Folge daraus ergibt sich, dass ihm keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind, sondern vielmehr regelmäßig eine steuerrechtlich unbeachtliche Zuwendung im Sinne des § 12 Nr. 2 EStG vorliegt.

Ungeachtet der grundsätzlichen steuerrechtlichen Anerkennung der Familienpersonengesellschaft ist darüber hinaus die "Marktüblichkeit" der **vereinbarten Gewinnverteilung** zu beachten. Nach der Rechtsprechung des BFH muss die Gewinnverteilung so geregelt sein, dass sie der **Kapitaleinlage** und der **Tätigkeit** des einzelnen Gesellschafters innerhalb der Gesellschaft in angemessener Weise Rechnung trägt. Bitte beachten Sie hierzu H 15.9 Abs. 3 (Allgemeines) EStH.

Einschränkung der Verlustverrechnung (§ 15 Abs. 4 EStG)

Gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 - 5 EStG sind gewerbliche Verluste aus sogenannten **Differenzgeschäften** (Optionsgeschäften, Warentermingeschäften) grundsätzlich nur noch mit (ggf. nach Maßgabe von § 10 d EStG vergangenen oder zukünftigen) Gewinnen aus derartigen Geschäften ausgleichsfähig. Eine Ausnahme gilt jedoch, wenn diese Geschäfte zu dem gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen i.S.d. KWG gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen.

Einschränkung der Verlustverrechnung aus "Steuerstundungsmodellen" **(§ 15 b EStG, H 15b EStH, Anwendungsschreiben BMF vom 17.7.2007)**

Schließlich dürfen nach dem neu eingefügten § 15 b EStG Verluste im Zusammenhang mit einem so genannten "Steuerstundungsmodell" nicht mehr mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Die betreffenden Verluste werden vielmehr jährlich gesondert festgestellt und dürfen lediglich mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Einkunftsquelle ausgeglichen werden. Ein "Steuerstundungsmodell" liegt vor, wenn auf Grund einer modellhaften Gestaltung (vorgefertigtes Konzept) steuerliche Vorteile in Form negativer Einkünfte erzielt werden sollen. § 15 b EStG ist nicht anzuwenden, wenn innerhalb der Anfangsphase die Summe der prognostizierten Verluste 10 % des gezeichneten und aufzubringenden Kapitals bzw. des eingesetzten Eigenkapitals nicht übersteigt (§ 15 b Abs. 3 EStG). Im Zuge der Einführung des § 15 b EStG wurde die Vorgänger-Regelung des § 2 b EStG ausser Kraft gesetzt. § 15 b EStG gilt für gewerbliche Einkünfte, findet aber durch Verweisungsnormen auch auf Einkünfte aus LuF, Selbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, VuV und sonstige Einkünfte Anwendung (§§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2, 20 Abs. 2 b, 21 Abs. 1 Satz 2, 22 Nr. 1 Satz 1 EStG).

Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15 a EStG)

§ 15 a EStG schränkt den Abzug von Verlusten aus Beteiligungen bei Kommanditisten und ähnlichen Unternehmern ein, deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist (z.B. atypisch stille Gesellschafter). Hintergrund dieser Regelung ist der Umstand, dass der Kommanditist, sobald er seine Einlage geleistet hat, für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft nicht mehr haftet (§ 171 Abs. 1 HGB), es sei denn, er haftet im Außenverhältnis über seine Pflichteinlage hinaus i.H. der in das Handelsregister eingetragenen Haftsumme ("überschießende Außenhaftung", § 172 Abs. 2 HGB). Kann die Gesellschaft ihren Verpflichtungen nicht mehr nachkommen, ist das Privatvermögen des Kommanditisten über die Pflichteinlage bzw. ggf. höhere Haftsumme hinaus geschützt, nur noch der Komplementär kann von den Gesellschaftsgläubigern für die Befriedigung deren Forderungen gegenüber der Gesellschaft herangezogen werden. Derartige Mitunternehmer sind also durch die der Gewinnverteilung entsprechende Zuordnung von Verlusten, die ihre Einlage bzw. ggf. höhere Haftsumme übersteigen, nicht bereits im Jahr der Verlustentstehung, sondern erst dann, wenn und soweit spätere Gewinne entstehen, wirtschaftlich belastet.

Deshalb erleidet der Kommanditist durch Verlustzuweisungen eine Vermögensminderung nur noch, **soweit** er davor ein positives Kapitalkonto hat bzw. soweit trotz Entstehung eines negativen Kapitalkontos seine im Handelsregister eingetragene Einlage (Haftsumme) seine geleistete Einlage übersteigt. Ein Verlust ist daher steuerlich gem. § 15 a Abs. 1 S. 1 EStG **nur in**

Höhe des positiven Kapitalkontos bzw. gem. § 15 a Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG bis zur Höhe der **darüber hinausgehenden Haftsumme ausgleichsfähig**.

Da für den Verlustausgleich der Stand des Kapitalkontos am Bilanzstichtag maßgeblich ist, kann der Umfang des Verlustausgleichs durch kurzfristige Einlagen des Kommanditisten in die Gesellschaft beeinflusst werden. Um missbräuchlichen Gestaltungen durch entsprechende kurzfristige Entnahmen nach dem Bilanzstichtag entgegenzuwirken, bestimmt § 15 a Abs. 3 EStG, dass in derartigen Fällen (Einlageminderung) dem Kommanditisten der Entnahmebetrag als Gewinn zuzurechnen ist. Demgegenüber führt eine "Einlageerhöhung" im Folgejahr der Verlustentstehung nicht zur nachträglichen Umwandlung eines nicht ausgleichsfähigen ("verrechenbaren") Verlustes in einen ausgleichsfähigen Verlust. Eine derartige Einlage führt allerdings zur Bildung eines Korrekturpostens, wodurch Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Posten auch dann als ausgleichsfähig zu qualifizieren sind, wenn hierdurch (erneut) ein negatives Kapitalkonto entsteht, H 15a (Einlagen) 2. Spiegelstrich EStH.

Sonderbetriebsvermögen wird in die Ermittlung des Kapitalkontos nicht einbezogen, wohl aber das Kapital von Ergänzungsbilanzen, H 15a (Kapitalkonto) 1. Spiegelstrich EStH, BMF v. 30.05.1997. Ebenso scheiden Erträge und Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen bei der Ermittlung des verrechenbaren Verlustes aus (beachte Ausnahme: R 15a Abs. 2 Satz 2 EStR).

Der Verlust, der nicht abzugsfähig ist, wird als verrechenbarer Verlust gesondert festgestellt (§ 15 a Abs. 4 EStG) und mindert Gewinne aus späteren Jahren des Kommanditisten aus derselben KG-Beteiligung (§ 15a Abs. 2 EStG).

Entsteht beim Ausscheiden eines Kommanditisten ein Veräußerungsgewinn, so ist ein verrechenbarer Verlust von demselben abzuziehen (R 15a Abs. 4 EStR).

Verluste bei beschränkter Haftung § 15a

Aufgabe des § 15a

- negative Einkünfte sollen nur soweit mit anderen positiven ausgeglichen werden, wie auch eine tatsächliche Haftung / Inanspruchnahme vorliegt.
- Rest wird verrechenbarer Verlust für künftige Gewinne
- Es werden damit insoweit niemals negative Einkünfte „vernichtet“, sondern nur zeitlich verlagert, als sie mit späteren Gewinnen oder Einlagen verrechnet werden können

Anwendungsbereich

- Gilt für alle Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist

Besonderheiten

- Kapitalkonto, BMF v. 30.05.1997
- Haftungserweiterung nach § 171 Abs. 1 HGB
- Einlage- und Haftungsminderung (§ 15 a Abs. 3 EStG)

Beispiel zu § 15a

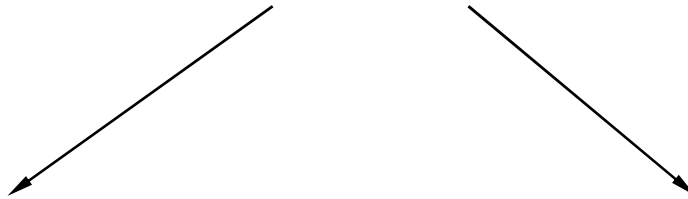
Positives Kapitalkonto / Beteiligung	= € 100.000
Verlustzuweisung	= € 300.000

ohne § 15a:

- negative Einkünfte	€ 300.000
- können mit anderen pos. ausgeglichen werden	
- maximale ESt-Ersparnis (42 %)	€ 126.000

mit § 15a:

nur bis zur Höhe der Haftung / möglichen Inanspruchnahme
negative Einkünfte

ausgleichsfähige Verlustzuweisung

§ 15a Abs. 1 = € 100.000
= negative Einkünfte

verrechenbare Verlustzuweisung

§ 15a Abs. 2 = € 200.000
= bleiben für spätere Gewinne
„aufgespart“

Aufgabe 6

A ist Kommanditist der B-KG. Seine Haft- und Pflichteinlage von € 40.000 hat er in voller Höhe erbracht.

Im Jahr 2006 entfällt auf ihn ein Verlustanteil von € 50.000,-.

Im Jahr 2007 ein Gewinnanteil von € 20.000,-.

Im Jahr 2008 ein Verlustanteil von € 30.000,-.

Stellen Sie die Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos von A für 2006 - 2008 dar. In welcher Höhe entstehen ausgleichsfähige bzw. verrechenbare Verluste?

Die Betriebsaufspaltung

Bei der Betriebsaufspaltung, die ein Gebilde der BFH-Rechtsprechung ist, bestehen zwei zivilrechtlich eigenständige Unternehmen, nämlich ein Besitzunternehmen und ein Betriebsunternehmen, die sachlich und personell miteinander verflochten sind. Dabei kommt es auf die Rechtsformen beider Unternehmen grundsätzlich nicht an, beide Unternehmen können Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, das Besitzunternehmen kann auch als Einzelunternehmen ausgestaltet sein. Regelmäßig wird das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen oder Personengesellschaft, das Betriebsunternehmen jedoch als Kapitalgesellschaft ausgestaltet sein. Durch das steuerliche Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung wird eine originär gewerbliche Tätigkeit des grundsätzlich nur vermögensverwaltend (durch Vermietung bzw. Überlassung) tätigen Besitzunternehmens fingiert, H 15.7 Abs. 4 (Allgemeines) EStH.

Tatbestandsvoraussetzungen:

1. Betriebsgesellschaft ist ein originär gewerbliches Unternehmen
2. Sachliche Verflechtung
3. Personelle Verflechtung

Eine **sachliche Verflechtung** beider Unternehmen ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen ein oder mehrere Wirtschaftsgüter an das Betriebsunternehmen zum Einsatz in dessen Betrieb überlässt. Zwar muss es sich bei den überlassenen Wirtschaftsgütern um (funktional) wesentliche Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens handeln, jedoch ist diese Voraussetzung z.B. bereits bei so gut wie jedem betrieblich genutzten Gebäude gegeben (Ausnahme nur bei qualitativ niedrigen Gebäuden, z.B. Geräteschuppen, oder bei relativ sehr geringer Größe), H 15.7 Abs. 5 (Wesentliche Betriebsgrundlage) EStH.

Darüber hinaus müssen beide Unternehmen miteinander **personell verflochten** sein, so dass sie von einem einheitlichen geschäftlichen

Betätigungswillen getragen werden, H 15.7 Abs. 6 (Allgemeines) EStH. Dies ist der Fall bei Beteiligungsidentität, d.h. an beiden Unternehmen sind dieselben Personen beteiligt (z.B. natürliche Person A als Besitzunternehmen und 100 %-Gesellschafter der Betriebs-GmbH). Besteht keine Beteiligungsidentität, so muss zumindest Beherrschungsidentität gegeben sein. Beherrschungsidentität liegt vor, wenn eine Person (oder Personengruppe) beide Unternehmen auf gesellschaftsrechtlicher bzw. vertraglicher Grundlage (oder faktisch) derart beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen, H 15.7 Abs. 6 (Beherrschungsidentität) EStH. Sofern keine nachgewiesenen Interessengegensätze zwischen den Parteien bestehen, H 15.7 Abs. 6 (Interessengegensätze) EStH, wirksame Stimmrechtsbindungsabreden zugunsten Dritter die Durchsetzung des gemeinsamen Willens in beiden Unternehmen verhindern oder extrem entgegengesetzte Beteiligungsquoten der Parteien bestehen, werden gemeinsam an beiden Unternehmen Beteiligte als einheitliche Personengruppe angesehen, die gemeinsam eine personelle Verflechtung begründen können, H 15.7 Abs. 6 (Personengruppentheorie) EStH.

Eine Betriebsaufspaltung kann eine bewusst geplante Doppel-Gesellschaft sein, wofür z.B. das Herausnehmen von Haftungsmasse aus der Betriebs-GmbH in Gestalt der überlassenen Wirtschaftsgüter ein wichtiges Motiv sein kann. Andererseits kann eine Betriebsaufspaltung auch unbeabsichtigt zustande kommen, indem z.B. ein Mehrheitsgesellschafter einer GmbH sein Grundstück an diese vermietet und hierdurch (neben der bereits bestehenden personellen) eine sachliche Verflechtung herstellt.

Rechtsfolge der Betriebsaufspaltung ist, dass die Einkünfte des Besitzunternehmens aus der (grundsätzlich vermögensverwaltenden) Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an das Betriebsunternehmen nicht mehr als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden, sondern als originär gewerbliche Einkünfte, H 15.7 Abs. 4 (Allgemeines) EStH. Dies hat zur Folge, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich als Betriebsvermögen des Besitzunternehmens anzusehen sind. Zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zählen auch die Geschäftsanteile an der Betriebs-GmbH, H 16 Abs. 3 (Betriebsaufspaltung) EStH. Wenn es sich bei dem Besitzunternehmen um eine Personengesellschaft handelt, werden hierdurch ggf. auch deren andere Einkünfte aus vermögensverwaltender Tätigkeit infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Auch die nicht an der Betriebs-GmbH beteiligten Gesellschafter einer Besitz-Personengesellschaft erzielen hiernach gewerbliche Einkünfte. Neben der einkommensteuerlichen Umqualifizierung unterfallen die betreffenden Einkünfte der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

Ein erhebliches steuerliches Gefahrenpotenzial in der Praxis ist die **Beendigung der Betriebsaufspaltung**, insbesondere wenn es sich um eine unbeabsichtigt gebildete handelt, von deren steuerlicher Auswirkung die beherrschende Person oder Personengruppe i.d.R. keine Kenntnis hatte. Eine

Betriebsaufspaltung kann durch Auflösung der personellen oder der sachlichen Verflechtung beendet werden. Die Beendigung der Betriebsaufspaltung führt i.d.R. - soweit nicht andere Bedingungen (z.B. Besitzunternehmen als gem. § 15 Abs.3 Nr.2 EStG gewerblich geprägte PersG) den Verbleib der betreffenden Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen gewährleisten - zur Aufdeckung und Versteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven (Betriebsaufgabe). Dies kann für den bzw. die betroffenen Steuerpflichtige(n) existenzgefährdend sein, da der hieraus resultierenden Steuerlast keine Einnahme (z.B. aus einem Verkauf der WG) gegenübersteht.

Gewerbesteuerrechtlich ist das Besitzunternehmen ein selbstständiger gewerblicher Betrieb, solange die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung gegeben sind. Die Gewerbesteuerpflicht ist dann nicht mehr gegeben, wenn die Betriebsaufspaltung beendet ist und ggf. eine Betriebsverpachtung im Ganzen vorliegt. Hierzu müssen die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt sein; beachten Sie hierzu R 16 Abs.5 EStR. Falls eine Betriebsaufgabe i.S.v. § 16 Abs. 3 EStG vorliegt, ist der hieraus resultierende Aufgabegewinn grundsätzlich gewerbsteuerfrei, sofern er auf natürliche Personen oder Personengesellschaften entfällt (A 39 Abs. 1 Nr. 1 GewStR).

