

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2018



Fernkurs

Lehrbrief Nr. 8

ESt 4

Fernlehrgang

Lehrbrief Nr. 4 zur Sammlung Einkommensteuer

Inhaltsverzeichnis

I	Examensrelevantes Wissen.....	3
1.1	Der Gewerbebetrieb.....	3
1.2	Liebhabelei	7
1.3	Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung	10
1.4	Gewerblicher Grundstückshandel.....	11
1.5	Betriebsaufspaltung	13
1.6	Private Veräußerungsgeschäfte.....	21
II	Examensrelevanter Fall	24
	Lösung.....	25
III	Der Examensfall	27

I Examensrelevantes Wissen

1.1 Der Gewerbebetrieb

1.1.1 Wo finden Sie eine Definition des Gewerbebetriebes?

Gem. § 15 Abs. 2 EStG ist eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ein Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist (R 15.7 Abs. 1 EStR).

1.1.2 Wann liegt eine selbstständige Tätigkeit vor?

Nach H 15.1 "Allgemeines" EStH wird eine Tätigkeit selbstständig ausgeübt, wenn sie auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und auf eigene Verantwortung (Unternehmerinitiative) ausgeübt wird. Ob diese Tatbestandsmerkmale im Einzelfall gegeben sind, lässt sich nicht schematisch beantworten. Entscheidend ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse.

Insbesondere müssen Sie eine Abgrenzung zum Begriff der nichtselbstständigen Arbeit vornehmen. Hierzu können Sie § 1 Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) in Verbindung mit H 19.0 LStH heranziehen. Danach ist eine Person nichtselbstständig tätig, wenn sie in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Diese Weisungsgebundenheit kann unter Umständen nur sehr locker sein.

Beispiel: Der Chefarzt eines Krankenhauses unterliegt nur in geringem Umfang den Weisungen der Anstaltsleitung. Dennoch ist er Arbeitnehmer und nicht selbstständig tätig.

Besondere Probleme ergeben sich durch neue Formen der Arbeit.

Beispiel 1: Eine Arbeitnehmerin erledigt Zuhause mittels eines PC-Online-Arbeitsplatzes Abrechnungen für eine Versicherungsgesellschaft. Sie hat ein bestimmtes Arbeitspensum zu erledigen, ist aber in der Gestaltung ihrer Arbeitszeit, etc. völlig frei. Hier liegt noch Arbeitnehmerschaft vor, auch wenn diese bereits sehr der freien Tätigkeit angenähert ist.

Beispiel 2: Ein Auslieferer einer Tiefkühlfirma bekommt ein festes Verkaufsgebiet zugewiesen, muss eine bestimmte Kleidung tragen, mindestens 10 Stunden täglich erreichbar sein, darf nur Produkte dieser Firma verkaufen und muss über jeden Auftrag abrechnen. Er bekommt eine feste umsatzabhängige Provision, muss einen LKW mit Firmenaufdruck kaufen und eine monatliche Franchisinggebühr entrichten. Obwohl er kaum unternehmerischen Spielraum hat, ist er dennoch Gewerbetreibender.

Die Grundsätze der sog. **Scheinselbständigkeit** gelten nur im Sozialversicherungsrecht. Steuerrechtlich ist stets nach den oben genannten Grundsätzen zu differenzieren.

Beispiel: Wie Beispiel 2; Sozialversicherungsrechtlich liegt ein Arbeitsverhältnis vor, da der Auslieferer exklusiv für ein Unternehmen arbeitet.

Problematisch ist die Abgrenzung bei **Handelsvertretern**. Siehe hierzu R 15.1 Abs. 1 EStR. Indiz für eine selbstständige Tätigkeit ist hier, wenn der Vertreter für mehrere Firmen tätig wird oder die Tätigkeit nur nebenberuflich ausgeübt wird (Versicherungsvertreter). Indiz für eine nichtselbstständige Tätigkeit ist etwa die Gestellung eines Kraftfahrzeuges (mit oder ohne Firmenaufdruck). Die Zuweisung eines festen Verkaufsgebietes, die Vorgabe von Kunden, die aufgesucht werden müssen. Die Pflicht, Verkaufsberichte zu fertigen, kommt dagegen sowohl beim nichtselbstständigen als auch beim selbstständigen Handelsvertreter vor.

1.1.3 Aus welchen Gründen ist die Unterscheidung zwischen § 15 und § 19 EStG wichtig?

Zum einen müssen Sie natürlich in der Klausur die richtige Einkunftsart ermitteln und stets mit Paragraphenangabe nennen. Zum anderen knüpfen zahlreiche Regelungen an den steuerlichen Arbeitnehmerbegriff an.

So hängt zum Beispiel die Steuerfreiheit bestimmter Einnahmen von der Arbeitnehmereigenschaft ab (§§ 3 Nr. 16, 30 - 33, 39, 62, 63, 64 EStG).

Gewerbliche Einkünfte unterliegen im Gegensatz zu den selbstständigen Einkünften der **Gewerbesteuer**. Durch Einführung der Steuerermäßigung für Gewerbebetriebe gem. **§ 35 EStG** hat die Gewerbesteuer aber an Bedeutung verloren. Hiernach ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer um das 3,8-Fache (bis 2007 um das 1,8-Fache) des Gewerbesteuer-Messbetrags. Zudem ist die Gewerbesteuer seit Erhebungszeitraum 2008 keine Betriebsausgabe mehr (§ 4 Abs. 5b EStG).

1.1.4 Wann ist eine Tätigkeit nachhaltig?

Gemäß H 15.2 EStH ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen.

Beispiel: Eine Familie verkauft über ebay Kinderspielzeug und nicht benötigten Hausrat. Hier liegt grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit vor. Verkauft die Familie dagegen regelmäßig und verschafft sie sich hierfür systematisch Waren, so ist die Grenze zum Gewerbebetrieb überschritten.

1.1.5 Wann liegt Gewinnerzielungsabsicht vor?

Gemäß H 15.3 EStH erfordert Gewinnerzielungsabsicht die Absicht, eine Mehrung des Betriebsvermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG zu erzielen. Im Zusammenhang mit der Gewinnerzielungsabsicht ist insbesondere die Frage der **Liebhaberei** zu prüfen. Siehe hierzu das folgende Spezialkapitel und BMF vom 8.10.2004, BStBl I 2004, 933.

1.1.6 Unter welchen Umständen ist eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zu bejahen?

Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am Leistungs- und Güteraustausch teilnimmt (H 15.4 "Allgemeines" EStH).

Problematisch sind hier die sog. Subunternehmer. Obwohl sie häufig nur für einen einzigen Kunden arbeiten, hat die Rechtsprechung dennoch die Merkmale eines Gewerbebetriebes für steuerliche Zwecke stets bejaht. Davon zu unterscheiden ist die sozialversicherungsrechtliche Frage der „Scheinselbständigkeit“ (siehe Beispiel oben).

Beispiel: Ein Subunternehmer arbeitet ausschließlich im Unterauftrag für eine Spedition. Er hat nur einen Kastenwagen und fährt alle Touren selbst. Der Subunternehmer nimmt am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil und ist damit gewerblich tätig.

Zu prüfen ist in diesen Fällen aber, ob nicht eventuell eine so starke Weisungsgebundenheit besteht, dass der Subunternehmer zum Arbeitnehmer wird.