Die gewerbsteuerliche Behandlung der Betriebsgesellschaft färbt auf die Besitzgesellschaft ab, d.h. eine Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft führt auch zur gewerbsteuerlichen Befreiung der Besitzgesellschaft.

Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe / (§ 16 EStG)

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil (teil-) entgeltlich veräußert oder aufgegeben, so sind die stillen Reserven, die sich im Betrieb angesammelt haben, grundsätzlich in voller Höhe zu versteuern (§ 16 Abs. 1, 3 EStG). Im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines ganzen Betriebs hingegen sind zwingend die Buchwerte fortzuführen, d.h. die stillen Reserven werden nicht aufgedeckt (§ 6 Abs. 3 EStG).

Im Rahmen von § 16 EStG ist zu unterscheiden zwischen der Betriebsveräußerung, der Betriebsaufgabe und der allmählichen Abwicklung.

Eine **Betriebsveräußerung im Ganzen** (§ 16 Abs. 1 EStG) setzt voraus,

- dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen
- in einem einheitlichen Vorgang
- entgeltlich
- auf einen Erwerber übergehen und
- damit die hierdurch entfaltete gewerbliche Tätigkeit des Veräußerers endet.

Dabei muss der Betrieb als selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens auf den Erwerber übergehen, der Veräußerer muss seine gewerbliche Tätigkeit, die er mit den veräußerten Betriebsgrundlagen entfaltet hat, aufgeben, R 16 Abs. 1 EStR.

Im Zuge einer **Betriebsaufgabe** (§ 16 Abs. 3 EStG, R 16 Abs. 2 EStR) werden die

- wesentlichen Betriebsgrundlagen demgegenüber
- entweder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder ins Privatvermögen überführt (aus dem BV entnommen) bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt und
- damit die Existenz des Betriebs als selbstständiger Organismus des Wirtschaftslebens beendet.

Eine Betriebsaufgabe ist darüber hinaus auch anzunehmen, wenn der Betrieb bestehen bleibt, die Besteuerung der darin enthaltenen stillen Reserven jedoch nicht gewährleistet ist ("Entstrickung"). Dies kann z.B. der Fall sein beim Wegfall der Tatbestandsvoraussetzungen einer Betriebsaufspaltung (personelle oder sachliche Verletzung, H 16 Abs. 2 "Beendigung einer Betriebsaufspaltung" EStH) oder bei Verlagerung eines inländischen Betriebs ins (DBA-)Ausland.

Die **allmähliche Abwicklung** hingegen führt zu einer sukzessiven Gewinnrealisierung. Dies ist insbesondere gegeben, wenn ein Betrieb über mehrere Jahre nach und nach veräußert bzw. ins PV überführt wird, H 16 Abs. 2 (Allgemeines) u. (Zeitraum für die Betriebsaufgabe) EStH.

Lediglich die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe sind bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen durch einen

- **Freibetrag** i.H.v. EUR 45.000 (§ 16 Abs. 4 EStG) sowie
- die Anwendung eines **ermäßigten Steuersatzes** (§ 34 Abs. 1, 3 EStG) begünstigt, da nur in diesen Fällen eine zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre gebildeten stillen Reserven erfolgt, die bei kleinen Gewinnen gar nicht besteuert und bei größeren Gewinnen nicht der regulären Progressionswirkung unterworfen werden sollen.

Um nur kleinere Veräußerungsgewinne freizustellen,

- ermäßigt sich der Freibetrag um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn EUR 136.000 übersteigt, d.h. ab einem Veräußerungsgewinn i.H.v. EUR 181.000 (= EUR 45.000 + EUR 136.000) wird kein Freibetrag mehr gewährt.
- Bei der Tarifiermäßigung besteht auch für außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG ein Wahlrecht zwischen der Anwendung

der so genannten "Fünftel-Regelung" auf außerordentliche Einkünfte gem. § 34 Abs. 1 EStG und dem ermäßigten Steuersatz (56 %) für Veräußerungsgewinne gem. § 34 Abs. 3 EStG. Die Inanspruchnahme des Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 EStG und des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 3 EStG ist nur möglich, wenn der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist. Beide Begünstigungen sind außerdem nur einmal im Leben zu beanspruchen. Die Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 EStG hingegen ist hiervon unabhängig zu gewähren.

Wird der betreffende Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil hingegen allmählich abgewickelt, d.h. sukzessive veräußert und/oder in das Privatvermögen überführt, ist der daraus resultierende Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn nicht gem. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG begünstigt, da durch die Veräußerung/Aufgabe über verschiedene Veranlagungszeiträume hinweg bereits eine Milderung der Progressionswirkung eintritt.

Auch Gewinne aus der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils sind als laufende Gewinne nicht begünstigt (§ 16 Abs. 1 Satz 2 EStG).

Eine besondere Form der Betriebsaufgabe ist die **Realteilung** (§ 16 Abs. 3 Satz 2 - 4 EStG). Dabei wird das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft natural geteilt, d.h. auf die Gesellschafter verteilt. Hierbei handelt es sich grundsätzlich um eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe. Sofern im Zuge einer Realteilung allerdings Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in die Betriebsvermögen der Mitunternehmer übergehen, so hat dies grundsätzlich zum Buchwert, d.h. ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen.

- Satz 2
 - o Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt – Buchwertverknüpfung
- Satz 3
 - o Sperrfrist – 3 Jahre nach Abgabe der Steuererklärung für das Jahr der Realteilung
- Satz 4
 - o Kö-Klausel – insoweit die einzelnen WG auf KapG übertragen werden, ist keine Buchwertfortführung möglich; d.h. insoweit die KapG bereits vorher beteiligt war, bleibt mangels Übertragung die Buchwertfortführung möglich

Der **Veräußerungsgewinn** aus einer Betriebsveräußerung ermittelt sich als Differenz aus dem Veräußerungspreis und der Summe aus Anschaffungskosten und Veräußerungskosten, § 16 Abs. 2 S. 1 EStG. Er wird zum Veräußerungszeitpunkt realisiert, d.h. i.d.R. zu dem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergeht, H 16 Abs. 1 (Maßgeblicher Zeitpunkt) EStH.

Problematischer ist regelmäßig die Bestimmung des **Aufgabegewinns** in Abgrenzung zum (nicht begünstigten) laufenden Gewinn des Betriebs. Dieser entsteht in vielen Fällen nicht zu einem bestimmten Zeitpunkt, sondern auf Grund seiner Natur als zusammengesetzter Gewinn während eines Aufgabezeitraums, ggf. sogar über mehrere Veranlagungszeiträume. Maßgeblich für den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist daher der jeweilige Aufgabeteilakt. Zur Problematik der Gewährung des Freibetrags nach § 16 Abs. 4 EStG und der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG siehe H 16 Abs. 13 (Freibetrag) EStH, BMF vom 20.12.2005.

Bei **Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge** (Leibrente) steht dem Stpfl. ein Wahlrecht zwischen sofortiger (begünstigter) Besteuerung des Veräußerungsgewinns gem. § 16 EStG und der Besteuerung als (nicht begünstigte) nachträgliche gewerbliche Einkünfte gem. §§ 15, 24 Nr. 2 EStG zu. Eine Versteuerung als nachträgliche gewerbliche Einkünfte erfolgt ab dem Zeitpunkt, in dem der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Kapitalanteil das steuerliche Kapitalkonto zzgl. der ggf. angefallenen Veräußerungskosten des Veräußerers übersteigt (R 16 Abs. 11 EStR). Der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zuflusszeitpunkt nachträgliche Betriebseinnahmen dar. Siehe dazu auch H 16 Abs. 11 (Zuflussbesteuerung) EStH, BMF v. 3.8.2004.

Betriebsunterbrechung (ruhender Betrieb)

Im Unterschied zur Betriebsaufgabe liegt lediglich eine Betriebsunterbrechung vor, wenn

- der Betrieb, d.h. die werbende Tätigkeit, vorübergehend eingestellt wird,
- jedoch die Absicht besteht (subjektive Voraussetzung), den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleicher oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen (z.B. Saisonbetriebe).
- Zu diesem Zweck müssen die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter des Betriebs die Wiederaufnahme der ursprünglichen Tätigkeit jederzeit gestatten (objektive Voraussetzung)

Sind diese Voraussetzungen gegeben, spricht man von einem so genannten "**ruhenden Betrieb**". Im Gegensatz zur Betriebsaufgabe, bei der eine endgültige Betriebseinstellung steuerlich zur Totalentnahme, d.h. zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven führt, ist das bloße "Ruhens" eines Betriebes steuerlich unbeachtlich, H 16 Abs. 2 (Betriebsunterbrechung) EStH.

Von einer Betriebsunterbrechung im weiteren Sinn spricht man bei der **Betriebsverpachtung im Ganzen**, s. Voraussetzungen und Rechtsfolgen unter R 16 Abs. 5 EStG.

Aufgabe 7

Veräußerung / Aufgabe eines Mitunternehmeranteils / Gesellschafterwechsel

Max (47 J.) und **Moritz** sind an einer OHG zu je 50 % beteiligt. Das Kapitalkonto des **Max** hat zum 31.12.2008 einen Buchwert von 80.000 €. Das Betriebsvermögen der Personengesellschaft enthält zu diesem Zeitpunkt folgende stille Reserven:

Grund und Boden	50.000 €
Gebäude	2.000 €
Maschinen	1.800 €
Geschäftswert	<u>15.000 €</u>
	<u>68.800 €</u>

Max veräußert seinen Mitunternehmeranteil am 31.12.2008 an **Oskar** für 114.400 € mit der Maßgabe, dass **Oskar** (wie vorher **Max**) i.H.v. 50 % an der Personengesellschaft beteiligt sein soll.

Frage:

Wie ist der Vorgang bei **Max** und **Oskar** zu behandeln?

Aufgabe 8

Veräußerung von Mitunternehmeranteilen gegen Rate bzw. Rente

Oskar **Ohne** (50 Jahre) veräußert seinen 50 %igen Mitunternehmeranteil an der A-OHG zum 31.12.2008 an Martin **Mit**, der bisher kein Gesellschafter der A-OHG ist, gegen Zahlung eines Einmalbetrages von 100.000 € und

- eine zinslose jährliche Ratenzahlung von 9 x 20.000 € (fällig am 31.12. jeden Jahres).
- eine lebenslängliche monatliche Rentenzahlung von 1.000 € (Abänderbarkeit ausgeschlossen) zahlbar ab 01.01.2009.

Die Schlussbilanz der OHG setzt sich wie folgt zusammen:

31.12.2008			
Aktiva		Passiva	
Anlagevermögen (AV)	300.000 €	EK	400.000 €
Umlaufvermögen (UV)	160.000 €	Verbindlichkeiten	60.000 €
	460.000 €		460.000 €

Im AV sind stille Reserven von 60.000 €, im UV von 10.000 € enthalten.

Die Veräußerungskosten betragen a) 2.860,00 €; b) 2.532,00 €.

Im Jahr 2009 wird das am 31.12.2008 vorhandene UV veräußert.

Frage:

I. Behandlung beim Veräußerer (Veräußerungsgewinn und Art der späteren Einkünfte)

II. Behandlung beim Erwerber (Aktivierung 01.01.2009, Art der BA 2009)

Abwandlung

Wie würden sich die Lösungen verändern, wenn Oskar **Ohne** zum Zeitpunkt der Veräußerung das 55. Lebensjahr vollendet hätte bzw. berufsunfähig im sozialversicherungsrechtlichen Sinne wäre?

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei wesentlicher Beteiligung (§ 17 EStG)

Gegenstand von § 17 EStG ist die

- Veräußerung (auch verdeckte Einlage)
- von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (insbes. AG, GmbH),
- die zum Privatvermögen gehören,
- bei Vorliegen einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung (mindestens 1 %) des Veräußerers
- innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung (nicht zwingend während des gesamten Fünf-Jahres-Zeitraumes!),
- sofern kein Veräußerungsgeschäft vorliegt (dann Anwendung von § 23 EStG! s. § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Die Einkünfte aus § 17 EStG gehören zu den Einkünften aus **Gewerbebetrieb**. Sie ermitteln sich als Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis und der Summe aus Veräußerungskosten und den Anschaffungskosten der veräußerten Anteile (§ 17 Abs. 2 EStG). Hat der Veräußerer die Anteile unentgeltlich (z.B. durch Schenkung) erworben, so sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers (z.B. Schenkers) maßgeblich (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG).

Der Veräußerungsgewinn unterliegt nach Abzug eines Freibetrages gem. § 17 Abs. 3 EStG i.H.v. max. EUR 9.060 dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 c, 3 c Abs. 2 EStG). Ein Veräußerungsverlust kann in bestimmten Fällen nicht berücksichtigt werden (vgl. § 17 Abs. 2 Satz 6 EStG).

Der Freibetrag i.H.v. max. EUR 9.060 wird nur gewährt bei der Veräußerung von 100 % der Anteile an einer Kapitalgesellschaft. Werden weniger Anteile veräußert, so ist der Freibetrag entsprechend zu reduzieren. Der Freibetrag ermäßigt sich außerdem um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn EUR 36.100 übersteigt. Werden weniger als 100 % der Anteile veräußert, reduziert sich auch der Grenzbetrag i.H.v. EUR 36.100 entsprechend. D.h. ab einem Veräußerungsgewinn i.H.v. EUR 45.160 für 100 % der Anteile (= EUR 9.060 + EUR 36.100) entfällt der Freibetrag gänzlich, bei der Veräußerung von weniger Anteilen entfällt er bereits früher.

Beispiel:

A hielt in der Zeit vom 01.10.2008 (alternativ: vom 01.10.2007) bis 22.10.2008 10 % der Anteile an der X-GmbH im Privatvermögen.

Am 22.10.2008 verkaufte er die nämlichen 10 % der Anteile für 10.000,00 €. Er hatte 5.000,00 € für den Erwerb gezahlt. Es fielen 500,00 € an Veräußerungskosten an.

Da zwischen dem Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang nicht mehr als 1 Jahr liegt, handelt es sich nach § 23 Abs. 2 Satz 2 EStG um ein privates Veräußerungsgeschäft im Sinne des § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Maßgeblich für die Beurteilung der Frist ist das obligatorische Rechtsgeschäft, H 23 (Veräußerungsfrist) 4. Spiegelstrich EStH.

Somit ermitteln sich die Einkünfte nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG wie folgt:

Veräußerungspreis	10.000 €	
Davon nach § 3 Nr. 40 Buchst. j EStG steuerfrei	<u>5.000 €</u>	5.000 €
Anschaffungskosten	5.000 €	
Davon nach § 3 c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen	<u>2.500 €</u>	2.500 €
Veräußerungskosten	500 €	
Davon nach § 3 c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen	<u>250 €</u>	<u>250 €</u>
Veräußerungsgewinn		<u>2.250 €</u>

Da der Betrag die Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 6 EStG von € 600 übersteigt, unterliegt der volle Betrag der Besteuerung nach § 22 Nr. 2 EStG.

Alternative:

Da zwischen dem Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang mehr als 1 Jahr liegt, handelt es sich nicht um ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.v. § 23 EStG. Vielmehr liegen die Voraussetzungen nach § 17 EStG vor, da A innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 1 % privat an der X-GmbH beteiligt war.

Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gem. § 17 Abs. 2 EStG:

Veräußerungserlös	10.000 €	
Davon nach § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG steuerfrei	<u>5.000 €</u>	5.000 €
Anschaffungskosten	5.000 €	
Davon nach § 3 c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen	<u>2.500 €</u>	2.500 €
Veräußerungskosten	500 €	
Davon nach § 3 c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen	<u>250 €</u>	<u>250 €</u>
Veräußerungsgewinn		<u>2.250 €</u>

Anteiliger FB 10% von 9.060 € = 906 €

Anteiliger Ermäßigungsbetrag 10% von 36.100 € = 3.610 €

Der Veräußerungsgewinn übersteigt nicht den Ermäßigungsbetrag, der FB wird somit in Höhe der 906 € gewährt.

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn $2.250 - 906 = 1.344 \text{ €}$

Aufgabe 9:

Anton ist an der X-GmbH, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, seit deren Gründung im Jahr 1996 zu 5 % beteiligt. Die Anschaffungskosten der GmbH- Anteile haben umgerechnet 50.000 € betragen. Im Januar 2007 übertrug Anton einen 0,5%igen Anteil unentgeltlich auf seinen Sohn Bertram. Dieser veräußert den – zum Privatvermögen gehörenden – 0,5% igen Anteil im April 2008 für 10.000 € an Cäsar. Die Bertram entstandenen Veräußerungskosten betragen 1.000 €.

Frage:

Welche einkommensteuerlichen Folgen ergeben sich für Bertram aufgrund der Anteilsveräußerung ?

III. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 EStG)

Diese Einkunftsart umfasst 4 Gruppen

1. freiberufliche Tätigkeit

- selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit
- selbständige Tätigkeit der Katalogberufe
- selbständige Tätigkeit ähnlicher Berufe

2. Einnehmer einer staatlichen Lotterie (wenn sie nicht gewerbliche Einkünfte z. B. im Rahmen eines Tabakwaren-Zeitschriften-Einzelhandels erzielen)

3. sonstige selbständige Tätigkeit, wie Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Aufsichtsrats-tätigkeit

4. Gewinnvorzug aus Wagniskapital-Gesellschaften (Carried Interest)

Im Gegensatz zum Gewerbebetrieb reicht auch eine vorübergehende Tätigkeit aus. Die Vorschriften über die Personengesellschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), die Verlustabzugsbeschränkung des § 15 a EStG, die Veräußerung des Vermögens, das einer solchen Tätigkeit dient (§ 16 EStG) und über die Gewinnerzielungsabsicht gelten entsprechend (§ 18 Abs. 3 und 4 EStG).

Das Wesen **freier Berufstätigkeit** oder auch sonstiger selbstständiger Arbeit liegt in der höchstpersönlichen Erbringung von Arbeitsleistungen unter Einsatz geistigen Vermögens und eigener Arbeitskraft begründet. Dabei ist es erforderlich, dass der Angehörige des freien Berufes leitend und eigenverantwortlich tätig ist. Dies muss gewährleistet sein, auch wenn er Mitarbeiter beschäftigt, insbesondere darf er seine Verantwortung auf fachlich vorgebildete Mitarbeiter nicht übertragen. Er muss die Organisation selbst bestimmen, die Arbeiten seiner beruflich vorgebildeten Mitarbeiter kontrollieren und Richtlinien für die sachliche Arbeit geben sowie in Fällen grundsätzlicher Bedeutung selbst die Entscheidung treffen.

Falls für die Tätigkeit ein besonderer Abschluss oder eine Prüfung vorgesehen ist, ist nur freiberuflich tätig, wer die entsprechende Qualifikation besitzt. Ein ähnlicher Beruf ist nur dann freiberufliche Tätigkeit, wenn er einem Katalogberuf tatsächlich ähnlich ist. Dazu gehören Ähnlichkeit des Abschlusses und der Ausbildung. In Berufen, wo kein besonderer Abschluss vorgesehen ist (z. B. beratender Betriebswirt), muss die Vorbildung und Tätigkeit in Tiefe und Breite dem entsprechen, was üblicherweise für diesen Beruf notwendig ist. Diese Qualifikation kann grundsätzlich auch durch Selbststudium erworben werden.

Erbt jemand eine freiberufliche Praxis, ohne die fachliche Qualifikation zu besitzen, und führt diese fort (soweit dies berufsrechtlich überhaupt möglich ist), so erzielt er gewerbliche Einkünfte.

Ist an einer Freiberuferssozietät ein Gesellschafter beteiligt, der die fachliche Qualifikation nicht besitzt, so erzielt die Sozietät insgesamt gewerbliche Einkünfte. Gleiches gilt, wenn die Sozietät auch gewerblich tätig ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder wenn an ihr eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist (H 15.6 "Gesellschaft" EStH).

Ein Angehöriger eines freien Berufes kann demgegenüber neben seiner freiberuflichen Tätigkeit auch gewerbliche Einkünfte haben, wenn sich beide Tätigkeiten objektiv voneinander trennen lassen (z. B. Architekt ist auch Bauunternehmer, Steuerberater vermittelt Kunden für Bauherrenmodell). Eine getrennte Behandlung gemischter Tätigkeiten ist dann nicht möglich, wenn sich die Tätigkeiten gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass der ganze Betrieb nach der Verkehrsauffassung als einheitlich anzusehen ist, H 15.6 (Gemischte Tätigkeit) EStH.

Beispiel:

Der Architekt A erwirbt ein Grundstück und errichtet darauf ein Einfamilienhaus nach eigener Planung. Dabei übernimmt er auch die Bauleitung. Schließlich veräußert er das Objekt schlüsselfertig zu einem Gesamtpreis an Erwerber E. Ein weiteres von ihm zuvor erworbenes Grundstück, veräußert er architektengebunden an den Kunden K, für den er anschließend einen darauf zu platzierenden Bungalow konzipiert.

Die Herstellung des schlüsselfertigen Einfamilienhauses auf eigene Rechnung und Gefahr und dessen anschließende Veräußerung an E ist eine so genannte „gemischte Tätigkeit“. Sie ist insgesamt als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, wengleich darin auch originär selbstständige Bestandteile enthalten sind (Planung, Bauleitung). Demgegenüber ist der Erwerb und die Weiterveräußerung des Grundstücks an K eine getrennt zu beurteilende gewerbliche Tätigkeit, auch wenn diese architektengebunden erfolgt. Die Erstellung eines Konzepts für einen Bungalow wird isoliert als selbstständige Tätigkeit beurteilt.

Zur Abgrenzung zwischen selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb vgl. weiter H 15.6 EStH.

Lottereeinnehmer fallen nur dann unter § 18 EStG, wenn es sich hierbei um die ausschließliche Tätigkeit handelt (keine Lotto-/Toto-Annahmestelle in Tabak- und Schreibwarenläden).

Zu den **sonstigen selbstständigen Tätigkeiten** gehören die im Gesetz exemplarisch aufgezählten (Testamentsvollstreckung, Vermögensverwaltung, Aufsichtsratsmitglied) sowie ähnliche (z.B. Treuhänder, Insolvenzverwalter).

Wagniskapital-Gesellschaften sind i.d.R. Personengesellschaften (Venture Capital-/ Private Equity-Fonds), die aus Eigenmitteln Anteile an nicht börsennotierten, kleineren Kapitalgesellschaften mit Kapitalbedarf erwerben und diese nach etwa 3-5 Jahren wiederum veräußern (z.B. über einen Börsengang). An der Wagniskapital-Gesellschaft sind zumeist institutionelle (Banken) oder private Kapitalanleger beteiligt. Die ebenfalls daran beteiligten Initiatoren, denen die Anlageentscheidungen obliegen und die die benötigten Erfahrung und Branchenkenntnis einbringen, erhalten hierfür eine erhöhte, erfolgsabhängige Vergütung (**Carried Interest**). Dieser zählt seit der gesetzlichen Verankerung von § 18 Abs. 1 Nr. 4 EStG ab dem VZ 2004 unter bestimmten Voraussetzungen zu den Einkünfte aus selbstständigen Einkünften.

IV. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)

Arbeitnehmer beziehen Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Typische Arbeitnehmer sind Beamte, Angestellte, Arbeiter. Entscheidendes Merkmal eines Arbeitnehmers ist das Vorliegen eines Dienstverhältnisses. Kennzeichnend hierfür ist das Über-/Unterordnungsverhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Der Arbeitnehmer ist typischerweise weisungsgebunden und trägt selbst kein Geschäftsrisiko. Er schuldet dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft, nicht jedoch einen bestimmten Erfolg (§ 1 Abs. 2 LStDV). Der steuerrechtliche Arbeitnehmer-Begriff ist eigenständig und kann nicht ohne weiteres aus Arbeitnehmer-Begriffen anderer Rechtsgebiete abgeleitet werden (z.B. Scheinselbstständiger i.S.d. SV-Rechts).

Als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit gilt der **Arbeitslohn**. Hierzu zählt alles, was der Arbeitnehmer aus Anlass oder als Ausfluss des Dienstverhältnisses erhält. Nach § 2 LStDV zählen hierzu alle Einnahmen aus einem gegenwärtigen, früheren oder künftigen Arbeitsverhältnis. Ohne Bedeutung ist es dabei, ob die Einnahmen einmalig (z.B. Abfindung) oder laufend (z.B. Löhne, Gehälter) fließen, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder sie freiwillig geleistet werden (z.B. Gelegenheitsgeschenke, Trinkgelder) und unter welcher Bezeichnung (z.B. Provision) oder in welcher Form (z.B. Sachbezüge) sie gewährt werden.

Beispiel:

Der Ruheständler A bezieht aus seiner früheren Tätigkeit als Beamter im Bundesfinanzministerium eine Pension. Die Pension ist als Ruhegeld für eine frühere Dienstleistung anzusehen, so dass A insofern Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht.

Abwandlung:

Nach dem Tode des A bezieht seine verwitwete Ehefrau vom ehemaligen öffentlichen Arbeitgeber des A eine Witwenpension. Auch sie gilt insoweit als Arbeitnehmerin und bezieht hieraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in Form von „Versorgungsbezügen“ gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

In beiden vorstehenden Fällen ist die Besonderheit zu beachten, dass die Steuerpflichtigen gem. § 19 Abs. 2 EStG Anspruch auf einen Versorgungsfreibetrag sowie einen Zuschlag zu dem Versorgungsfreibetrag haben.

Ausnahmen:

- Aufmerksamkeiten (Sachzuwendungen bis zur Höhe von € 40 p.a., R 19.6 LStR)
- Schadenersatzleistungen des Arbeitgebers
- Übliche Sachleistungen des AG für Dienstjubiläen usw. bis zu € 110 pro Person (R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 LStR)
- sonstige Leistungen des AG, die nicht als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft anzusehen sind = Zuwendungen aus ganz überwiegend betrieblichem Interesse (z.B. dem AN unentgeltlich überlassene Arbeitsmittel, R 19.3 Abs. 2 Nr. 1 LStR)
- explizit steuerfreie Lohnbestandteile (z.B. Freibetrag auf Personalrabatt, § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG)

Als Arbeitslohn gelten auch **Sachbezüge**. Diese sind Güter in Geldeswert, die der AG dem AN aus Anlass des Dienstverhältnisses zuwendet. Hierzu zählen z.B. die freie Kfz-Nutzung (Dienstwagen), die Übernahme von Kosten für den AN (z.B. freie Kost und Logis), Zuwendung sonstiger Vorteile (z.B. Incentive-Reisen, Personalrabatt). Die Bewertung der Sachbezüge erfolgt grundsätzlich mit dem üblichen Endpreis am Abnahmeort (Einzelhandelspreis). Für bestimmte Sachbezüge wurden aus Gründen der Vereinfachung und Vereinheitlichung typisierte Wert geschaffen, z.B. durch amtliche Sachbezugswerte in der Sachbezugsverordnung für freie Kost und Unterkunft (§ 8 Abs. 2 Satz 6 u. 7 EStG) und die Kfz-Gestellung durch den AG (1 %-Regelung, § 8 Abs. 2 Satz 2 - 5 EStG).

Der Arbeitslohn wird beim AN zu dem Zeitpunkt berücksichtigt, zu dem er ihm zufließt (§ 11 Abs. 1 EStG). Davon abweichend gilt laufender Arbeitslohn in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (§ 38 a Abs. 1 Satz 1 EStG). Als zugeflossen gilt Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer wirtschaftlich über ihn verfügen kann.

Als Arbeitslohn gelten grundsätzlich auch Beiträge des Arbeitgebers zur **betrieblichen Altersvorsorge** des Arbeitnehmers. Entscheidend für die Einordnung solcher AG-Beiträge als Arbeitslohn und für den Zufluss beim AN ist, dass der AN einen unmittelbaren, selbst durchsetzbaren Anspruch gegen den Versicherer erwirbt. So führt es z.B. zum Zufluss von Arbeitslohn beim AN, wenn der AG Beiträge zugunsten seines AN bei einer Pensionskasse bzw. einem Pensionsfonds oder einer Direktversicherung einzahlt und der AN hieraus einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf spätere Versicherungsleistung gegen das Versicherungsunternehmen erwirbt. Demgegenüber ist eine Versorgungszusage (Pensionszusage), die der AG durch Herabsetzung des gegenwärtigen Gehalts direkt gegenüber dem AN abgibt sowie Beitragszahlungen an eine Unterstützungskasse zugunsten des AN, durch die dieser aber noch keinen Rechtsanspruch auf spätere Versorgungsleistungen erwirbt, noch nicht als Zufluss von Arbeitslohn anzusehen.

V. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

Begriff:

Hierunter fallen alle Entgelte aus der Nutzungsüberlassung von Kapital, d.h. die Früchte aus der Kapitalnutzung. § 20 EStG enthält keine umfassende Begriffsbestimmung, sondern lediglich eine Aufzählung von Tatbeständen. Das zu den Einkünften aus Kapitalvermögen führende Kapital gehört zum Privatvermögen des Stpfl. Daher haben weder unrealisierte noch realisierte (z.B. aus Verkäufen) Wertänderungen des Kapitalvermögens Auswirkung auf die Höhe der Einkünfte gem. § 20 EStG (ggf. aber gem. §§ 23, 17 EStG). Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören vielmehr nur die laufenden Einnahmen aus der Kapitalüberlassung. Hierbei ist zu beachten, dass auch die Kosten der Anschaffung und der Veräußerung dann keine Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen darstellen können. Gleiches gilt für Wertverluste (z.B. Kursverluste). Allerdings können negative Einkünfte aus Kapitalvermögen aus laufenden Verlusten entstehen (z.B. beim typisch stillen Gesellschafter).

Einkünfteerzielungsabsicht

Es liegen immer nur dann Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, wenn die Kapitalüberlassung von der Absicht getragen ist, mindestens langfristig aus der Anlage einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Es bleibt damit zwar unschädlich, dass der Erwerb auch in der Hoffnung auf Kurssteigerung und zu erwartende Veräußerungsgewinne erfolgt, diese sind bei der Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich von § 20 EStG jedoch unbeachtlich. Für die Einkünfteerzielungsabsicht ist im Übrigen **nicht auf die Gesamtheit** des Kapitalvermögens, sondern vielmehr auf die **jeweils zu beurteilende einzelne Kapitalanlage** abzustellen.

Zurechnung der Einkünfte

Die Einkünfte sind immer demjenigen zuzurechnen, der das Kapital zur Nutzung überlässt und damit auch den Tatbestand der Einkünfteerzielung verwirklicht. Im Falle der Einkünfte aus Dividenden, Kapitalherabsetzungen und Liquidationen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG) ist dies grundsätzlich der (zivilrechtliche) Anteilseigner (§ 20 Abs. 2 a Satz 1 EStG). Ist das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO hiervon abweichend einem Dritten zuzurechnen, so erzielt dieser die betreffenden Einkünfte (§ 20 Abs. 2 a Satz 2 EStG). Dasselbe gilt für den Nießbraucher und den Pfandgläubiger, dem die Einnahmen aus den betr. Kapitalquellen zuzurechnen sind (§ 20 Abs. 2 a Satz 3 EStG).