1.1.7 Nach welchen Kriterien erfolgt die Differenzierung zwischen gewerblicher und selbstständiger Arbeit?

Prüfen Sie immer zuerst § 18 EStG. Prüfen Sie innerhalb des § 18 EStG stets im ersten Schritt, ob ein sog. Katalogberuf gegeben ist.

Beispiel: Arzt, Rechtsanwalt, Architekt, etc.

Wenn Sie keinen Katalogberuf bejahen können, prüfen Sie in einem zweiten Schritt, ob ein sog. ähnlicher Beruf vorliegt. Ein dem Katalogberuf ähnlicher Beruf liegt aber nur dann vor, wenn sowohl die Ausbildung als auch das Tätigkeitsbild ähnlich sind.

Beispiel: Eine technische Zeichnerin übt auch dann keinen selbstständigen Beruf aus, wenn sie aufgrund ihrer langjährigen Berufserfahrung kleinere Vorhaben selbst entwirft. Ihr Tätigkeitsbild mag zwar eventuell einem Architekten ähnlich sein, es fehlt ihr aber die spezifische Hochschulausbildung.

Die Abgrenzung zwischen selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb ist besonders bei Unternehmensberatern, EDV-Beratern und ähnlichen Berufen problematisch. Hilfreich ist hier der in H 15.6 EStH abgedruckte Katalog.

Wird auch das Vorliegen eines ähnlichen Berufes verneint, bleiben als letzter Prüfungspunkt die Allgemeinmerkmale (wissenschaftlich, schriftstellerisch, künstlerisch etc.). Hier wird die Differenzierung teilweise schwierig.

Beispiel: Ein Plakatmaler ist gewerblich tätig, während ein Künstler, der Bilder malt, freiberuflich tätig ist.

1.1.8 Welcher Einkunftsart ist eine gemischte Tätigkeit zuzuordnen?

Beispiel: Ein freiberuflicher Ingenieur konzipiert Heizungsanlagen. Auf besonderen Wunsch einiger Kunden verkauft er auch komplette Anlagen, die er zuvor speziell für den Kunden entworfen hat.

Wird neben einer freiberuflichen eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, sind die beiden Tätigkeiten steuerlich getrennt zu behandeln, wenn eine Trennung nach der Verkehrsauffassung ohne besondere Schwierigkeit möglich ist. Eine getrennte Behandlung wird insbesondere in Betracht kommen können, wenn eine getrennte Buchführung für die beiden Tätigkeiten vorhanden ist. Sind bei einer gemischten Tätigkeit die beiden Tätigkeitsmerkmale miteinander verflochten und bedingen sie sich gegenseitig unlösbar, muss der gesamte Betrieb als einheitlicher angesehen werden. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein einheitlicher Erfolg geschuldet wird und in der dafür erforderlichen gewerblichen Tätigkeit auch freiberufliche Leistungen enthalten sind (H 15.6 „Gemischte Tätigkeit“ EStH).

In obigem Beispiel ist die Konzeption (= § 18 EStG) und der Verkauf (= § 15 EStG) so eng verflochten, dass von einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit ausgegangen werden muss. Der Ingenieur erzielt daher ausschließlich Einkünfte nach § 15 EStG.

Bei Personengesellschaften sprechen wir in diesem Zusammen von der sog. Färbung der Einkünfte im Rahmen des **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG** (siehe Lehrbrief Personengesellschaften).

1.2 Liebhaberei

1.2.1 Welche Umstände sprechen für Liebhaberei?

Wie oben schon erwähnt, ist die gewerbliche Tätigkeit unter Umständen gegen die steuerlich unbeachtliche Liebhaberei abzugrenzen.

Liebhabereifälle treten bei den Gewinneinkünften insbesondere bei den gewerblichen und bei den freiberuflichen Einkünften (§§ 15 und 18 EStG) auf. Bei der Prüfung, ob die Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht oder ohne diese erfolgt, sind insbesondere zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- a) Die Tätigkeit ist typischerweise nicht dazu bestimmt und geeignet, private bzw. persönliche Neigungen zu befriedigen (z.B. Möbeleinzelhandel) oder die Tätigkeit wird hauptberuflich zur Sicherung des eigenen Unterhalts ausgeübt.
- b) Bei der Tätigkeit handelt es sich typischerweise um eine Hobbytätigkeit (z.B. An- und Verkauf von Briefmarken) oder die Tätigkeit wird nebenberuflich ausgeübt.

Allgemein gilt, dass bei einer Tätigkeit, die von ihrer Art her regelmäßig dazu dient, den eigenen Unterhalt zu finanzieren und nicht vordergründig private Freizeitinteressen befriedigt (sog. Brotberufe), grundsätzlich eine Gewinnerzielungsabsicht zu unterstellen ist. Hiervon kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn ein Grundhandelsgewerbe (§ 15 EStG) oder ein Katalogberuf i.S. des § 18 EStG im Hauptberuf unter Einsatz der gesamten persönlichen Leistungskraft ausgeübt wird. Nach Ablauf der Anlaufphase (regelmäßig drei bis fünf Jahre nach der Betriebseröffnung) kann auch bei den Brotberufen zu prüfen sein, ob neben den Verlusten weitere Beweisanzeichen vorliegen, aus denen sich ergibt, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit „nur“ aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen ausübt (BFH-Urteil vom 17.11.2004 – X R 62/01, BStBl 2005 II S. 336). Denn allein der Umstand, dass langjährig Verluste erzielt wurden, reicht nicht aus, um einen Liebhabereibetrieb anzunehmen.

Liegt hingegen typischerweise eine Hobbytätigkeit vor, die über Jahre hinweg zu Verlusten führt, ist regelmäßig Liebhaberei anzunehmen. In diesem Fall bleibt zu prüfen, ob auch Verluste in der Anlaufphase steuerlich anzuerkennen sind. Dies gilt im besonderen Maße, wenn die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird. Letztlich ist die Frage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht oder ein Liebhabereibetrieb vorliegt, nach den Umständen des Einzelfalls im Rahmen einer Gesamtschau beurteilen.

Die Prüfung wird anhand der Gewinnerzielungsabsicht vorgenommen. Ein Gewerbebetrieb liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige die Absicht hat, eine Mehrung des Betriebsvermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG zu erreichen (sog. **Totalgewinn**). Dabei ist die gesamte Periode von der Gründung bis zur Beendigung des Unternehmens in die Überlegung aufzunehmen (H 15.3 "Totalgewinn" EStH).

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger beteiligt sich an einer GmbH & Co KG, deren Geschäftszweck die Vermietung (Leasing) eines Verkehrsflugzeuges an eine Fluglinie ist. Der Leasingvertrag läuft über 8 Jahre. Danach soll das Flugzeug veräußert und die GmbH & Co KG aufgelöst werden. Aufgrund hoher Abschreibungen ist im Laufe der 8 Jahre kein Überschuss zu erwarten. Zieht man jedoch den Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG heran, wird im Regelfall ein Totalgewinn i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG entstehen können.

Fehlt einer Betätigung die Einkunftserzielungsabsicht, handelt es sich um Liebhaberei mit der Folge, dass die Betätigung keine Einkunftsquelle i.S. von § 2 Abs. 1 EStG darstellt. Die durch die Liebhabereitätigkeit veranlassten Aufwendungen sind keine Betriebsausgaben. Die aus einem Liebhabereibetrieb erzielten Einnahmen sind allerdings auch nicht einkommensteuerpflichtig. Im Ergebnis gehen deshalb sowohl Verluste als auch Gewinne aus einer Liebhabereitätigkeit grundsätzlich nicht in die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein.

Anlaufverluste sind grundsätzlich unschädlich. Die steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten ist danach nur ausnahmsweise zu versagen, da sie in der Regel in Kauf genommen werden müssen, um auf Dauer positive Einkünfte zu erzielen. Die Anlaufphase kann nur im Einzelfall bestimmt werden. Sie soll regelmäßig sechs bis acht Jahre nicht überschreiten (Ausnahmen sind bei Künstlern und Schriftstellern möglich; H 15.3 „Anlaufverluste“ EStH). Bei der Frage, ob nach einigen Jahren noch ein Anlaufverlust vorliegt oder die Grenze zur Liebhaberei überschritten ist, hängt insbesondere von der Branche ab.

Beispiel: Einer Boutique mit teurer Ladenausstattung wird man Anlaufverluste von 10 Jahren zubilligen, während man etwa bei einer nebenberuflichen Reiseagentur ohne Personal und feste Verkaufsräume nach 2-3 Jahren das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verneinen wird.

Der Abzug von Anlaufverlusten ist ausgeschlossen, wenn die Tätigkeit nach ihrem Wesen und der Art der Betriebsführung nicht geeignet ist, einen Totalgewinn zu erzielen (BFH-Urteil vom 27.01.2000 – IV R 33/99, BStBl II S. 227). Zweifelhaft ist die Anerkennung von Anlaufverlusten, insbesondere bei Tätigkeiten, die prinzipiell der Freizeitgestaltung dienen (z.B. Künstlerische Tätigkeit, Yachtvercharterung, Vermietung von Sportwagen).

Die Finanzverwaltung kann ein Gewerbe durchaus für eine gewisse Zeit als Gewerbebetrieb anerkennen, dann aber die Tätigkeit als Liebhaberei einstufen (zum Beispiel weil die Anlaufverluste zu lange andauern). Der Übergang von einem Gewerbebetrieb zu einem einkommensteuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetrieb stellt grundsätzlich keine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 EStG dar, es sei denn, der Steuerpflichtige erklärt selbst die Betriebsaufgabe (BFH vom 29.10.1981, BStBl 1982 II S. 381). Die stillen Reserven müssen aber nicht sofort versteuert werden. Sie werden vom Finanzamt festgestellt ("eingefroren") und erst bei einer späteren Veräußerung oder Entnahme (Nutzungsänderung) versteuert (H 16 Abs. 2 „Liebhaberei“ EStH). Der BFH hat mit Urteil vom 11.05.2016 – X R 61/14, BStBl II S. 939 entschieden, dass im Zeitpunkt des Strukturwandels kein Übergang von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich notwendig ist. Ein Übergangsgewinn ist ebenfalls nicht zu versteuern.

Umgekehrt kann auch die anfängliche Einschätzung als Liebhaberei aufgegeben werden (zum Beispiel weil wider Erwarten Gewinne erzielt werden). Dann liegt bezüglich des Gewerbebetriebes mit der Änderung der Beurteilung eine Betriebsgründung vor.

1.2.2 Wo finden sich spezielle gesetzliche Regelungen, die der Liebhaberei vergleichbar sind?

Zum Beispiel in **§ 15 Abs. 4 EStG**, wonach Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung nicht mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen. Die Vorschrift zielt insbesondere auf Pferdezuchten und Rennställe. Beachten Sie aber, dass Gewinne aus dieser Tätigkeit grundsätzlich steuerpflichtig sind.

Weitere Beispiele finden sich in **§ 4 Abs. 5 EStG**. Danach dürfen zum Beispiel Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei, Segeljachten und ähnliche Zwecke den Gewinn nicht mindern.

Beispiel: Ein Zahntechniker bietet im Austausch mit zahntechnischen Aufträgen den Abschuss von Wild in seinem Revier an. Die Aufwendungen für das Revier kann der Zahntechniker wegen § 4 Abs. 5 EStG auch nicht teilweise geltend machen.

1.2.3 Gibt es auch bei Kapitalgesellschaften Liebhaberei?

Kapitalgesellschaften haben keine private Sphäre. Daher sind alle Tätigkeiten der steuerbaren Einkunftserzielung zuzurechnen. Liebhaberei ist nicht denkbar.

Beispiel: Eine GmbH hält in ihrem Betriebsvermögen eine Segeljacht, die sie an verschiedene Kunden verchartert. Die Gesellschafter zahlen stets die übliche Chartergebühr, wenn sie die Jacht nutzen. Im Wj 01 entsteht aus dem Betrieb der Jacht ein Verlust von 80.000 €. Die GmbH betreibt einen steuerbaren Bootscharter. Liebhaberei ist nicht möglich. Es liegt aber insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, als die Gesellschafter zu Lasten der GmbH aus der Anmietung der Jacht einen Vorteil haben.

1.3 Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung

1.3.1 Nach welchen Kriterien ist diese Abgrenzung vorzunehmen?

Gemäß R 15.7 Abs. 1 EStR ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens regelmäßig eine steuerlich unbeachtliche Vermögensverwaltung und keine gewerbliche Tätigkeit. Von besonderer Bedeutung ist dies stets bei der Verwaltung eines größeren Immobilienbestandes.

Beispiel: Ein Steuerpflichtiger verfügt über zahlreiche Mehrfamilienhäuser mit einer großen Anzahl von Wohnungen. Selbst wenn die Verwaltung dieses Grundbesitzes den Steuerpflichtigen voll in Anspruch nimmt, liegt keine gewerbliche Tätigkeit vor.

1.3.2 Kann auch eine Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig werden?

Im Gegensatz zur GmbH, die kraft Gesetzes immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (vgl. § 2 GewStG), sind die Einkünfte einer Personengesellschaft nur dann als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, wenn die Tatbestandselemente des § 15 EStG erfüllt sind. Besteht also die einzige Tätigkeit einer OHG oder KG in der Verwaltung eigenen Vermögens, so erzielt sie keine gewerblichen Einkünfte.

Beispiel: Einziger Geschäftszweck der X-KG ist die Errichtung und anschließende Vermietung eines Mehrfamilienhauses in Dresden. Die X-KG verwaltet ausschließlich ihr eigenes Vermögen. Sie hat daher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Damit ist das Mehrfamilienhaus auch nicht Betriebsvermögen.

Im Bereich von V+V gibt es kein Betriebsvermögen. Dies hat zum Beispiel Vorteile bei einer späteren Veräußerung (keine Versteuerung stiller Reserven bei einer Veräußerung außerhalb der Veräußerungsfrist des § 23 EStG).

Solche vermögensverwaltenden Personengesellschaften finden wir häufig bei sog. **geschlossenen Immobilienfonds**. Aber auch zum Beispiel nach einer Betriebsbeendigung oder im Zusammenhang mit gescheiterten Betriebsaufspaltungen kommt die vermögensverwaltende KG vor.

Seit der Neuregelung des HGB zum 01.07.1998 ist die Vermögensverwaltung als Gegenstand der Tätigkeit einer OHG (§ 105 Abs. 2 HGB) oder KG (§ 161 Abs. 2 HGB) ausdrücklich erlaubt.