Umfang der Einkünfte aus Kapitalvermögen

- Gewinnanteile aus Anteilen an Kapitalgesellschaften (Dividenden u. ä.) und sonstige Bezüge und Vorteile, die dem Anteilseigner aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses gewährt werden (verdeckte Gewinnausschüttungen). Zu beachten ist die hälftige Freistellung der Einkünfte gem. §§ 3 Nr. 40 d, 3 c Abs. 2 EStG.
- Anteile am Liquidationserlös oder bei Kapitalherabsetzung (ohne die zurückgezahlte Einlage); zu beachten ist die hälftige Freistellung der Einkünfte gem. §§ 3 Nr. 40 e, 3 c Abs. 2 EStG.
- Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als (typisch) stiller Gesellschafter; lfd. Verlustanteile (nicht Wertverluste) sind bis zur Einlagenhöhe als Werbungskosten abzugsfähig (beachte Abgrenzung zum § 15 EStG unterfallenden atypisch stillen Gesellschafter). Hierunter fallen entsprechend auch Einkünfte aus (typisch) stiller Unterbeteiligung.
- der Unterschiedsbetrag der Versicherungsleistung einer Kapitalversicherung oder Rentenversicherung mit Kapitalwahlrecht (soweit keine Rentenzahlung) und den hierauf geleisteten Beiträgen; erfolgt die Leistung nach dem 60. Lebensjahr des Stpfl. und nach Ablauf von 12 Jahren seit Vertragsabschluss, ist nur die Hälfte des Unterschiedsbetrags anzusetzen. In Altfällen (Vertragsabschluss bis 31.12.2004) sind die Zinsen aus Lebensversicherungen grundsätzlich voll steuerpflichtig; jedoch bei bestimmten Vorsorge-LV und Auszahlung nach Ablauf von 12 Jahren, d.h. in den meisten Fällen, steuerfrei (siehe § 10 Abs. 2 Satz 2 a.F.).
- Zinsen aus Kapitalforderungen jeder Art (Darlehen, Sparguthaben, festverzinsliche Wertpapiere, Festgelder u. ä.)
- Stückzinsen, Einnahmen aus Veräußerung von Zinsscheinen u. ä.
- Mehrbetrag bei Einlösung abgezinster Wertpapiere und Nullkuponanleihen

Nicht dazu gehören Kursgewinne, Währungsgewinne und Wertsteigerungen bzw. Wertverluste. Diese können sich nur innerhalb der Grenzen des § 23 EStG (12 Monate) u.U. als privates Veräußerungsgeschäft auswirken.

Wenn die Anteile/Kapitalforderungen zu einem BV gehören, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit vor (§ 20 Abs. 3 EStG). Entstehen Erträge aus Kapitalforderungen i.R. der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, liegen auch insoweit Einkünfte aus VuV vor.

Zu den Einkünften gehört auch eine eventuell abgezogene Kapitalertragsteuer oder ein Zinsabschlag, weil diese als vorausbezahlte ESt nicht abzugsfähig sind (§ 12 Nr. 3 EStG).

Von den Einnahmen ist ein Werbungskosten-Pauschbetrag von € 51, bei Zusammenveranlagung gemeinsamer Pauschbetrag € 102 (§ 9 a Nr. 2 EStG) abzuziehen. Danach wird ein Sparerfreibetrag von € 750 (€ 1.500 bei Zusammenveranlagung) abgezogen, höchstens bis zur Höhe der Einkünfte (§ 20 Abs. 4 EStG).

Grundsätzlich ist auf bestimmte Kapitalerträge ein Steuerabzug (**Kapitalertragsteuer**) vorzunehmen (§ 43 und 43 a EStG). Dies betrifft insbesondere auch Dividenden, Zinserträge aus Versicherungsleistungen, Einnahmen eines stillen Gesellschafters und bestimmte weitere Erträge. Dabei hat regelmäßig der Schuldner der Kapitalerträge (z.B. Bankinstitut) die Kapitalertragsteuer für den Gläubiger (Steuerpflichtiger) einzubehalten und an das zuständige Finanzamt abzuführen. In bestimmten Fällen kann hiervon Abstand genommen werden (§ 44 a EStG). Voraussetzung dafür ist, dass dem zum Steuerabzug Verpflichteten ein Freistellungsauftrag des Gläubigers der Kapitalerträge (Steuerpflichtiger) nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck vorliegt. Eine derartige Freistellungsbescheinigung darf den Sparer-Freibetrag zzgl. den Werbungskosten-Pauschbetrag nicht übersteigen. Zusammen veranlagte Ehegatten müssen einen gemeinsamen Auftrag erteilen. Das Freistellungsvolumen kann auch auf mehrere auszahlende Stellen (z.B. Banken) aufgeteilt werden. Um Missbrauch mit überhöhten Freistellungsbescheinigungen zu vermeiden, steht den Finanzbehörden ein Prüfungsrecht zu (§ 50 b EStG).

Seit 2004 sind Kreditinstitute verpflichtet, den Gläubigern der Kapitalerträge für alle bei ihnen geführten Wertpapierdepots und Konten eine zusammenfassende steuerliche Jahresbescheinigung auszustellen, die sämtliche Angaben enthält, die für die Besteuerung nach den §§ 20 – 23 EStG erforderlich sind. Hierzu gehören z.B. Zinsen, Dividenden usw., aber auch An- und Verkaufszeitpunkte von Wertpapieren (vgl. nachfolgend zu § 23 EStG). Diese Verpflichtung wurde im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 wieder aufgehoben.

Besteuerungszeitpunkt

Grundsätzlich gilt der Zuflusszeitpunkt als Besteuerungszeitpunkt (§ 11 Abs. 1 EStG). Gehört Kapitalvermögen zu einem Betriebsvermögen (§ 20 Abs. 3 EStG) und ermittelt der Betrieb seinen Gewinn durch BV-Vergleich, so gelten die Grundsätze der §§ 4 Abs. 1, 5 EStG. Dividenden im Betriebsvermögen sind dabei grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses zu aktivieren.

Aufgabe 10

Paul und Paula Steinreich werden zusammenveranlagt. Paul ist zu 40 % an der Bettelarm GmbH beteiligt (Anteile im PV), deren Geschäftsführer er ist, und hat für diese Tätigkeit ein Gehalt von EUR 100.000 brutto in 2008 erhalten. Unter Fremdvergleichsaspekten wären lediglich EUR 75.000 angemessen gewesen.

Am 28.02.2008 beschloss die GmbH eine Ausschüttung für 2007, daraus wurden dem Paul am 25.03.2008 EUR 24.000 auf sein Girokonto überwiesen.

Paul ist seit der Gründung der GmbH in 1990 Gesellschafter und hatte seine Einlage von EUR 200.000 in bar erbracht. Für die Aufbringung seiner Stammeinlage bei Gründung musste Paul ein Darlehen aufnehmen, für das er in 2008 insgesamt EUR 5.000 Zinsen und Gebühren an die Bank zahlte.

Darüber hinaus hat sich Paul am 01.11.2007 als (typisch) stiller Gesellschafter mit einer Einlage von EUR 100.000 an der Zaster GmbH beteiligt. Für diese besteht ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 01.07. bis zum 30.06. des Folgejahres. Für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 wurde am 20.08.2008 ein Verlustanteil des Paul i.H.v. EUR 20.000 festgestellt, so dass sich sein Einlagekonto auf EUR 80.000 gemindert hat. Kurz darauf am 10.09.2008 fiel die GmbH in Insolvenz. Aufgrund der für Paul festgestellten Insolvenzquote von 50 % erhielt er am 25.12.2008 EUR 40.000 Resteinlage ausgezahlt.

Paula erhält anlässlich einer Abhebung am 19.01.2009 die Zinsen für 2008 in Höhe von EUR 26,00 auf ein Sparbuch bei der Wucher-Bank gutschrieben. Der Wucher-Bank hatte sie einen Freistellungsauftrag erteilt.

Wie hoch sind die Einkünfte von Paul und Paula aus Kapitalvermögen in 2008? Der Solidaritätszuschlag ist zu vernachlässigen.

VI. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV)

Vermietung und Verpachtung (VuV) ist die entgeltliche Überlassung bestimmter Wirtschaftsgüter an Dritte. § 21 Abs.1 EStG enthält eine abschließende Aufzählung der Wirtschaftsgüter, deren Überlassung zu Einkünften aus VuV führt. Hauptanwendungsfall ist die entgeltliche Überlassung bebauter oder unbebauter Grundstücke, ebenso grundstücksgleicher Rechte. In einem Schiffsregister eingetragene Schiffe gelten als unbewegliches Vermögen.

Nicht zu VuV, sondern zu Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. sonstigen Einkünften zählt die Vermietung/Verpachtung einzelner beweglicher Sachen (z.B. Autos).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bilden Sachinbegriffe (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 EStG), also mehrere Wirtschaftsgüter, die funktionell und wirtschaftlich so aufeinander abgestimmt sind, dass sie eine wirtschaftliche Einheit bilden (z.B. Verpachtung eines aufgegebenen Gewerbebetriebs).

Auch die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen z.B. im Fall der Einbeziehung in den Veräußerungspreis von Grundstücken wird als Einkünfte aus VuV erfasst (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG).

Weiterer Anwendungsfall ist die zeitlich begrenzte Überlassung von Rechten (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr.3 EStG). Hierunter fallen z.B. Filmrechte, die für eine bestimmte Zeit zur Auswertung überlassen oder Patente aus Zufallserfindungen, die zeitlich begrenzt in Lizenz vergeben werden.

Werden die oben bezeichneten Einkünfte im Rahmen einer anderen Einkunftsart, z.B. eines Betriebes, erzielt, so gehören sie zu der anderen Einkunftsart (§ 21 Abs. 3 EStG). Dies ist z.B. der Fall, wenn ein freier Erfinder keine Zufallserfindungen tätigt, sondern planmäßig Patente entwickelt und diese in Lizenz vergibt, so dass er Einkünfte gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

Als Werbungskosten (WK) kommen im Rahmen der Einkünfte aus VuV regelmäßig folgende Aufwendungen in Betracht:

- Schuldzinsen und Renten (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 EStG)
- Steuern und Abgaben auf Grundbesitz (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG)
- Reparaturen und Instandhaltungen vermieteter Immobilien. Hier ist die Abgrenzung von (sofort abzugsfähigen) Werbungskosten zu (nur mittels AfA nutzbaren) Herstellungsaufwand (R 21.1 EStR, H. 21.1 EStH) zu beachten. Herstellungsaufwand liegt danach grundsätzlich nur dann vor, wenn hierdurch das Gebäude erweitert oder über den bisherigen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird (s. dazu H 21.1 "Abgrenzung ..." EStH, BMF vom 18.7.2003. Daneben liegen allerdings auch dann Herstellungskosten vor, wenn Instandsetzungs- und

Modernisierungsmaßnahmen, die nicht jährlich übliche Erhaltungsarbeiten sind, innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und die Aufwendungen hierfür ohne USt 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen („anschaffungsnahe Herstellungskosten“; § 9 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG). Außerdem sind ggf. die §§ 11 a und § 11 b EStG zu beachten.

- lfd. Bewirtschaftungskosten einschließlich Hausverwaltung und Kosten für die Ermittlung der Umlagen
- AfA und erhöhte Absetzungen (hier gelten über § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG die AfA-Vorschriften der §§ 7 – 7 k EStG und der Fördergesetze entsprechend).

Zu weiteren Besonderheiten bei Einnahmen und WK vgl. R. 21.2 – R. 21.7 EStR und H. 21.2 – 21.7 EStH.

Bei Überlassung **einer Wohnung** zu einem Entgelt von mindestens 56 % der ortsüblichen Marktmiete gilt die Wohnung als entgeltlich überlassen. Ist der Mietzins geringer, so muss die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden (§ 21 Abs. 2 EStG). Die Werbungskosten sind nur für den entgeltlichen Teil abzugsfähig, sie müssen daher in diesen Fällen ebenfalls aufgeteilt werden. Beträgt das Entgelt 56 % und mehr, jedoch weniger als 75 % der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Einkünfterzielungsabsicht anhand einer Totalüberschussprognose zu prüfen (s. H 21.3 "Einkünfterzielungsabsicht ..." EStH, BMF vom 8.10.2004; vgl. auch zur Liebhaberei Skript Teil I). Ist diese positiv, d.h. wird voraussichtlich ein Totalüberschuss erzielt werden, so sind die mit der verbilligten Vermietung zusammenhängenden Werbungskosten in voller Höhe abzugsfähig. Ist die Totalüberschussprognose hingegen negativ, so muss auch in diesen Fällen die Vermietungstätigkeit in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt werden mit der Folge der nur teilweisen Abzugsfähigkeit der betreffenden Werbungskosten (BMF v. 8.10.2004, Tz. 11-15). Bei einer vereinbarten Miete von 75 v.H. und mehr der ortsüblichen Miete und bei gleichzeitigem Vorliegen eines langfristigen Mietvertrages ist grundsätzlich von einer Einkünfterzielungsabsicht auszugehen.

Eine Aufteilung ist auch erforderlich, wenn das Haus teilweise zu einem Betriebsvermögen gehört.

Wird Grundbesitz nicht nur vermietet, sondern in einem Umfang erworben und veräußert, der über bloße Vermögensverwaltung hinausgeht, liegt gewerblicher Grundstückshandel vor (s. H 15.7 Abs. 1 "Gewerblicher Grundstückshandel" EStH, BMF vom 26.3.2004; Hinweis auf „Drei-Objekt-Grenze“).

Nießbrauch (H 21.2 "Nießbrauch ..." EStH, BMF v. 24.7.1998)

Der Nießbrauch ist ein dingliches persönliches Nutzungsrecht (§§ 1030 ff. BGB). Der Nießbraucher ist berechtigt, die Nutzungen eines Gegenstandes unmittelbar kraft eigenen Rechts zu ziehen, während das Substanzrecht beim Eigentümer verbleibt. Man unterscheidet im wesentlichen zwischen dem

- Zuwendungsnießbrauch (wird einem Dritten vom Eigentümer bestellt)
- Vorbehaltsnießbrauch (wird dem bisherigen Eigentümer z.B. bei Übertragung eines Grundstücks eingeräumt; typischer Fall: Schenker überträgt Haus auf Kind und behält sich den Nießbrauch daran vor)
- Vermächtnisnießbrauch (wird einem Dritten durch den Erben des Eigentümers auf Grund einer letztwilligen Verfügung eingeräumt).

Hat jemand den Nießbrauch (§§ 1030 ff BGB) an einem Grundstück oder einer Wohnung, so erzielt er aus der Nutzung durch Vermietung Einkünfte aus VuV, der Eigentümer insoweit nicht (§ 39 (2) Nr.1 AO). Dies gilt allerdings grundsätzlich nur, wenn dem Nießbraucher die volle Besitz- und Verwaltungsbefugnis zusteht, er die Nutzungen tatsächlich zieht, das Grundstück in Besitz hat und es verwaltet.

Der Nießbraucher kann die von ihm getragenen Aufwendungen und AfA auf das Nießbrauchsrecht (bei entgeltlicher Bestellung) als WK abziehen.

Der Eigentümer hat beim entgeltlichen Zuwendungsnießbrauch als WK die Gebäude-AfA und die von ihm getragenen Kosten, als Einnahmen das Entgelt für die Bestellung des Nießbrauchs zu erfassen. Insoweit erzielt er ebenfalls Einkünfte aus VuV. Im Falle des Vorbehaltsnießbrauchs hat er hingegen keine AfA-Berechtigung und darf keine Grundstücksaufwendungen abziehen. Gleiches gilt beim unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch.

Umfassend zu steuerlichen Fragen bei Vorbehalts-, Zuwendungs- und Vermächtnisnießbrauch nimmt die Finanzverwaltung Stellung im sogenannten „Dritten Nießbrauchserlass“, BMF v. 24.7.1998).

Entsprechende Besonderheiten wie für Nießbrauchsverhältnisse gelten für dingliche Wohnrechte.