1.4 Gewerblicher Grundstückshandel

1.4.1 Was ist das Grundproblem des gewerblichen Grundstückshandels?

Die Verwaltung eigenen Vermögens ist grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit, auch wenn der Grundbesitz umfangreich ist. Dies bedeutet natürlich auch, dass die Veräußerung derartigen Grundbesitzes nicht steuerbar ist (Ausnahme § 23 EStG).

Eine Ausnahme von diesem Prinzip machen Rechtsprechung und Verwaltung, wenn jemand nicht mehr nur im Rahmen seiner Vermögensverwaltung Grundbesitz veräußert, sondern wie ein gewerblicher Grundstückshändler auftritt, also in Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Da die Grenze zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel in der Praxis nur schwer zu ziehen ist, hat die Verwaltung in einem BMF-Schreiben vom 26.03.2004 (BStBl 2004 I S. 434; Beck § 15/1) Grundsätze aufgestellt.

1.4.2 Wann liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor?

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn **innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte** veräußert werden. Es zählen dabei aber nur solche Objekte mit, bei denen zwischen Errichtung, Erwerb oder umfassender Sanierung und Veräußerung ein **enger zeitlicher Zusammenhang** gegeben ist (als enger zeitlicher Zusammenhang ist regelmäßig wiederum ein Zeitraum von 5 Jahren anzusehen). Handelt es sich bei dem Veräußerer um einen branchenkundigen Steuerpflichtigen (Architekt, Bauunternehmer, Immobilienmakler o.ä.) so liegt ein enger zeitlicher Zusammenhang bis zu einem Zeitraum von 10 Jahren vor. Zur Überprüfung, ob die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel vorliegen, ist in der Anlage zum BMF-Schreiben vom 26.03.2004, a.a.O., ein vereinfachtes **Prüfschema** dargestellt.

Beispiel: Der Steuerpflichtige erwirbt in 01 zwei Eigentumswohnungen. In 02 errichtet er ein Zweifamilienhaus und in 04 erwirbt er eine weitere Eigentumswohnung. In 07 veräußert er alle Objekte. Es handelt sich um Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze. Der Steuerpflichtige hat auch mehr als drei Objekte binnen fünf Jahren veräußert. Bei den Eigentumswohnungen aus 01 liegen aber zwischen Erwerb und Veräußerung mehr als fünf Jahre. Damit liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor.

Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. In Ausnahmefällen kann auch der Verkauf von weniger als vier Objekten in zeitlicher Nähe zu ihrer Errichtung zu einer gewerblichen Tätigkeit führen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl 2002 II S. 291). Die Drei-Objekt-Grenze ist ohne Bedeutung, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen (sog. unbedingte Veräußerungsabsicht). Beispiele für Fälle eines gewerblichen Grundstückshandels ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ergeben sich aus Rz 29 des BMF-Schreibens vom 26.03.2004, a.a.O.

Trotz des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ist ein gewerblicher Grundstückshandel ausnahmsweise nicht anzunehmen, wenn auf Grund besonderer vom Steuerpflichtigen darzulegender Umstände eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Als Umstand, der gegen eine bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder Errichtung des Objekts bestehende Veräußerungsabsicht spricht, kann eine vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige – über fünf Jahre hinausgehende – Vermietung eines Wohnobjektes angesehen werden.

Die konkreten Anlässe und Beweggründe für die Veräußerungen (z.B. plötzliche Erkrankung, Finanzierungsschwierigkeiten, schlechte Vermietbarkeit, Scheidung, nachträgliche Entdeckung von Baumängeln, unvorhergesehene Notlagen, Ankündigung einer Zwangsversteigerung) sind im Regelfall jedoch nicht geeignet, die auf Grund des zeitlichen Abstands der maßgebenden Tätigkeiten vermutete (bedingte) Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Errichtung zu widerlegen (vgl. BFH-Urteile vom 17.12.2009 – III R 101/06, BStBl 2010 II S. 541, und 27.09.2012 – III R 19/11, BStBl 2013 II S. 433).

1.5 Betriebsaufspaltung

1.5.1 Was ist das Grundproblem der Betriebsaufspaltung?

Wie Sie im vorstehenden Text gesehen haben, ist die bloße Verwaltung eigenen Vermögens keine gewerbliche Tätigkeit und führt zu anderen Einkünften (z.B. Vermietung und Verpachtung). Eine Ausnahme gilt für sog. Betriebsaufspaltungen. Vermietet ein Unternehmen (sog. **Besitzunternehmen**) ein Wirtschaftsgut an ein anderes Unternehmen (sog. **Betriebsunternehmen**), mit dem es personell und sachlich verflochten ist, so werden die Vermietungseinkünfte aufgrund der Betriebsaufspaltung in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert (H 15.7 Abs.4 "Allgemeines" EStH).

Beispiel: Die X-KG, an der A mit 75 % beteiligt ist und deren Geschäftsführer A ist, vermietet eine Produktionshalle an die Y-GmbH, die sich im Alleinbesitz des A befindet. Da A in beiden Gesellschaften seinen Willen durchsetzen kann und es sich bei der Produktionshalle um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt, ist die X-KG mit der Y-GmbH personell und sachlich verflochten. Die X-KG erzielt damit, obwohl sie als einzigen Geschäftszweck die Vermietung und Verpachtung einer Produktionshalle hat, aufgrund der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte.

1.5.2 Wann liegt eine sachliche Verflechtung vor?

Gemäß H 15.7 Abs. 5 EStH sind das Besitz- und das Betriebsunternehmen dann sachlich verflochten, wenn das Besitzunternehmen mindestens eine **wesentliche Betriebsgrundlage** an das Betriebsunternehmen vermietet.

Ein Wirtschaftsgut ist dann wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung bei der Betriebsgesellschaft besitzt (H 15.7 Abs. 5 "Wesentliche Betriebsgrundlage" – "Betriebszweck" EStH). Für die Frage, ob das überlassene Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, sind allein die funktionalen Erfordernisse des Betriebsunternehmens maßgeblich (**funktionale Betrachtungsweise**), nicht wie bei Betriebsveräußerung oder -aufgabe der Umfang der stillen Reserven.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören in der Regel die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere Betriebsgrundstücke, auch wenn sie austauschbar sind, insbesondere Maschinen und Betriebsvorrichtungen. Dies gilt aber nicht, wenn die Wirtschaftsgüter kurzfristig wieder beschaffbar sind (Bsp.: Handelsübliches Kfz eines Handelsvertreters) oder von relativ geringem Wert sind (Bsp.: Bohrmaschine eines Handwerkers).

Wesentliche Betriebsgrundlage können auch immaterielle Werte sein, wie z.B. Fernverkehrsgenehmigungen oder der Geschäftswert.

Ob Umlaufvermögen, insbesondere der Warenbestand, zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Für den Warenbestand eines Einzelhändlers (z.B. Teppiche, Schmuck usw.) wird dies in der Regel zu bejahen sein. Anders ist dies aber, wenn der Warenbestand seiner Art nach (z.B. Lebensmittel, Getränke) kurzfristig wieder beschaffbar ist.

In dem sog. "Dachdeckerurteil" (BFH BStBl 1993 II 718) wurde die Frage aufgeworfen, ob ein sog. Systembau (z.B. Standardlagerhalle oder Standardbüro ohne besonderen betrieblichen Zuschnitt) eine wesentliche Betriebsgrundlage sei. Nach BFH a.a.O. ist die Frage des speziellen betrieblichen Zuschnitts ohne Bedeutung. Entscheidend ist nur, ob das Betriebsunternehmen für die Betriebsführung auf das genutzte Grundstück (Lagerhalle, Büro etc.) angewiesen ist. Dies wird man in aller Regel bejahen können.

1.5.3 Wann liegt eine personelle Verflechtung vor?

Gemäß H 15.7 Abs. 6 EStH liegt eine personelle Verflechtung vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben.

Dies kann zum einen dann gegeben sein, wenn eine Person aufgrund Mehrheitsbeteiligung oder Mehrheitsstimmrechten in beiden Unternehmen beherrschend ist (sog. Einzelbeherrschung).

Beispiel: Die Y-KG (A 100 %) vermietet an die X-GmbH (A 51 %, D 49 %) eine Produktionshalle. Da A beide Unternehmen beherrscht, liegt eine personelle Verflechtung vor. Es würde auch genügen, wenn A an der GmbH nur mit 49 % beteiligt wäre, aber die Mehrheit der Stimmrechte hätte.

Die Beherrschung kann aber auch durch eine Personengruppe erfolgen (H 15.7 Abs. 6 „**Personengruppentheorie**“ EStH).

Beispiel: Die Y-KG (A 30 %, B 30 %, C 40 %) vermietet an die X-GmbH (B 40 %, C 40 %, D 20 %) eine Produktionshalle. Weder B noch C könnte alleine die beiden beherrschen. Zusammen haben sie aber in der KG 70 % und in der GmbH 80 %. Damit beherrschen sie als Personengruppe beide Unternehmen. Eine personelle Verflechtung liegt vor.

Die Personengruppentheorie greift aber dann nicht, wenn die Mitglieder der Gruppe keinen einheitlichen Betätigungswillen haben können.

Beispiel: Sind im obigen Beispiel B und C zerstritten und führen z.B. gegeneinander einen Rechtsstreit, dann kann kein einheitlicher Betätigungswille mehr unterstellt werden. Es liegt dann keine personelle Verflechtung vor. Haben sich B und C anfangs gut verstanden, zerstreiten sie sich aber erst im Laufe der Betriebsaufspaltung, so bedeutet dies eine Beendigung der Betriebsaufspaltung mit der Folge, dass die Y-KG nach Betriebsaufgabe (§ 16 EStG) nun V+V-Einkünfte bezieht.

Ein typischer Fall, in dem die Personengruppentheorie wegen gegensätzlicher Interessen nicht funktioniert, sind extrem gegensätzliche Beteiligungsverhältnisse.

Beispiel: Die Y-KG (A 5 %, B 95 %) vermietet eine Produktionshalle an die X-GmbH (A 95 %, B 5 %). Eigentlich liegt hier eine Personengruppe vor, da A und B zusammen je 100 % der Anteile an den Gesellschaften halten. Überlegt man sich aber die Interessen der Beteiligten, so wird B bestrebt sein, die Miete für die Produktionshalle möglichst hoch anzusetzen, damit die KG einen hohen Gewinn erzielt, der primär ihm zugutekommt. Umgekehrt wird A an einer möglichst niedrigen Miete interessiert sein, da dies den Gewinn der GmbH erhöht, wovon grundsätzlich er am meisten profitiert.

Sofern an der Besitzgesellschaft neben der mehrheitlich bei der Betriebsgesellschaft beteiligten Person oder Personengruppe mindestens ein weiterer Gesellschafter beteiligt ist (Nur-Besitzgesellschaft) und die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung vertraglich oder gesetzlich **einstimmig** gefasst werden müssen, ist eine Beherrschungsidentität und damit eine personelle Verflechtung nicht gegeben, da der geschäftliche Betätigungswille nicht durchgesetzt werden kann. Dies gilt jedoch nur, wenn das Einstimmigkeitsprinzip auch die laufende Verwaltung (z.B. Erteilung eines Reparaturauftrags) der vermieteten Wirtschaftsgüter, die sog. Geschäfte des täglichen Lebens, einschließt (ausführlich: BMF, BStBl I 2002 S. 1028; Beck'sche Erlasse § 15/10).

Wird das Besitzunternehmen als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts geführt, steht die Führung der Geschäfte den Gesellschaftern nur gemeinschaftlich zu. Für jedes Geschäft ist die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 709 Abs. 1 BGB). Dasselbe gilt für die Erbengemeinschaft. Das heißt, die Voraussetzungen für eine personelle Verflechtung liegen grundsätzlich nicht vor, es sei denn, die Einstimmigkeitsabrede wird ausdrücklich vertraglich abgedungen. Eine Ausnahme hierzu bildet die **Geschäftsführungsbefugnis**. Ist im Gesellschaftsvertrag einer GbR die Führung der Geschäfte einem Gesellschafter allein übertragen, dann beherrscht dieser Gesellschafter die Gesellschaft nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung auch dann, wenn nach dem Gesellschaftsvertrag die Gesellschafterbeschlüsse einstimmig zu fassen sind (BFH vom 1.7.2003, BStBl II S. 757).

Bei der Bruchteilsgemeinschaft gilt grundsätzlich das Mehrheitsprinzip für die steuerlich entscheidenden Alltagsgeschäfte (§ 745 Abs. 1 BGB). Das bedeutet, ein "Nur-Besitzgesellschafter" hat grundsätzlich keinen Einfluss auf die personelle Verflechtung.

1.5.4 Welche Besonderheiten gelten für Eheleute?

Gemäß H 15.7 Abs. 7 EStH kommt eine Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen grundsätzlich nicht in Betracht.

Beispiel: Die Y-KG (M 70 %, A und B je 15 %) vermietet an die X-GmbH (F 95 %, C 5 %) eine Produktionshalle. M und F sind verheiratet. Die Anteile von M und F können nicht zusammerechnet werden. Dies würde Eheleute benachteiligen. Wir können also nicht einfach M und F als eine Person behandeln. Damit liegt hier keine personelle Verflechtung vor (sog. Wiesbadener Modell).

Zwischen Eheleuten ist aber die Personengruppentheorie anwendbar. Eheleute dürfen auch nicht schlechter als fremde Dritte gestellt werden.

Beispiel: Die Y-KG (M 30 %, F 30 %, A 40 %) vermietet an die X-GmbH (M 45 %, F 30 %, B 25 %) eine Produktionshalle. Hier greift unabhängig davon, dass M und F verheiratet sind, die Personengruppentheorie. Beim Mehrheitsprinzip beherrscht die Personengruppe M und F beide Unternehmen. Damit liegt eine personelle Verflechtung vor.

Problematisch wird diese Konstruktion natürlich zum Beispiel bei einer Scheidung. Hier kann (nicht muss!) die Personengruppe mangels einheitlichen Betätigungswillen auseinanderbrechen.

1.5.5 Welche Probleme entstehen bei der Beteiligung minderjähriger Kinder an Besitz- oder Betriebsunternehmen?

Gemäß R 15.7 Abs. 8 EStR können grundsätzlich die Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern zusammengerechnet werden. Unproblematisch ist dies dann, wenn beide Elternteile an beiden Unternehmen beteiligt sind.

Beispiel: Die Y-KG (Mutter und Vater je 15 %, minderjähriges Kind 30 %, fremder Dritter 40 %, Mehrheitsprinzip) vermietet an die X-GmbH (Mutter und Vater je 50 %) eine Produktionshalle.