Aufgabe 11

A hat ein ereignisreiches Jahr 2008 mit folgenden Sachverhalten hinter sich, deren steuerliche Behandlung er erfragt:

1. A hat am 10.12.2008 an B ein Mietwohngrundstück für einen Gesamtkaufpreis von EUR 350.000 veräußert. In diesem Zusammenhang hat A dem B eine Mietforderung gegen C abgetreten. Das Entgelt für diese rückständige Miete von EUR 10.000 war bereits im Gesamtkaufpreis für das Grundstück enthalten. Der Gesamtkaufpreis wurde am 27.12.2008 an A gezahlt. C zahlte die rückständige Miete an B am 05.01.2009.
2. A ist überdies gewerblich als Schrotthändler tätig. Einen Teil des in seinem Eigentum stehenden Schrottplatzes vermietete er in 2008 für insgesamt EUR 15.000 an den Gewerbetreibenden G.
3. An einem Mietwohngebäude sind A in 2008 erhebliche Aufwendungen entstanden. Die defekte Heizungsanlage wurde ausgetauscht; dabei wurde die Zentralheizung an eine Fernwärmeversorgung angeschlossen. Der Außenanstrich des Gebäudes wurde erneuert. Der inzwischen 37 Jahre alte Fahrstuhl wurde durch ein modernes Fahrstuhlsystem ersetzt. Außerdem hat A den bisher ungenutzten Dachstuhl zu zwei Dachgeschosswohnungen umbauen lassen, die er nach deren Fertigstellung Anfang Dezember 2008 nun ebenfalls vermieten will. Schließlich hat er an die Wohnungen im Vorderhaus Balkone anbauen lassen, um den Mietwert der Wohnungen zu steigern. Zwei bislang leer stehende Wohnungen im Obergeschoss sind im Zuge dieser Maßnahme mit erheblichem Aufwand zu Luxusappartements umgebaut worden, so dass A hofft, diese zukünftig mit dem 2,5-fachen der bisherigen Miete anbieten zu können.
4. A hatte im März 2006 zwei Mietwohngebäude erworben. Die Anschaffungskosten betragen EUR 1,5 Mio. für Gebäude 1 und EUR 900.000 für Gebäude 2. Von Dezember 2007 bis April 2008 ließ er bei beiden Gebäuden bislang nicht vorhandene Fahrstühle einbauen und Modernisierungen vornehmen, wozu insbesondere neuer Außenanstrich und der Austausch der Heizungsanlagen gehörte. Die Aufwendungen für Gebäude 1 betragen EUR 230.000 zzgl. 19 % USt, wobei EUR 50.000 auf den Fahrstuhleinbau und EUR 180.000 auf die restlichen Arbeiten entfielen. Die Aufwendungen für Gebäude 2 betragen EUR 180.000 zzgl. 19 % USt, wobei EUR 30.000 auf den Fahrstuhleinbau und EUR 150.000 auf die restlichen Arbeiten entfielen.

VII. Sonstige Einkünfte (§ 22 EStG)

Sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 EStG sind solche aus:

1. **wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG)**
2. **Unterhaltsleistungen (Realsplitting; § 22 Nr. 1 a EStG)**
3. **Privaten Veräußerungsgeschäften (Spekulationsgeschäfte; §§ 22 Nr. 2, 23 EStG)**
4. **Leistungen, soweit sonst nicht erfasst (§ 22 Nr. 3 EStG)**
5. **Entschädigungen für Abgeordnete (§ 22 Nr. 4 EStG)**
6. **Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen (§ 22 Nr. 5 EStG)**

Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen (§ 22 Nr. 1 EStG)

Soweit sie nicht anderen Einkunftsarten zuzurechnen sind, gehören Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen zu den Sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 1 EStG. Es handelt sich hierbei um Bezüge, die in Zeitabständen wiederkehren und die auf einem einheitlichen Entschluss des Gebers (oder einem einheitlichen Rechtsgrund) beruhen (vgl. R. 22.1 Abs. 1 EStR). Aufgrund der Subsidiarität gegenüber anderen Einkunftsarten werden durch § 22 Nr. 1 EStG grundsätzlich nur private wiederkehrende Einkünfte erfasst, die weder betriebliche Erträge, noch als Arbeitslohn oder Bezüge i.S.d. §§ 20, 21 EStG anzusehen sind. Man unterscheidet im Wesentlichen:

- Renten
- dauernde Lasten
- sonstige wiederkehrende Bezüge

Die vorstehende Einteilung kann für den Geber und Empfänger der wiederkehrenden Bezüge nur einheitlich beurteilt werden. An diese Einteilung knüpft sich die Entscheidung über die **steuerlichen Folgen**, die sehr unterschiedlich sein können. So können die Bezüge beim Empfänger

- in voller Höhe steuerpflichtige Einnahmen sein
- nur in Höhe eines Ertragsanteils zu besteuern sein (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG)
- nur in Höhe eines Zinsanteils zu besteuern sein (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)
- nur bis zu einem Höchstbetrag steuerpflichtige Einnahme sein (§ 22 Nr. 1 a EStG)
- nicht der ESt unterliegen (§§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG).

Auf Geberseite können die Bezüge dementsprechend

- Sonderausgaben sein

- Werbungskosten sein
- Betriebsausgaben sein

Zu beachten sind außerdem die Abzugsverbote gem. § 12 Nr. 1, 2 EStG.

Merkmale **wiederkehrender Leistungen** sind:

- Leistungen in Geld oder Geldeswert (auch Sachbezüge)
- einheitlicher Entschluss des Gebers (nicht jeweils neuer Entschluss des Gebers)
- Wiederkehr von Zeit zu Zeit (gewisse Regelmäßigkeit; nicht erforderlich sind regelmäßige Leistungen)
- gewisse Dauer (nicht nur ganz kurzer Zeitraum; mind. 1 Kj.)

Wichtigste Erscheinungsform in der Praxis ist die **Rente**. Die hat folgende spezielle Voraussetzungen:

- Leistungsinhalt in Geld oder vertretbaren Sachen
- regelmäßige Wiederkehr (gleiche Zeitabstände, z.B. monatlich, jährlich)
- Gleichmäßigkeit der Leistungen (keine Abhängigkeit z.B. von Leistungsfähigkeit des Verpflichteten oder sonst. wirtschaftlichen Verhältnissen)
- selbstständiges Rentenstammrecht (aufgrund Vertrag, Gesetz oder letztwilliger Verfügung)
- Abhängigkeit der Laufzeit vom Leben einer oder mehrerer Personen (Leibrente, s. H 22.3 "Begriff der Leibrente" EStH) oder Laufzeit mindestens 10 Jahre (Zeitrente, s. H 22.4 "Zeitrente" EStH); es sind auch Mischformen möglich (z.B. Mindestzeitrenten oder abgekürzte Leibrenten; s. H 22.4 "Leibrente, abgekürzt" EStH)
- keine (Kaufpreis-) Raten

Von den Renten zu unterscheiden sind die **dauernden Lasten**. Voraussetzung für deren Vorliegen sind:

- Leistungen in Geld oder Geldeswert (im Gegensatz zu Renten z.B. auch Naturalleistungen)
- Wiederkehr (nicht notwendigerweise regelmäßig)
- Leistung auf längere Zeit (entsprechend Rente auf Lebenszeit oder mind. 10 Jahre)
- Besonderer Verpflichtungsgrund (entspricht Rentenstammrecht s.o.)

Nicht erforderlich sind im Gegensatz zu den Renten die Selbstständigkeit des Stammrechts und die Gleichmäßigkeit der Leistungen.

Renten und dauernde Lasten werden steuerlich in wesentlichen Bereichen unterschiedlich behandelt. So wird z.B. eine Rente als Versorgungsleistung i.R. einer begünstigten Vermögensübertragung nur in Höhe des Ertragsanteils besteuert, während eine dauernde Last in voller Höhe zu versteuern ist.

Dementsprechend erfolgt die Berücksichtigung beim Verpflichteten als Sonderausgaben.

Von den privaten Versorgungsleistungen zu unterscheiden sind Renten im Austausch mit einer Gegenleistung (Gegenleistungsrenten). Hierfür hat der BFH das Sonderrecht der **Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen** entwickelt (s. H 22.1 "Vermögensübertragung" EStH, BMF v. 16.9.2004). Gegenleistungsrenten sind über die Laufzeit hinweg in einen Ertrags- bzw. Zinsanteil und einen Anteil der „Kapitalrückzahlung“ zu zerlegen, wobei (im Falle von Renten) nur der Ertragsanteil als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG bzw. (im Falle von dauernden Lasten) nur der Zinsanteil als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG der Besteuerung unterliegt. Der im Zuge der Veräußerung (als Gegenleistung) erzielte Gewinn unterliegt ggf. einer gesonderten Besteuerung (z.B. §§ 17, 23 EStG). Demgegenüber sind Versorgungsleistungen beim Berechtigten gds. in voller Höhe zu besteuern (§ 22 Nr. 1 EStG), da sie durch die Rechtsnatur des Versorgungsvertrages als abänderbar gelten. Korrespondierend hiermit erfolgt die Berücksichtigung beim Verpflichteten in voller Höhe als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 a EStG); vgl. BMF v. 16.9.2004 Rz. 47. Soweit es sich davon abweichend um Unterhaltsleistungen (Zuwendungen) handelt, dürfen diese gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht abgezogen werden. Die Abgrenzung der einzelnen Formen ist schwierig und hat unter Heranziehung der typisierten Auslegung durch den BFH zu erfolgen, vgl. BMF v. 16.9.2004.

Während die privaten Leibrenten ggf. gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb EStG i.H. ihres Ertragsanteils besteuert werden, wurde durch das **Alterseinkünftegesetz** ab dem VZ 2005 für Leibrenten aus gesetzlichen Rentenversicherungen, landwirtschaftlichen Alterskassen, berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus eigener kapitalgedeckter Altersvorsorge („Rürup-Rente“) eine abweichende Besteuerung eingeführt. Hiernach soll in den Jahren 2005 – 2040 ein schrittweiser Übergang zur sog. „nachgelagerten Besteuerung“ vollzogen werden, wonach dem (weitgehenden) Abzug der Versicherungsbeiträge als Sonderausgaben (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 3 EStG) eine vollständige Besteuerung der Versicherungsleistungen bei Auszahlung gegenübersteht. In den Jahren zwischen 2004 und 2041 erfolgt noch keine vollständige Besteuerung der Versicherungsleistungen, sondern nur eine Berücksichtigung der Versicherungsleistungen mit dem Besteuerungsanteil, welcher der Tabelle in § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG zu entnehmen ist.

Die Höhe des Besteuerungsanteils richtet sich nach dem Jahr des Rentenbeginns. Für eine im Jahr 2005 beginnende Rente beträgt der Besteuerungsanteil nur 50% und erst eine im Jahr 2040 und später beginnende Altersrente wird in voller Höhe besteuert. Der sich nach Maßgabe der prozentualen Besteuerungsanteile ergebende steuerfrei bleibende Teil der Jahresbruttorente wird für jeden Rentnerjahrgang (Kohorte) bestimmt und

auf Dauer ab dem Jahr, das auf das Jahr des ersten Rentenbezugs folgt, festgeschrieben.

Weitere Ausführungen siehe gesondertes Skript.

Unterhaltsleistungen („Realsplitting“; § 22 Nr. 1 a EStG)

Hierbei handelt es sich um eine betragsmäßig begrenzte Zurechnungsregelung für Unterhaltsleistungen geschiedener oder getrennt lebender Ehegatten. Eine Berücksichtigung als sonstige Einkünfte beim Empfänger erfolgt gem. § 22 Nr. 1 a EStG nur in der Höhe, in der die Zahlungen beim Geber gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG abzugsfähig sind (Wechselwirkung). Dabei kann es sich um freiwillige, vertraglich oder vom Familiengericht festgelegte Zahlungen handeln, H 10.2 (Unterhaltsleistungen) EStH. Unerheblich ist, ob es sich um einmalige oder laufende, um Geld- oder Sachleistungen handelt.

Gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist Voraussetzung für einen Sonderausgabenabzug:

- Geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten
- unbeschränkte ESt-Pflicht beider Ehegatten
- Zustimmung des unterhaltsempfangenden Ehegatten zum Abzug als Sonderausgaben beim leistenden Ehegatten (Dauerwirkung bis zum Widerruf)
- Antrag auf Sonderausgabenabzug in jedem neuen VZ

Der Sonderausgabenabzug ist bis EUR 13.805 begrenzt. In dieser Höhe hat (nach Abzug eines WK-Pauschbetrags i.H.v. EUR 102 gem. § 9 a Satz 1 Nr. 3 EStG) der empfangende Ehegatte Einkünfte zu versteuern.

Die Anwendung des Realsplittings (Antrag auf Sonderausgabenabzug beim Leistenden und Versteuerung nach § 22 Nr. 1 a EStG) beim Empfänger führt für die gesamte Steuerbelastung beider (ehemaligen) Ehegatten meistens zu einem günstigeren Ergebnis, da hierdurch steuerpflichtige Einkünfte vom einkommensstarken auf den einkommensschwachen Ehegatten verlagert und somit Progressionsvorteile genutzt werden.

Private Veräußerungsgeschäfte (§§ 22 Nr. 2, 23 EStG)

Einkünfte aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens werden im Gegensatz zu derartigen Vorgängen im Betriebsvermögen grundsätzlich nicht steuerlich erfasst. Eine Ausnahme bildet neben § 17 EStG für die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen an Kapitalgesellschaften insbesondere § 23 EStG für private Veräußerungsgeschäften.

Gegenstand eines nach § 23 EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgeschäfts sind grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, soweit sie nicht bereits durch §§ 20 Abs. 2 Nr. 2, 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG erfasst werden. Demgegenüber ist § 23 EStG bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gegenüber § 17 EStG vorrangig (§ 23 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Voraussetzung der Steuerpflicht i.S.d. § 23 EStG ist die Anschaffung und Veräußerung von Wirtschaftsgütern in bestimmten Zeiträumen. Grundsätzlich werden nur solche Veräußerungsvorgänge erfasst, bei denen zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr vergangen ist (§ 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Lediglich bei Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten werden Veräußerungsvorgänge berücksichtigt, bei denen dieser Zeitraum nicht mehr als zehn Jahre beträgt (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Eine Ausnahme besteht lediglich bei Immobilien, die zumindest im Jahr der Veräußerung und den zwei vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden, § 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Darüber hinaus werden auch Veräußerungsgeschäfte erfasst, bei denen die Veräußerung der Wirtschaftsgüter früher erfolgt als deren Erwerb (§ 23 Abs. 1 Nr. 3 EStG) sowie bestimmten Termingeschäften (§ 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Für die Berechnung der Veräußerungsfrist ist grundsätzlich, die der Anschaffung und Veräußerung zu Grunde liegenden obligatorischen Verpflichtungsgeschäfte maßgebend, d.h. bei einem Grundstückskaufvertrag das Datum des Kaufvertrags, H 23 (Veräußerungsfrist) EStH. Entsprechendes gilt, wenn die Vertragsparteien innerhalb der Veräußerungsfrist Verhältnisse schaffen, die wirtschaftlich einem Kaufvertrag gleichstehen, wenn die dingliche Übereignung tatsächlich nachfolgt (z.B. bindendes Verkaufsangebot, Vorvertrag). Der Anschaffung gleichgestellt ist die Überführung eines Wirtschaftsguts vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen, § 23 Abs. 1 S. 2 EStG. Bei unentgeltlichen Anschaffungsvorgängen (z.B. Schenkung) kommt es auf den Anschaffungszeitpunkt beim Rechtsvorgänger (z.B. Schenker) an, § 23 Abs. 1 S. 3 EStG. Als Veräußerung gilt auch die Einlage, wenn ein Grundstück innerhalb der Fristen aus dem Betriebsvermögen veräußert wird sowie die verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft, § 23 Abs. 1 S. 5 EStG).

Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer nichtgewerblichen Personengesellschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter, § 23 Abs. 1 S. 4 EStG – siehe auch § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO).

Gewinn oder Verlust aus dem privaten Veräußerungsgeschäft ist der Unterschied von Veräußerungspreis (bzw. Einlagewert, gemeiner Wert) einerseits und den um die Abschreibungen verminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bzw. Entnahmewert) sowie den durch das Veräußerungsgeschäft veranlassten Veräußerungskosten, § 23 Abs. 3 EStG.

Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften dürfen nicht mit anderen positiven Einkünften verrechnet, sondern nur mit anderen positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet bzw. nach Maßgabe von § 10 d EStG von solchen Einkünften im unmittelbar vorangegangenen oder den folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden, § 23 Abs. 3 S. 8 u. 9 EStG. Ein Gewinn hingegen ist erst (insgesamt) steuerpflichtig, wenn er im VZ die Freigrenze von EUR 600 übersteigt, § 23 Abs. 3 S. 6 EStG.

Zu Zweifelsfragen bei der Besteuerung privater Grundstücksgeschäfte s. H 23 (Grundstücksgeschäfte) EStH, BMF v. 5.10.2000. Zu Zweifelsfragen bei der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG s. H 23 (Wertpapiergeschäfte) EStH, BMF v. 25.10.2004.

Sonstige Leistungen (§ 22 Nr. 3 EStG)

Einkünfte aus Leistungen sind gem. § 22 Nr. 3 EStG zu besteuern, soweit sie nicht einer anderen Einkunftsart oder anderen Tatbeständen des § 22 EStG unterliegen (Subsidiaritätsklausel). Hierunter fallen Vergütungen für eine Tätigkeit oder eine Nutzungsüberlassung von Vermögenswerten, z.B.

- Einkünfte aus gelegentlicher Vermittlung (z.B. von Wohnungen, Versicherungen)
- Vermietung beweglicher Sachen (z.B. zeitweise Vermietung des Pkws).

Dabei ist die Einmaligkeit oder jedenfalls die fehlende Nachhaltigkeit typisch für § 22 Nr. 3 EStG. Typische Fälle von § 22 Nr. 3 EStG sind:

- Vergütungen für die Mitnahme in Pkw
- Eigenprovision für den Abschluss eigener Lebensversicherungen
- einmalige Bürgschaftsprovision
- Entgelt für eine Vereinbarung, ein Bauvorhaben zu dulden.

Nicht unter § 22 Nr. 3 EStG fallen hingegen Tätigkeiten, die kein wirtschaftliches Handeln i.S. einer Einkunftserzielung darstellen, z.B.

- Finderlohn
- Gewinne aus Preisausschreiben
- Wett- und Lotteriegewinne

Abgeordnetenbezüge (§ 22 Nr. 4 EStG)

Hierunter fallen nur solche Leistungen, die aufgrund des Abgeordnetengesetzes, Europaabgeordnetengesetzes und der entsprechenden Gesetze der Länder gewährt werden.

Altersvorsorgeverträge (§ 22 Nr. 5 EStG)

Als Reaktion auf die Absenkung des Leistungsniveaus der gesetzlichen Altersrente wurde die steuerliche Förderung alternativer privater und betrieblicher Altersvorsorgebeiträge ausgeweitet. In diesem Zusammenhang wurde auch die sog. „**Riester-Rente**“ entwickelt, für die sowohl die Zulage gem. §§ 79 ff. EStG als auch der ergänzende Sonderausgabenabzug gem. § 10 a EStG eingeführt wurde. Darüber hinaus wurden bestimmte Arbeitgeberbeiträge gem. § 3 Nr. 63 Satz 1, Nr. 66 freigestellt. Für die Inanspruchnahme dieser Förderungen kommen nur bestimmte (zertifizierte) Altersvorsorgeverträge in Betracht.

Korrespondierend mit den Abzugsmöglichkeiten und Steuerfreistellungen hinsichtlich der Beitragsleistungen sind die Versicherungsleistungen aus derartigen Altersvorsorgeverträgen bei Auszahlung gem. § 22 Nr. 5 EStG vollständig steuerpflichtig (nachgelagerte Besteuerung).

Aufgabe 12

1. Rechtsanwalt R erhält als nachträgliches Entgelt für anwaltliche Beratungen feste monatliche Zahlungen bis zum Lebensende.
2. R hatte in jungen Jahren eine Rentenversicherung abgeschlossen, die nur die Zahlung einer monatlichen, auf sein Leben bezogenen lebenslangen Leibrente (ohne Kapitalwahlrecht) vorsah, die nicht vor Vollendung seines 60. Lebensjahres beginnen sollte. Zum 01.09.2007 erhielt R die ersten Leistungen aus dieser Versicherung i.H.v. monatlich EUR 1.000. Zum 01.07.2008 ist eine Rentenanpassung auf EUR 1.100 erfolgt und zum 01.07.2009 wird eine Rentenanpassung auf EUR 1.200 erfolgen.
3. R veräußerte in 2008 ein privates Haus, das er zur Hälfte zu eigenen Wohnzwecken und zur anderen Hälfte zur Vermietung nutzte. Der notarielle Vertrag war vom 20.03.2008, die Übereignung von Besitz, Nutzungen und Lasten erfolgte zum 01.06.2008 und Eintragung des Eigentumswechsel im Grundbuch wurde am 10.06.2008 durchgeführt. Die betreffende Immobilie hatte R mit notariellem Vertrag vom 04.04.1998 erworben. Die Übereignung von Besitz, Nutzungen und Lasten erfolgte damals zum 01.05.1998 und die Eintragung des Eigentumswechsel im Grundbuch wurde am 08.06.1998 vollzogen. Der Veräußerungspreis betrug EUR 1.000.000, die historischen Anschaffungskosten EUR 800.000 und die Veräußerungskosten EUR 10.000. Für den vermieteten Teil hat R insgesamt Abschreibungen i.H.v. 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten geltend gemacht.
4. R war seit 1999 an einer vermögensverwaltenden Immobilien-GmbH & Co. KG beteiligt. Außerdem war er seit dem Jahr 2001 Partner in einer Rechtsanwalts-Partnerschaftsgesellschaft. Beide Beteiligungen veräußerte er im Mai 2008. Die Veräußerung des Anteils an der Immobilien-GmbH & Co. KG erbrachte einen Gewinn i.H.v. EUR 20.000 und die des Partnerschaftsanteils einen Gewinn i.H.v. EUR 50.000.

Wie sind diese Sachverhalte bei der steuerlichen Veranlagung von R zu behandeln?

XIII. Gemeinsame Vorschriften (§ 24 EStG)

Die in § 24 EStG aufgeführten Einkünfte stellen keine eigene Einkunftsart dar. Es handelt sich lediglich um eine Klarstellung, dass diese Zuflüsse der Einkunftsart zuzuordnen sind, zu der sie gehören. Darüber hinaus legt sie fest, dass bestimmte Einkünfte (Entschädigungen, Nutzungsvergütungen) tarifbegünstigt sein können (§ 34 EStG).

Zu den Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG gehören hiernach auch:

1. Entschädigungen (§ 24 Nr. 1 EStG) als
 - Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen
 - Ersatz für die Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder Aufgabe einer Gewinnbeteiligung oder Anwartschaft
 - Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89 b HGB
2. Nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2 EStG)
 - aus ehemaliger Tätigkeit
 - aus früherem Rechtsverhältnis
 - als Rechtsnachfolger
3. Nutzungsvergütungen für Inanspruchnahme von Grundstücken inkl. Zinsen (§ 24 Nr. 3 EStG)

Entschädigungen liegen vor, wenn est-liche Einnahmen auf Veranlassung Dritter wegfallen, infolgedessen ein Schaden entsteht und die gewährte Entschädigung diesen Schaden ausgleichen soll (Kausalzusammenhang).

Nachträgliche Einkünfte liegen vor, wenn der Steuerpflichtige eine Tätigkeit oder ein Rechtsverhältnis aufgegeben hat und ihm noch in einem späteren VZ Einnahmen hieraus zufließen. Diese gehören zu der jeweiligen Einkunftsart.

Aufgabe 13

1. V ist Vermieter eines Mietshauses. Infolge einer Sprengung in der Nachbarschaft wird das Haus so beschädigt, dass es für einige Wochen nicht mehr bewohnbar ist. V hat einen entsprechenden Mietausfall. Er erhält von dem Schädiger hierfür eine Entschädigung.
2. S ist stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe des H mit einer Einlage von EUR 350.000. Das (typisch) stille Gesellschaftsverhältnis ist auf die Dauer von zehn Jahren abgeschlossen. Es wird jedoch auf Wunsch von S zum Ende des 8. Vertragsjahres gelöst. Als Abfindung für die künftigen Gewinnansprüche erhält S EUR 60.000 neben der Rückzahlung der Einlage.
3. Der Rentner R ist bereits seit zwei Jahren nicht mehr berufstätig. Aus seinem früheren Arbeitsverhältnis erhält er eine Nachzahlung i.H.v. EUR 700, da im Rahmen einer internen Revision bei seinem früheren Arbeitgeber aufgefallen ist, dass die Lohnabrechnungen in einem bestimmten Zeitraum fehlerhaft waren.

IX. Verlustabzug (§ 10 d EStG)

Bestehen negative Einkünfte in einer solchen Höhe, dass diese nach Ausgleich mit den positiven Einkünften zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte führen (vgl. R. 2 EStR), so sind diese grundsätzlich zunächst vom Gesamtbetrag der Einkünfte (vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen) des vorangegangenen VZ abzuziehen (**Verlustrücktrag**; § 10 d Abs. 1 EStG). Der Verlustrücktrag ist beschränkt auf einen Betrag von EUR 511.500, bei Ehegatten auf EUR 1.023.000.

Ist ein Verlustabzug auch hiernach nicht (in vollem Umfang) möglich, sind die Verluste in den folgenden VZ bis zu einem Gesamtbetrag von EUR 1 Mio. (EUR 2 Mio bei Ehegatten) unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 % des EUR 1 Mio. (bzw. EUR 2 Mio. bei Ehegatten) übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte (vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen) abzuziehen (**Verlustvortrag**, § 10 d Abs. 2 EStG). Durch den auf 60 % des übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte beschränkten Verlustabzugs wird in Fällen derartig hoher Verluste eine **Mindestbesteuerung** erreicht, so dass bei entsprechend hohen positiven Einkünften auch bei noch deutlich höheren Verlusten immer eine teilweise Besteuerung erfolgt.

Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann ganz oder teilweise von einem Verlustrücktrag abgesehen und der Verlust statt dessen vorgetragen werden (§ 10 d Abs. 1 Satz 5 u. 6 EStG).

Im Falle des Verlustrücktrags sind bereits ergangene und unanfechtbare Steuerbescheide entsprechend zu ändern. Der am Schluss eines VZ verbleibende Verlustvortrag ist gesondert festzustellen (§ 10 d Abs. 3 EStG). Einkommensteuerbescheid und Verlustfeststellungsbescheid stehen dabei in einem Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid zueinander. Dementsprechend hat die Finanzbehörde einen Verlustfeststellungsbescheid auch von Amts wegen zu berücksichtigen. Ein Antrag des Steuerpflichtigen ist insoweit nicht erforderlich.

X. Altersentlastungsbetrag (§ 24a EStG)

Der Altersentlastungsbetrag mindert bei mindestens 64 Jahre alten Personen mit bestimmten Einkünften die volle tarifliche Besteuerung. Voraussetzung für seine Inanspruchnahme ist zunächst, dass der Steuerpflichtige vor Beginn des VZ, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hat. Vollendet ein Steuerpflichtiger z.B. mit Ablauf des 31.12.2007 sein 64. Lebensjahr, kann er bereits für 2008 den Altersentlastungsbetrag beanspruchen.

Der Altersentlastungsbetrag bemisst sich nach der Höhe des (steuerpflichtigen) Arbeitslohns zuzüglich der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbstständiger Arbeit sind. Nicht mit einzubeziehen sind insbesondere Versorgungsbezüge i.S.v. § 19 Abs. 2 EStG, Einkünfte aus Leibrenten gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG und Versorgungsbezüge der Abgeordneten gem. § 22 Nr. 4 Satz 4 Buchst. b EStG, die bereits durch andere Regelungen begünstigt sind.

Der Altersentlastungsbetrag ergibt sich durch Anwendung eines Vmhundertsatzes auf die maßgebenden Einkünfte. Dieser betrug im Jahr 2006 38,4 %, im Jahr 2007 36,8 % und vermindert sich in den darauf folgenden Jahren stetig weiter. Der Altersentlastungsbetrag ist bis zu einem Höchstbetrag von EUR 1.824 in 2006, EUR 1.748 in 2007, EUR 1.672 in 2008 usw., zu gewähren.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A geht an seinem 65. Geburtstag, dem 01.07.2008, in Rente. Für die Zeit vom 01.01.-30.06.2008 erhält er einen Arbeitslohn i.H.v. EUR 25.000. Für die Zeit vom 01.07.-31.12.2008 erhält er eine Betriebspension seines bisherigen Arbeitgebers i.H.v. EUR 6.000 und eine Altersrente von der BfA i.H.v. EUR 10.000. Daneben hat er Einkünfte aus Kapitalvermögen bezogen, die nach Abzug des WK-Pauschbetrags und des Sparerfreibetrags EUR 1.500 betragen.

Zur Bemessung des Altersentlastungsbetrages wird der Arbeitslohn i.H.v. EUR 25.000 sowie die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. EUR 1.500 herangezogen, nicht jedoch die Betriebspension (Versorgungsbezüge gem. § 19 Abs. 2 EStG) und die von der BfA gezahlte Altersrente (Leibrente gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG). Im Jahr 2008 beträgt der Altersentlastungsbetrag für A danach 35,2 % von EUR 26.500 = EUR 9.328, höchstens jedoch EUR 1.672.

Durch das Alterseinkünftegesetz wurde eine Regelung eingeführt, wonach der Altersentlastungsbetrag allmählich abgeschmolzen werden soll, so dass er im Jahr 2040 zu keiner Entlastung mehr führt. Nach § 24 a Satz 5 EStG findet sich die betreffende Übergangstabelle. Hiernach wird auch der Höchstbetrag entsprechend abgeschmolzen.

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Einkommensteuer Lösungen Teil II

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2009

Lösung 1

	€	€
Gesamtgewinn		250.000
./.. Veräußerungsgewinn § 14 (Teilbetrieb)		<u>200.000</u>
		50.000
davon auf 2007 1/2 (6/12)	25.000	25.000
+ im Kalenderjahr 2007 angefallener		
Veräußerungsgewinn		<u>200.000</u>
Ansatz 2007		<u>225.000</u>
verbleiben für 2008	<u>25.000</u>	

Lösung 2

1. nichtselbstständige Arbeit, da keine Selbstständigkeit; es fehlt am Unternehmensrisiko; Initiative ist durch Weisungsgebundenheit eingeschränkt; Einkünfte gem. § 19 EStG.
2. selbstständig tätig, da eigenes Risiko, dass Kunden überhaupt Verträge abschließen, volle Eigeninitiative notwendig, nicht weisungsgebunden, Einkünfte aus Gewerbebetrieb
3. Vermietung und Verpachtung, da bloße Vermögensverwaltung, Häuser werden zur Fruchtziehung genutzt, aber nicht verwertet, d.h. nicht in größerem Umfang verkauft bzw. gehandelt.
4. Gewerbebetrieb mit Beginn der Vorbereitung zum Verkauf, d. h. äußerlich erkennbar an der Modernisierung mit anschließender Teilung. Hier wird der Substanzwert des Vermögens ausgenutzt. Hätte N die Vermietung durch Veräußerung des Hauses als Ganzes ohne Modernisierung beendet, wäre die Veräußerung lediglich als letzter Akt der Vermögensverwaltung und insoweit als steuerlich irrelevanter Vorgang im privaten Vermögensbereich angesehen worden. Indem er aber durch Luxusmodernisierung ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit schafft, erhöht er die Werte und Verkaufspreise der Wohnungen in Vorbereitung auf deren Verkauf. Er verkauft die Wohnungen nach Teilung des Gesamtobjektes einzeln, um hierdurch mehr Gewinn zu erzielen. Dies deutet nach dem Gesamtbild auf einen gewerblichen Betrieb hin. Seine Tätigkeit erfolgt selbstständig, mit Wiederholungsabsicht und N beteiligt sich, auch wenn er nur an einen begrenzten Kreis möglicher Käufer (z. B. frühere Mieter) herantritt, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

5. Es handelt sich um eine selbstständig ausgeübte freiberufliche Tätigkeit (Katalogberuf § 18 Abs. 1 Nr. 1), deshalb Einkünfte aus selbstständiger Arbeit.
6. Liebhaberei, weil auf Dauer keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.
7. Gewerbebetrieb (gewerbliche Tierzucht; vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, R. 13.2 EStR), weil 10.000 Junghennen = 17 VE; je Hektar Fläche nicht mehr als 10 VE überschritten, daher **keine** Land- und Forstwirtschaft.