In diesem Fall kommen wir nur dann zur personellen Verflechtung, wenn bei der Besitzgesellschaft die Anteile des minderjährigen Kindes den Eltern zugerechnet werden. Dies ist zulässig, da sie ja die Vermögenssorge über das minderjährige Kind haben. Hält dagegen nur ein Elternteil zusammen mit dem minderjährigen Kind die Mehrheitsbeteiligung, so liegt eine personelle Verflechtung nur dann vor, wenn diesem Elternteil die alleinige Vermögenssorge zusteht.

Beispiel: Die Y-KG (Mutter 40 %, minderjähriges Kind 30 %, fremder Dritter 30 %, Mehrheitsprinzip) vermietet an die X-GmbH (Mutter 75 %, fremder Dritter 25 %) eine Produktionshalle.

Hier liegt eine personelle Verflechtung nur vor, wenn der Mutter die alleinige Vermögenssorge zusteht (R 15.7 Abs. 8 EStR). Werden die Kinder volljährig, so bedeutet dies nicht automatisch die Beendigung der Betriebsaufspaltung. H 15.7 Abs. 8 EStH gewährt ein Wahlrecht zur Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit im Rahmen der Betriebsverpachtung, auch wenn nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden.

1.5.6 Welche Rechtsform muss das Besitz- bzw. Betriebsunternehmen haben?

Grundsätzlich kann sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in jeder denkbaren Rechtsform geführt werden. Das Besitz- oder Betriebsunternehmen kann also zum Beispiel ein Einzelunternehmen (!), eine Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft sein. Ist das Besitzunternehmen eine Kapitalgesellschaft, stellt sich das Problem der Betriebsaufspaltung aber nicht, da die Kapitalgesellschaft ja sowieso Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat (§ 2 GewStG).

Beispiel: A vermietet an die X-GmbH, an der er zu 75 % beteiligt ist, ein Produktionsgrundstück. Das Besitzunternehmen A (Einzelunternehmen) und die Betriebskapitalgesellschaft werden beide von A beherrscht, so dass eine personelle Verflechtung vorliegt. A erzielt mit der Vermietung gewerbliche Einkünfte. Das Produktionsgrundstück ist Betriebsvermögen.

1.5.7 Was ist eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung?

Bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist das Produktionsunternehmen, an das die wesentliche Betriebsgrundlage vermietet wird, eine Personengesellschaft.

Beispiel: An der Besitzgesellschaft, einer GbR sind A und B zu je 50 % beteiligt. Vermietet wird eine Produktionshalle. An der Betriebs-KG sind A,B und C zu je 1/3 beteiligt.

Hier war früher problematisch, ob das überlassene Wirtschaftsgut im Sonderbetriebsvermögen in der Betriebspersonengesellschaft zu bilanzieren ist, da ja grundsätzlich die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegen.

Der BFH und auch der BMF (BStBl 1998 I S. 583, Beck'sche Steuererlasse 1 15/4) sind heute aber der Ansicht, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter in der Besitzgesellschaft zu bilanzieren sind, da die Besitzgesellschaft aufgrund der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte habe und damit über eigenes Betriebsvermögen verfügen könne (sog. **Vorrang der Betriebsaufspaltung**). Diese Frage hat insbesondere Bedeutung für die Frage der Veräußerung des überlassenen Wirtschaftsgutes. Wird es als Sonderbetriebsvermögen behandelt, ist ein Veräußerungsgewinn als laufender Gewinn zu erfassen. Wird es in der Besitzgesellschaft bilanziert, so kann, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut das einzige Betriebsvermögen ist, eine Betriebsaufgabe der Besitzgesellschaft (§§ 16, 34 EStG) angenommen werden.

In obigem Beispiel ist daher die Produktionshalle in der GbR zu bilanzieren.

1.5.8 Welche Rechtsfolgen hat die Betriebsaufspaltung?

Die Anteile an der Betriebsgesellschaft, die der Besitzgesellschaft oder ihren Gesellschaftern gehören, sind dem **notwendigen Betriebsvermögen** der Besitzgesellschaft oder dem **notwendigen Sonderbetriebsvermögen II** der Gesellschafter zuzurechnen. Die Anteile gewähren nämlich die Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens und stehen damit im Dienst einer gesicherten Vermögensnutzung durch das Besitzunternehmen (H 4.2 Abs. 2 "Einzelfälle" EStH).

Damit sind die Gewinne, die die Betriebs-GmbH ausschüttet, als Betriebseinnahmen beim Besitzunternehmen bzw. als Sonderbetriebseinnahmen bei den Gesellschaftern des Besitzunternehmens zu erfassen. Damit unterliegen Dividenden **nicht** der **Abgeltungssteuer**, sondern werden im Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchstabe a EStG; 60 %) versteuert. Aufwendungen können nach § 3c Abs. 2 EStG in Höhe von 60 % abgezogen werden.

Eine Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter von einem Einzelunternehmen bzw. einer Personengesellschaft auf eine Betriebs-Kapitalgesellschaft ist wegen § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG nicht möglich, auch nicht, um eine Betriebsaufspaltung zu begründen.

Liegen gleichzeitig die Voraussetzungen einer **Betriebsverpachtung** (siehe Lehrbrief zu § 16 EStG) und einer Betriebsaufspaltung vor, ruht das Verpächterwahlrecht. Die Regeln der Betriebsaufspaltung gehen vor (H 16 Abs. 5 "Verpächterwahlrecht" EStH; BMF-Schreiben vom 17.10.1994, BStBl I S. 771).

Fallen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung weg, führt dies grundsätzlich zu einer **Betriebsaufgabe** des Besitzunternehmens (§ 16 EStG). Eine Betriebsaufgabe ist dagegen trotz Wegfalls der tatbestandlichen Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht anzunehmen, wenn die vom Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter aus anderen Gründen Betriebsvermögen sind. Dies kann insbesondere der Fall sein bei umfassend gewerblichen Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), bei gewerblich geprägten Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) und bei der Betriebspachtung im Ganzen (BMF-Schreiben vom 17.10.1994, a.a.O.). Der Verpächter erzielt dann weiterhin gewerbliche Einkünfte und die verpachteten Wirtschaftsgüter bleiben in seinem Betriebsvermögen, solange er die Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt.

Aus der Behandlung des Besitz- und des Betriebsunternehmens als zwei rechtlich selbstständige Betriebe folgt, dass auch **getrennte Jahresabschlüsse** und Aufzeichnungen zu fertigen sind.

In vielen Pachtverträgen wird eine **Substanzerhaltungsverpflichtung** vereinbart. Danach hat die Betriebsgesellschaft unbrauchbar gewordene Gegenstände durch neue zu ersetzen und bei Pachtende im ursprünglichen Zustand zurückzugeben. Zivilrechtlich und wirtschaftlich gehören diese Gegenstände dem Besitzunternehmen. Daher sind sie dort zu aktivieren und abzuschreiben.

Das Betriebsunternehmen hat jedoch für die Erneuerungsverpflichtung eine **Rückstellung** zu bilden. Die Höhe bemisst sich nach den Wiederbeschaffungskosten. Diese sind jährlich unter Berücksichtigung des technischen Fortschritts und dem Abnutzungsgrad der Wirtschaftsgüter neu zu bemessen. Die Pachterneuerungsrückstellung ist abzuzinsen (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Zur Abzinsung siehe Beck'sche Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 1.

Die Besitzgesellschaft hat den **Erneuerungsanspruch** zu aktivieren. Der Pachterneuerungsanspruch ist mangels einer entsprechenden Vorschrift nicht abzuzinsen.

Beispiel: Die Y-KG verpachtet ab 1.1.01 im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die X-GmbH eine neue Produktionsmaschine. Die AK betragen 1 Mio. €. Die voraussichtliche ND 10 Jahre. Am 31.12.01 beträgt der Wiederbeschaffungswert 1,2 Mio. €, am 31.12.02 1,4 Mio. €. Die GmbH hat in der Bilanz zum 31.12.01 eine Rückstellung i.H.v. (10 % von 1,2 Mio. € =) 120.000 € zu bilden; abgezinst sind dies (120.000 € x 0,618=) 74.160 €. In der Bilanz zum 31.12.02 ist die Rückstellung auf (20 % von 1,4 Mio. € =) 280.000 € zu erhöhen; abgezinst (280.000 € x 0,652 =) 182.560 €. Umgekehrt hat die KG einen Substanzerhaltungsanspruch zu aktivieren.

1.5.9 Welche Folgen hat ein zu niedriger oder zu hoher Pachtpreis?

Ist der Pachtzins **zu hoch**, so liegt insoweit eine **verdeckte Gewinnausschüttung** der Betriebsgesellschaft an ihre Gesellschafter vor.

Überlässt ein Besitzunternehmen einem Betriebsunternehmen Wirtschaftsgüter **ohne entsprechendes Entgelt**, so können grundsätzlich die Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut als Betriebsausgaben abgezogen werden, da der vom Gesellschafter gewährte Nutzungsvorteil in der Regel den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht, an dem der Gesellschafter nach Maßgabe der Gewinnausschüttung teilnimmt (BFH vom 28.03.2000, DStR 2000 S. 1426). Über die Dividende erhält der Gesellschafter letztlich die Miete für sein Wirtschaftsgut. Eine Kürzung kommt erst dann in Betracht, wenn der Gesellschafter mit den erhaltenen Entgelten und den tatsächlichen sowie den möglichen Ausschüttungen auf die Dauer keine Kostendeckung erwarten kann (BFH vom 24.04.1991, BStBl II 1991 S. 713).

Damit stellt sich dann die Frage, inwieweit die Aufwendungen auf das Wirtschaftsgut unter die Kürzungsvorschrift des **§ 3c Abs. 2 EStG** fallen, da ja die Aufwendungen getätigt werden, um Beteiligungserträge (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) zu erzielen. Für die Frage, ob die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entstehen, ganz oder gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur anteilig als Betriebsausgaben abgezogen werden können, hat das BMF mit Schreiben vom 23.10.2013, BStBl I S. 1269, Stellung genommen. Hiernach ist die Abgrenzung nach dem Veranlassungszusammenhang maßgeblich.

Erfolgt die Überlassung der Wirtschaftsgüter vom Besitzunternehmen an die Betriebskapitalgesellschaft dagegen **unentgeltlich**, ist § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen ganz mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters, nämlich den Beteiligungserträgen in Form von Gewinnausschüttungen/Dividenden und den Gewinnen aus einer zukünftigen Veräußerung oder Entnahme des Anteils zusammenhängen.

Beispiel: U ist Eigentümer einer Produktionshalle, die er der X-GmbH unentgeltlich überlässt, an der er zu 75 % beteiligt ist. Die angemessene Miete würde 90.000 € im Jahr betragen. Im Wj 01 betragen die Finanzierungskosten für die Halle 40.000 €. U kann im Rahmen seines Besitzunternehmens nach § 3c Abs. 2 EStG nur (40.000 € x 60 % =) 24.000 € als Betriebsausgaben geltend machen.

Werden Wirtschaftsgüter **teilentgeltlich**, d.h. zu nicht fremdüblichen Konditionen (zu niedriges Pachtentgelt) überlassen, ist § 3c Abs. 2 EStG ebenfalls anzuwenden, weil in diesem Fall die Aufwendungen teilweise mit den aus der Betriebsgesellschaft erwarteten Einkünften des Gesellschafters zusammenhängen. Hierbei ist eine Aufteilung in eine voll entgeltliche und eine unentgeltliche Überlassung vorzunehmen. Als Aufteilungsmaßstab ist in diesen Fällen grundsätzlich das Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt heranzuziehen.

Beispiel: Verlangt in obigem Beispiel U eine Miete in Höhe von 30.000 € jährlich, so kann er 1/3 der Finanzierungsaufwendungen in voller Höhe geltend machen, da sie insoweit durch die Überlassung veranlasst sind, also $(40.000 \text{ €} \times 1/3 =) 13.333 \text{ €}$. In Höhe von 2/3 kann er die Betriebsausgaben wegen § 3c Abs. 2 EStG nur 60 % ansetzen, also $(40.000 \text{ €} \times 2/3 \times 60 \% =) 16.000 \text{ €}$. Es gehen ihm somit Betriebsausgaben in Höhe von 10.667 € verloren.

Das Teilabzugsverbot des **§ 3c Abs. 2 EStG** gilt dagegen (**bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2014**) **nicht** für solche (laufenden) Aufwendungen, die sich auf die Substanz der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-)Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen; das Teilabzugsverbot gilt hier insbesondere nicht für AfA und für Erhaltungsaufwendungen (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.2013 – IV R 49/11, BStBl II S. 802). Finanzierungskosten bezüglich der überlassenen Wirtschaftsgüter wie etwa Zinsaufwendungen sind allerdings kein substanzbezogener Aufwand. Der Finanzierungsaufwand z.B. für ein Grundstück, das an die (Betriebs-)Kapitalgesellschaft überlassen wird, unterliegt damit bei einer teilentgeltlichen oder unentgeltlichen Überlassung dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG.

Beispiel: U ist Eigentümer einer Produktionshalle, die er der X-GmbH unentgeltlich überlässt, an der er zu 75 % beteiligt ist. Die angemessene Miete würde 90.000 € im Jahr betragen. Im Wj 01 beträgt die AfA für die Halle 40.000 €. Die Finanzierungsaufwendungen belaufen sich auf 30.000 €. U kann im Rahmen seines Besitzunternehmens in folgender Höhe Betriebsausgaben geltend machen:

AfA		40.000 €
Finanzierungsaufwendungen	60 % von 30.000 € =	<u>+ 18.000 €</u>
		58.000 €

Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung ist für jeden Veranlagungszeitraum erneut zu prüfen, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen dem Teilabzugsverbot unterliegen. Dazu enthalten insbesondere in den Fällen des Pachtverzichts die Rz 14 ff des BMF-Schreibens vom 23.10.2013, a.a.O., praktische Hinweise für die Prüfung, ob der Pachtverzicht (noch) fremdüblich ist.

Erfolgt die unentgeltliche oder teilentgeltliche Nutzungsüberlassung aus **privaten Motiven**, so kann der Besitzunternehmer die Betriebsausgaben überhaupt nicht geltend machen (§ 12 Nr. 1 EStG). Private Motive liegen insbesondere vor, soweit am Betriebsunternehmen nahe Angehörige beteiligt sind (sog. disquotale Nutzungsüberlassung; vgl. BFH-Urteile vom 28.03.2000 – VIII R 68/96, DStR 2000 S. 1426, und vom 25.07.2000, BStBl 2001 II S. 20). In diesem Fall ist aber die Nutzungsüberlassung aufzuteilen. Soweit der Besitzunternehmer am Betriebsunternehmen beteiligt ist, gelten die oben dargestellten Grundsätze (Abzug mit Beschränkung nach § 3c Abs. 2 EStG). Soweit die unentgeltliche Überlassung den Angehörigen zugutekommt, ist der Betriebsausgabenabzug zu versagen (§ 12 Nr. 1 EStG).