Zu den einzelnen Merkmalen des Gewerbebetriebs und Abgrenzungsfragen vgl. weiter R 15.1 - 15.7 EStR sowie H 15.1 – 15.7 EStH.

Lösung 3

	Gesamt €	Verteilung €	A €	B €
HB-Gewinn	100.000	100.000		
5 % Verzinsung		./.. 5.500	+ 3.500	+ 2.000
verbleibender Gewinn	_____	./.. <u>94.500</u>	+ <u>47.250</u>	+ <u>47.250</u>
	100.000	<u>0</u>	50.750	49.250
Miete an A	+ 24.000		+ 24.000	
Vergütung an B	+ <u>60.000</u>		_____	+ <u>60.000</u>
steuerlicher Gewinn	<u>184.000</u>		<u>74.750</u>	<u>109.250</u>

Lösung 4

Personengesellschaften können selbst Mitunternehmer einer anderen Personengesellschaft sein (= doppelstöckige Personengesellschaft). Die Grün-OHG (Obergesellschaft) ist mithin Mitunternehmer der Schwarz-KG (Untergesellschaft).

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist der Gesellschafter der Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen, wenn

- er selbst Mitunternehmer der Obergesellschaft ist und
- die Obergesellschaft wiederum Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist.

Blau und Gelb als MU der Grün-OHG sind also deshalb, weil die Grün-OHG ihrerseits MU der Schwarz-KG ist, auch als MU der Schwarz-KG anzusehen.

Die gilt nach der Rechtsprechung des BFH allerdings nur hinsichtlich der Sondervergütungen und des Sonderbetriebsvermögens.

Das hat zur Folge, dass Gelb auch hinsichtlich der Geschäftsführerbezüge in Höhe von 60.000 € von der KG Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (= Sonder-BE) erzielt, d.h. dass die Zahlung den steuerlichen (Gesamt-) Gewinn der KG nicht mindert, R 15.8 Abs. 2 EStR.

Da Blau nun auch Mitunternehmer der KG ist, stellt das Grundstück Sonder-BV dar. Zwar hat die KG weiterhin in Höhe der Mietzahlungen BA, jedoch sind diese dem Blau als Sonder-BE zuzurechnen, so dass die Zahlung insgesamt den steuerlichen (Gesamt-)Gewinn der KG nicht mindert.

Lösung 5

Die **Fuchs-GmbH & Co.KG** unterhält einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG. Es ist eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 2 AO in Verbindung mit § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO vorzunehmen.

Als Kommanditisten der KG erzielen **F** und **H** Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG: Sie sind Mitunternehmer der KG, da ihre Stellung der gesetzestypischen Stellung eines Kommanditisten lt. HGB entspricht.

F ist gleichzeitig Geschäftsführer der Fuchs-Verwaltungs-GmbH und führt als solcher die Geschäfte der KG. Damit wird er letztlich im Dienste der KG tätig, an der er als Kommanditist beteiligt ist. Der von der Komplementär-GmbH gezahlte **Arbeitslohn** stellt deshalb für F keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, sondern ist **Sondervergütung im Rahmen seiner gewerblichen Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**. Beiträge zur Sozialversicherung wurden keine geleistet, da F nicht sozialversicherungspflichtig im Sinne des Sozialversicherungsrechtes ist, denn er ist mit seiner 70 %igen Beteiligung an der Komplementär-GmbH beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer. Der Gewinn der KG ist demnach um den Bruttolohn von 84.000 € zu erhöhen und insoweit vorweg bei der Gewinnverteilung dem F zuzurechnen.

Der durch die GmbH & Co. KG an die GmbH geleistete **Auslagenersatz** in Höhe des an F gezahlten Gehalts stellt für die GmbH als Komplementärin eine **Sondervergütung** dar, um die der steuerliche (Gesamt-)Gewinn der Mitunternehmerschaft zu erhöhen ist. Gleichzeitig hat die GmbH in Höhe des **Geschäftsführergehalts** an **F Sonderbetriebsausgaben**, um die der Gewinn wieder zu mindern ist. Diese Beträge sind bereits bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG zu berücksichtigen. Es ist dar-

auf hinzuweisen, dass die vorliegende Konstellation, bei der für die Geschäftsführung ein gesondertes Entgelt (Auslagenersatz) vereinbart wurde (Leistungsaustausch), dazu führt, dass dieser Auslagenersatz umsatzsteuerpflichtig ist (BMF v. 23.12.2003, BStBl. II 2004, S. 240). Etwas anderes würde gelten, wenn die Geschäftsführerleistungen der GmbH durch deren (ggf. erhöhte) Beteiligung am handelsbilanziellen Gewinn und Verlust der KG abgegolten wären (Gesellschafterbeitrag). Aus Vereinfachungsgründen wird im vorliegenden Rechenbeispiel auf die Umsatzsteuer und den ggf. korrespondierenden Vorsteuerabzug nicht eingegangen.

Die im Eigentum des F befindlichen **Geschäftsanteile an der GmbH** im Nominalbetrag von 70.000 € (70 % von 100.000 € Stammkapital) gehören zu seinem **notwendigen Sonderbetriebsvermögen II**, da sie ihm ermöglichen, hierdurch Einfluss auf die Geschäftsführung der KG auszuüben und sie somit seiner Beteiligung an der KG förderlich sind. Das gilt nicht für die Anteile von **G**, da G nicht als Mitunternehmerin an der KG beteiligt ist und somit kein Sonderbetriebsvermögen haben kann. Die Anteile gehören bei ihr zum Privatvermögen.

Zu den **Sonderbetriebseinnahmen** des **F** zählt deshalb die anteilige **Gewinnausschüttung** der GmbH inkl. Kapitalertragsteuer gemäß § 20 Abs. 3 EStG in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, § 12 Nr. 3 EStG.

Hinzuzurechnen sind:

70 % von 72.000 €, netto	50.400 €
+ Kapitalertragsteuer (20 %)	+ 12.600 €
Summe = Sonderbetriebseinnahmen	63.000 €
Davon nach § 3 Nr. 40 d EStG steuerfrei	<u>./. 31.500 €</u>
Zu versteuern	<u>31.500 €</u>

Ebenso sind **verdeckte Gewinnausschüttungen** der GmbH an den Kommanditisten F bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG als Sonderbetriebseinnahmen zu berücksichtigen. Der **Darlehensvertrag** zwischen **F** und der GmbH ist steuerlich grundsätzlich anzuerkennen. Allerdings ist der darin vereinbarte Zinssatz überhöht, denn bei einem Vertrag zwischen fremden Dritten wäre lediglich ein Zinssatz von 12,5 % vereinbart worden. Insoweit gewährt die GmbH ihrem Gesellschafter Vorteile, die sie fremden Dritten nicht gewährt hätte. In Höhe von 12,5 % = 10.000 € liegt demnach eine **verdeckte Gewinnausschüttung** an **F** vor. Als **Sonderbetriebseinnahmen** sind folglich zu erfassen:

10.000,00 €	(Kapitalertragsteuer wurde im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung (zunächst) nicht einbehalten)
-------------	--

Davon sind nach § 3 Nr. 40 d EStG steuerfrei € 5.000.

Die **Zinsen für das Darlehen** selbst sind als Einkünfte aus **Kapitalvermögen** zu erfassen, da das Darlehen kein notwendiges Sonderbetriebsvermögen des F darstellt. Darlehen und GmbH-Anteile sind unabhängig voneinander zu beurteilen. Nur wenn das Darlehen von existentieller Bedeutung für die GmbH wäre, müsste von Sonder-BV II ausgegangen werden. Dann wäre das Darlehen für das Bestehen der GmbH-Beteiligung erforderlich und würde - ebenso wie die Geschäftsanteile an der GmbH selbst - die Beteiligung des F an der KG festigen.

Die **Kapitalverzinsung** ist lediglich eine Gewinnverteilungsabrede und darf den Gewinn nicht mindern. Einlagen insgesamt = 120.000 €, davon 10 % = 12.000 €. Dieser Betrag ist entsprechend der Höhe der Einlage auf die Gesellschafter zu verteilen.

Der **Restgewinn** ist entsprechend dem Verhältnis der Einlagen zu verteilen, 6 : 4 : 2.

zur Lösung 5**Gewinnverteilung und Ermittlung der Anteile am steuerlichen Gewinn**

	Gesamt	Verteilung	H	F	GmbH
HB-Gewinn	432.000	432.000			
Kapitalverzinsung		<u>./. 12.000</u>	6.000	4.000	2.000
verbleiben		420.000			
Verteilung nach Kapitalanteilen		<u>./. 420.000</u>	<u>210.000</u>	<u>140.000</u>	<u>70.000</u>
HB-Gewinn	432.000	0	216.000	144.000	72.000
+ Geschäftsführergehalt an F	+ 84.000			+ 84.000	
+ Auslagenersatz an GmbH	+ 84.000				+ 84.000
./. SonderBA für GmbH durch Gehalt an F	./. 84.000				./. 84.000
+ Ausschüttung an F	+ 31.500			+ 31.500	
+ vGA	+ <u>5.000</u>			+ 5.000	
steuerlicher Gewinn/Anteile	<u>552.500</u>	<u>0</u>	<u>216.000</u>	<u>264.500</u>	<u>72.000</u>
der Gesellschafter i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG					

Lösung 6**§ 15a Abs. 1 EStG - Ausgleichfähige und verrechenbare Verluste**

Entwicklung des steuerlichen Kapitalkontos des A.:

		verrechenbarer Verlust
Einlage:	40.000	
./. Verlustanteil 2006	<u>50.000</u>	<u>10.000</u>
31.12.2006	./. 10.000	10.000
+ Gewinnanteil 2007	+ <u>20.000</u>	./. <u>10.000</u>
31.12.2007	+ 10.000	0
./. Verlustanteil 2008	./. <u>30.000</u>	+ <u>20.000</u>
31.12.2008	./. 20.000	+ 20.000

Veranlagungszeitraum 2006

In 2006 ergibt sich ein ausgleichsfähiger Verlust von € 40.000 (§ 15a Abs. 1 Satz 1 EStG). In Höhe von € 10.000 entsteht ein negatives Kapitalkonto. Insofern entsteht ein verrechenbarer Verlust, der gemäß § 15a Abs. 4 EStG gesondert festgestellt wird. A's Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG betragen **./. € 40.000**.

Veranlagungszeitraum 2007

In 2007 ist ihm ein Gewinnanteil von € 20.000 zuzurechnen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb vermindern sich jedoch um den verrechenbaren Verlust aus 2006 (§ 15a Abs. 2 EStG) und betragen deshalb nur (20.000 ./. 10.000) **€ 10.000**.

Veranlagungszeitraum 2008

In 2008 ergibt sich ein ausgleichsfähiger Verlust von **€ 10.000** (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

In Höhe von € 20.000 entsteht ein negatives Kapitalkonto. Insofern handelt es sich wiederum nur um einen verrechenbaren Verlust (§ 15a Abs. 2 EStG), der gemäß § 15a Abs. 4 EStG einheitlich und gesondert festgestellt wird.

Lösung 7**Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils / Gesellschafterwechsel****a) Behandlung beim Veräußerer**

Max erzielt einen V-Gewinn von 34.400 € (114.400 € ./. 80.000 €) im Sinne von § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Da er weder das 55. Lebensjahr vollendet hat, noch im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, bleibt ihm die Inanspruchnahme des Freibetrags

gem. § 16 Abs. 4 EStG und des ermäßigten Steuersatzes gem. § 34 Abs. 3 EStG verwehrt. Er kann allerdings die Tarifiermäßigung gem. § 34 Abs. 1 EStG ("Fünftelregelung") in Anspruch nehmen.

b) **Behandlung beim Erwerber**

Oskar muss seine Anschaffungskosten von 114.400 € nach Maßgabe des § 6 EStG aktivieren. Dies geschieht in der Weise, dass zunächst in der Gesellschaftsbilanz das (durch den Erwerbsvorgang ansonsten unveränderte) Kapitalkonto des **Max** von 80.000 € auf **Oskar** übertragen wird.

Der Mehraufwand **Oskars** i.H.v. 34.400 € wird in einer positiven Ergänzungsbilanz für **Oskar** anteilig auf diejenigen Wirtschaftsgüter verteilt, für die der Mehrbetrag entrichtet worden ist.

Ergänzungsbilanz Oskar

Aktiva		Passiva	
Geschäftswert	7.500 €	Mehrkapital	34.400 €
Grund u. Boden	25.000 €		
Gebäude	1.000 €		
Maschinen	900 €		
	<u>34.400 €</u>		<u>34.400 €</u>

Lösung 8 - Grundfall:

a) 9 Raten

I. Beim Veräußerer Oskar Ohne:

Ohne hat in beiden Fällen einen Veräußerungsgewinn zu versteuern.

Da es sich um Ratenzahlungen handelt, die in einem Zeitraum von weniger als 10 Jahren zu leisten sind, hat er hinsichtlich der Besteuerungsform kein Wahlrecht. Er muss den Gewinn sofort versteuern (H 16 Abs. 11 „Ratenzahlungen“ EStH).

Ermittlung des Veräußerungsgewinns:

Barzahlung	100.000,00 €
+ Ratenbarwert	
Es handelt sich um eine zinslose in gleichen Jahresraten zu zahlende Forderung die abgezinst werden muss. Dies geschieht nach § 12 Abs. 1 u. 3 BewG i. V. m. Tab. 9 a BewG	
20.000 € x Tabellenwert 7,143	<u>142.860,00 €</u>
= Erlös	242.860,00 €
./. Kapitalkonto	200.000,00 €
./. Veräußerungskosten	<u>2.860,00 €</u>
= Veräußerungsgewinn, zu versteuern mit begünstigtem Steuersatz (§ 34 Abs. 1 EStG)	<u>40.000,00 €</u>

In Höhe des Zinsanteils hat **Ohne** in den folgenden Jahren im Zeitpunkt des Zuflusses der Raten **Einnahmen aus Kapitalvermögen**.

- b) Hinsichtlich der Rentenzahlung hat **Ohne** ein Wahlrecht, ob er den Veräußerungsgewinn insgesamt sofort versteuern will oder ob er die Rentenzahlung als nachträgliche Betriebseinnahmen versteuern will, sobald die Kapitalanteile der Rente sein steuerliches Kapitalkonto übersteigen. Der in der Rente enthaltene Zinsanteil stellt bereits im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Betriebseinnahmen dar (R 16 Abs. 11 EStR).