Beispiel: U ist Eigentümer einer Produktionshalle, die er der X-GmbH unentgeltlich überlässt, an der er zu 75 % beteiligt ist. Die anderen 25 % werden von den beiden Kindern des U gehalten. Die angemessene Miete würde 90.000 € im Jahr betragen. Im Wj 01 betragen die Finanzierungsaufwendungen für die Halle 40.000 €. Insoweit die Überlassung den Kindern zugutekommt, ist der Betriebsausgabenabzug zu versagen $(40.000 \text{ €} \times 25 \% = 10.000 \text{ €})$. Insoweit er selbst beteiligt ist, kann U die Betriebsausgaben im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens geltend machen; somit $(40.000 \text{ €} \times 75 \% \times 60 \% =) 18.000 \text{ €}$.

Für die Anwendung des § 3c Abs. 2 EStG kommt es nicht darauf an, ob aus der Beteiligung jemals tatsächlich Beteiligungserträge erzielt wurden. Es ist lediglich die Absicht zur Einnahmenerzielung maßgebend (§ 3c Abs. 2 Satz 2 EStG).

Durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. ZollkodexAnpG) vom 22.12.2014, BGBl I S. 2417, wurde § 3c Abs. 2 EStG mit Wirkung **ab dem Veranlagungszeitraum 2015** neu gefasst. Danach unterliegen Aufwendungen im Zusammenhang mit Nutzungsüberlassungen an Kapitalgesellschaften, wenn bzw. soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Beteiligungseinkünften stehen (also im Falle einer unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Überlassung von Wirtschaftsgütern), dem Teilabzugsverbot. Eine Differenzierung zwischen Substanzaufwendungen und übrigen Aufwendungen braucht nicht mehr zu erfolgen. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige mit mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Körperschaft beteiligt ist oder war.

Beispiel: U ist Eigentümer einer Produktionshalle, die er der X-GmbH unentgeltlich überlässt, an der er zu 75 % beteiligt ist. Die angemessene Miete würde 90.000 € im Jahr betragen. Im Wj 01 beträgt die AfA für die Halle 40.000 €. Die Finanzierungsaufwendungen belaufen sich auf 30.000 €. U kann im Rahmen seines Besitzunternehmens Betriebsausgaben im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens i.H. von $(70.000 \text{ €} \times 60 \% =) 42.000 \text{ €}$ geltend machen.

1.6 Private Veräußerungsgeschäfte

Nach § 23 EStG wird der Gewinn, der bei der Veräußerung privater Wirtschaftsgüter entsteht (sog. privater Veräußerungsgewinn), im Rahmen der sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 2 EStG besteuert. Die Finanzverwaltung hat im BMF-Schreiben vom 05.10.2000, BStBl I S. 1383, Beck'sche Erlasse § 23/1, zu Zweifelsfragen der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken Stellung genommen.

1.6.1 Welche Fälle unterscheidet § 23 EStG?

Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist die Veräußerung von **Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten** als privater Veräußerungsgewinn zu erfassen, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre liegen. Für die Berechnung der Veräußerungsfrist ist grundsätzlich das der Anschaffung oder Veräußerung zugrundeliegende obligatorische Geschäft (in der Regel Kaufvertrag) maßgebend. Es kommt also nicht auf den Übergang von Nutzen und Lasten an (H 23 "Veräußerungsfrist" EStH).

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt mit Kaufvertrag vom 1.3.01 (=Übergang von Nutzen und Lasten) ein Grundstück für 100.000 € (inkl. Anschaffungsnebenkosten). Er veräußert das Grundstück mit Kaufvertrag vom 1.2.11 für 150.000 €. Um einen privaten Veräußerungsgewinn zu entgehen, sollen Nutzen und Lasten des Grundstücks erst zum 1.6.11 übergehen. Damit der Stpfl. keine missbräuchlichen Gestaltungen wählen kann, ist das Datum des Kaufvertrages maßgeblich. Der Stpfl. muss einen privaten Veräußerungsgewinn i.H.v. 50.000 € versteuern.

Bei den **anderen Wirtschaftsgütern** beträgt die Veräußerungsfrist ein Jahr (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Dies gilt allerdings nicht für **Gegenstände des täglichen Gebrauchs** (z.B. bei Verkauf eines Jahreswagens oder anderen Gebrauchsgegenständen des Haushalts). Das Ergebnis aus der Veräußerung derartiger Wirtschaftsgüter ist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG einkommensteuerlich irrelevant.

Bei Wirtschaftsgütern, aus deren Nutzung **steuerbare Einkünfte** erzielt werden, erhöht sich der Veräußerungszeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 EStG). Unter diese Regelung fällt insbesondere das sog. Containerleasing. Hier erzielt der Anleger aus der Vermietung von Schiffscontainern Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG.

Bei **Wertpapieren** sind die Änderungen durch die Abgeltungssteuer ab Veranlagungszeitraum 2009 zu beachten. Danach fällt der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf von Wertpapieren, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden (§ 52 Abs. 31 Satz 2 11 EStG), unter **§ 20 Abs. 2 EStG** (= lex specialis zu § 23 EStG), egal, wie lange die Frist zwischen Anschaffung und Veräußerung ist.

1.6.2 Wie ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn zu berechnen?

Gewinn oder Verlust aus privaten Veräußerungsgeschäften ist der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten andererseits. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindern sich um die **AfA**, soweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 6 abgezogen wurde (§ 23 Abs. 3 Satz 4 EStG). Damit werden fiktive stille Reserven besteuert.

Beispiel: Der Stpfl. erwirbt im Januar 01 eine Eigentumswohnung für 400.000 € (Gebäude). Im Januar 02 veräußert er die Wohnung für 405.000 €. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hat er AfA in Höhe von 2 % = 8.000 € geltend gemacht. Die zugrunde zu legenden Anschaffungskosten betragen (400.000 € ./ 8.000 € =) 392.000 €. Damit beläuft sich der private Veräußerungsgewinn auf (405.000 € ./ 392.000 € =) 13.000 €.

1.6.3 Ist der private Veräußerungsgewinn immer zu erfassen?

Nach § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG bleiben Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerfrei, wenn der aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als **600 €** betragen hat (**Freigrenze**). Ist der private Veräußerungsgewinn auch nur 1 € höher, so wird der gesamte Gewinn versteuert.

1.6.4 Kann auch ein privater Veräußerungsverlust geltend gemacht werden?

Nach § 23 Abs. 3 Satz 7 ff EStG können Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften nur bis zur Höhe des privaten Veräußerungsgewinns, den der Steuerpflichtige im selben Kalenderjahr erzielt hat, ausgeglichen werden. Die Verluste können mit privaten Veräußerungsgewinnen aus dem unmittelbar vorangegangenen bzw. in den folgenden Veranlagungszeiträumen nach Maßgabe des § 10d EStG ausgeglichen werden.

1.6.5 Können bei der Ermittlung des privaten Veräußerungsgewinns auch Werbungskosten geltend gemacht werden?

Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen, um einen privaten Veräußerungsgewinn zu erzielen, kann er diese