1. SOFORTBESTEUERUNG

Barzahlung	100.000 €
+ Rentenbarwert	
Es handelt sich um eine lebenslängliche Rentenzahlung, die entsprechend § 14 Abs. 1 BewG in Verbindung mit Anlage 9 BewG mit einem Vielfachen des Jahreswertes anzusetzen ist.	
Jahreswert 12.000 x Tabellenwert (Alter 50 Jahre) 12,961	<u>155.532 €</u>
= Erlös	255.532 €
./. Kapitalkonto	200.000 €
./. Veräußerungskosten	<u>2.532 €</u>
= Veräußerungsgewinn, zu versteuern mit ermäßigtem Steuersatz (§ 34 Abs. 1 EStG)	<u>53.000 €</u>

Die in den Rentenzahlungen enthaltenen Ertragsanteile sind sonstige Einnahmen im Sinne des § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, bb EStG.

2. SPÄTERE VERSTEUERUNG

Barzahlung	100.000 €
./. Kapitalkonto	200.000 €
./. Veräußerungskosten	<u>2.532 €</u>
=	./. <u>102.532 €</u>

In 2008 ergibt sich grundsätzlich noch keine steuerliche Auswirkung. Erst wenn der in den Rentenzahlungen enthaltene Kapitalanteil die verbleibenden ./. 102.532 € aufgezehrt haben, hat **Ohne** nachträgliche Einnahmen aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG, die dann in voller Höhe zu versteuern sind. Ausgenommen ist der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil; dieser stellt sofort im Zeitpunkt des Zuflusses nachträgliche Einnahmen aus Gewerbebetrieb dar (§ 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 (1) Nr.1 EStG). Da hier im Beispiel jedoch in 2008 keine Ratenzahlung erfolgt, unterbleibt eine steuerliche Erfassung.

II. Beim Erwerber Martin Mit

Mit hat in Höhe der geleisteten Zahlungen

a) Barzahlung 100.000 + Ratenbarwert 142.860,00 = 242.860,00 €

b) Barzahlung 100.000 + Rentenbarwert 155.532,00 = 255.532,00 €
Anschaffungskosten (AK), die er auf die betreffenden Wirtschaftsgüter verteilen muss (R 6.2 EStR). Dies geschieht in der Weise, dass er das Kapitalkonto des **Ohne** übernimmt und den darüber hinausgehenden Betrag

a) AK 242.860,00 € ./. Kapital 200.000,00 = 42.860,00 €
b) AK 255.532,00 € ./. Kapital 200.000,00 = 55.532,00 €

in seiner Ergänzungsbilanz aktiviert.

Diese setzen sich wie folgt zusammen:

a)	Erg.bilanz Mit 01.01.2009			
	Firmenwert	7.860,00	Mehrkapital	42.860,00
	AV	30.000,00		
	UV	5.000,00		
		42.860,00		42.860,00

b)

Erg.bilanz Mit 01.01.2009

Firmenwert	20.532,00	Mehrkapital	55.532,00
AV	30.000,00		
UV	5.000,00		
	55.532,00		55.532,00

Der Mehrwert des Anlagevermögens ist entsprechend dem AV in der OHG-Bilanz abzuschreiben.

Der Mehrwert des Umlaufvermögens ist entsprechend dem Wareneinsatz in der OHG als BA zu berücksichtigen. Da das vorhandene UV in 2009 veräußert worden ist, liegt in voller Höhe eine BA vor.

Der Firmenwert ist entsprechend § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG über 15 Jahre abzuschreiben.

In Höhe des jeweiligen Zinsanteils der Raten- oder Rentenzahlungen hat **Mit** Sonderbetriebsausgaben.

Lösung 8 - Abwandlung:

Im Fall a) und b) Sofortversteuerung erhält **Ohne** auf Antrag den Freibetrag nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG in Höhe von bis zu € 45.000. Somit unterliegen nach Ansatz des Freibetrages € 0 (Fall a) bzw. € 8.000 (Fall b) der Besteuerung.

Dies gilt jedoch nur, wenn **Ohne** seit 01.01.1996 den Freibetrag noch nicht in Anspruch genommen hat. Eine Inanspruchnahme des Freibetrages der Vorgängervorschrift § 16 Abs. 4 EStG bis 1995 ist allerdings unschädlich (§ 52 Abs. 34 Satz 5 EStG).

Darüber hinaus hat **Ohne** die Wahl, an Stelle der Steuerermäßigung gem. § 34 Abs. 1 EStG auf Antrag den ermäßigten Steuersatz gem. § 34 Abs. 3 EStG für den Veräußerungsgewinn in Anspruch zu nehmen. Diese Ermäßigung kann - wie der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG - nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden. Eine Inanspruchnahme der Steuerermäßigung der Vorgängervorschrift § 34 EStG bis 2000 ist allerdings unschädlich (§ 52 Abs. 47 Satz 7 EStG).

Lösung 9:

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer KapG, wenn

- die Anteile zum Privatvermögen gehören und
- der Veräußerer in den letzten 5 Jahren am Kapital der Ges. unmittelbar (mittelbar) zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Hat der Veräußerer den veräußerten Anteil innerhalb der letzten 5 Jahre vor Veräußerung – wie hier Bertram – unentgeltlich erworben, genügt es für die Anwendung des § 17 EStG, wenn der Veräußerer zwar nicht selbst, aber sein Rechtsvorgänger innerhalb der letzten 5 Jahre an der KapG zu mindestens 1 % beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Die steuerpflichtige Veräußerung von Anteilen an einer KapG unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40c EStG), wenn die Anteile einer natürlichen Person zuzurechnen sind. Für derartige Veräußerungsgewinne kann zwar der Steuerfreibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG, nicht jedoch die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG in Anspruch genommen werden (vgl. § 34 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Freibetrag bezieht sich auf den stpfl. Gewinn.

Bertram entsteht aufgrund der Veräußerung des 0,5 %igen Anteils im Jahr 2008 folgender Veräußerungsgewinn:

Veräußerungspreis	10.000 €		
Steuerfrei § 3 Nr. 40 Buchst. c 50%	<u>./. 5.000 €</u>		
Steuerpflichtig	5.000 €		5.000 €
Veräußerungskosten	1.000 €		
Nicht abziehbar nach § 3 c Abs. 2 (50%)	<u>./. 500 €</u>	abzb.	<u>./. 500 €</u>
			4.500 €
Anschaffungskosten der 0,5% Beteiligung	5.000 €		
Nicht abziehbar § 3 c Abs. 2 EStG	<u>./. 2.500 €</u>	abzb.	<u>./. 2.500 €</u>
Stpfl. V-Gewinn nach § 17 EStG			2.000 €

Der stpfl. V-Gewinn wird zur Einkommensteuer nur herangezogen, soweit er den Teil von 9.060 € übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der KapG entspricht (§ 17 Abs. 3 Satz 1 EStG). Der Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der V-Gewinn den Teil von 36.100 € übersteigt, der dem veräußerten Anteil an der KapG entspricht (§ 17 Abs. 3 Satz 2 EStG). Da Bertram nur eine 0,5% ige Beteiligung veräußert hat, beläuft sich der Freibetrag auf 0,5% von 9.060 € = 45 €. Eine Kürzung des Freibetrags ist erforderlich, weil der stpfl. V-Gewinn von 2.000 € die Grenze von 0,5% von 36.100 € = 181 € um € 1.819 übersteigt. Der Freibetrag von 45 € ermäßigt sich somit um einen Betrag von € 1.819 und entfällt somit. Der V-Gewinn ist daher von Bertram i.H.v. 2.000 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern.

Lösung 10

	€	<u>Paul</u> €	<u>Paula</u> €
Gutschrift (= Zufluss in 2008)	24.000		
KapESt (20 %, § 43 a Abs. 1 Nr. 1 EStG)	<u>6.000</u>		
Brutto-Dividende	30.000		
davon nach § 3 Nr. 40 d EStG steuerfrei	<u>15.000</u>		
zu versteuernde Einnahme		15.000	
abzgl. Zinsen = Werbungskosten	5.000		
davon nach § 3 c Abs. 2 EStG n.abzf.	<u>2.500</u>		
anzusetzende Werbungskosten		./ 2.500	
vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG)	25.000		
davon nach § 3 Nr. 40 d EStG steuerfrei	<u>12.500</u>		
zu versteuernde Einnahme		12.500	
Verlust aus stiller Bet. = WK		./ 20.000	
Sparbuch (Verfügung schon 2008)			26
abzgl. WK-Pauschbetrag (§ 9 a Satz 1 Nr. 2 EStG)		./ 0	./ 26
abzgl. gemeinsamer Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG für 2008)		./ <u>1.500</u>	<u>0</u>
Einkünfte aus Kapitalvermögen		<u>3.500</u>	<u>0</u>

Das Gehalt eines Gesellschafter-Geschäftsführers gehört grundsätzlich zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Da es an einen Gesellschafter in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer gezahlt wurde, ist zur Abgrenzung der betrieblich von den gesellschaftlich veranlassten Zahlungen ein Fremdvergleich durchzuführen. Vorliegend ist die Zahlung i.H.v. EUR 25.000 durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen, weshalb sie insoweit als verdeckte Gewinnausschüttung anzusehen ist (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Da im Zuge der Gehaltszahlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgegangen wurde, ist keine Kapitalertragsteuer einbehalten worden, so dass vorliegend der zugeflossene Betrag der ESt zu unterwerfen ist.

Die Beteiligung Pauls als stiller Gesellschafter am Verlust der GmbH zählt zu seinen Werbungskosten i.R. der Einkünfte aus Kapitalvermögen. Der durch die Insolvenz der GmbH bedingte teilweise Ausfall seiner Beteiligung hingegen gehört zu seinen einkommensteuerlich irrelevanten privaten Vermögensverlusten. Die teilweise Rückzahlung seiner Einlage i.H. der Insolvenzquote ist Vermögensumschichtung und ebenfalls einkommensteuerlich irrelevant.

Lösung 11

1. A hat den Erlös von EUR 10.000 aus der Abtretung als Einnahme i.S.v. § 21 Abs. 1 Nr. 4 EStG bereits in 2008 zu versteuern. Dementsprechend erzielte er aus der Grundstücksveräußerung nur einen Veräußerungspreis i.H.v. EUR 340.000, was evtl. i.R.v. § 23 EStG von Bedeutung sein kann. B hat Anschaffungskosten auf das Grundstück in entsprechender Höhe. Die tatsächliche Zahlung der Mietforderung in 2009 ist demgegenüber est-lich irrelevant, da lediglich eine entgeltlich erworbene Forderung eingezogen wird.
2. A erzielte durch die Vermietung des Schrottplatzteils Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. §§ 21 Abs. 3, 15 EStG, da es sich um Vermietung von notwendigem Betriebsvermögens seines Gewerbebetriebs gehandelt hat.
3. Die Aufwendungen, die A im Zusammenhang mit der Reparatur der Heizungsanlage, dem Außenanstrich und dem Ersatz des alten Fahrstuhls entstanden sind, kann er als Erhaltungsaufwendungen in 2008 geltend machen. Hierdurch sind lediglich bereits vorhandene Bestandteile des Gebäudes instandgesetzt und in einen zeitgemäßen Zustand versetzt worden. Die weiteren Maßnahmen haben demgegenüber zu Herstellungsaufwand geführt, der grundsätzlich nur im Wege der Abschreibung zu berücksichtigen ist. Im Falle der Dachgeschosswohnungen sowie der Balkone wurde das bestehende Gebäude um bislang nicht vorhandene Teile erweitert. Der Umbau zweier Wohnungen zu Luxus-Appartements führte insoweit zu einer über den bisherigen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung des Gebäudes.
4. Bei dem erstmaligen Einbau von Fahrstühlen in beide Gebäude handelt es sich um (nachträgliche) Herstellungskosten, die nur im Wege der AfA zu berücksichtigen sind. Bei den weiteren Modernisierungskosten betr. Gebäude 1 handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen, da diese lediglich dazu dienen, das Gebäude instandzusetzen und keine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung mit sich bringen. Zwar gilt grundsätzlich Gleiches für die Arbeiten am Gebäude 2. Jedoch betragen die Aufwendungen (EUR 150.000 ohne USt) mehr als 15 % der AK des Gebäudes (EUR 135.000) und wurden innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung durchgeführt. Gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 a EStG sind die Aufwendungen demzufolge i.H.v. EUR 150.000 zu den Herstellungskosten des Gebäudes zu zählen und ertragsteuerlich nur über AfA zu berücksichtigen.

Lösung 12

1. R erzielt nachträgliche Einkünfte aus seiner früheren selbstständigen Tätigkeit gem. §§ 18 Abs. 1 Nr. 1, 24 Nr. 2 EStG. Die Einordnung als Leibrente gem. § 22 Nr. 1 EStG ist demgegenüber subsidiär.
2. Die Besteuerung der Rente erfolgt gem. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG, da es sich um eine Rentenversicherung i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG handelt. Im Jahr 2007 galt ein Besteuerungsanteil von 54 %, so dass R in 2007 EUR 4.000 (4 x 1.000) x 54 % = EUR 2.160 abzgl. WK-Pauschale i.H.v. EUR 102 = EUR 2.058 zu versteuern hatte.

Im Jahr 2008 fließen ihm EUR 12.600 Renteneinnahmen zu (6 x 1.000 + 6 x 1.100). Hiervon sind 6.804 (54 %) steuerpflichtig. Abzüglich WK-Pauschbetrag von EUR 102 wird R in 2008 EUR 6.702 zu versteuern haben. Für die restliche Laufzeit der Rente wird ein „Freibetrag“ von EUR 5.796 festgeschrieben.

In 2009 wird R EUR 13.800 Renteneinnahmen erzielen (6 x 1.100 + 6 x 1.200). Hiervon wird der Freibetrag von EUR 5.796 sowie der WK-Pauschbetrag von EUR 102 abgezogen, so dass R in 2009 insgesamt EUR 8.004 abzgl. Pauschbetrag zu versteuern haben wird.

3. Der zu eigenen Wohnzwecken genutzte Teil der Immobilie unterfällt gem. § 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht der Besteuerung gem. §§ 22 Nr. 2, 23 EStG. Der Gewinn aus der Veräußerung des anderen Teils hingegen unterliegt der Besteuerung gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG, da zwischen den notariellen Verträgen zur Anschaffung und Veräußerung der Immobilie weniger als zehn Jahre liegen. Auf den Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten oder den dinglichen Eigentumswechsel kommt es hingegen nicht an.

Der Gewinn ermittelt sich wie folgt:

Anteiliger Veräußerungspreis (50 %)		500.000,00
abzgl. anteilige AK	400.000,00	
./. AfA (20 %)	<u>80.000,00</u>	
	320.000,00	320.000,00
abzgl. anteilige Veräußerungskosten		<u>5.000,00</u>
= zu versteuernder Veräußerungsgewinn		<u>175.000,00</u>

4. Die Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden Immobilien-GmbH & Co. KG steht der Veräußerung der in der Gesellschaft

befindlichen Immobilien gleich (§ 23 Abs. 1 Satz 4 EStG). Da zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zehn Jahren lagen und der Gewinn die Freigrenze von EUR 600 übersteigt, ist er in voller Höhe von EUR 20.000 gem. §§ 22 Nr. 2, 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG steuerpflichtig. Der Gewinn aus der Veräußerung des Partnerschaftsanteil i.H.v. EUR 50.000 hingegen gehört zu seinen Einkünften aus selbstständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Lösung 13

1. V erzielt eine Ersatzleistung i.S.d. § 24 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Entschädigung ist gem. § 34 Abs. 1, 2 Nr. 2 EStG tarifbegünstigt.
2. S erzielt i.H.v. EUR 60.000 Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 24 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Die Einkünfte sind nicht gem. § 34 EStG tarifbegünstigt.
3. R erzielt i.H.v. EUR 700 nachträgliche Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit (§§ 24 Nr. 2, 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG).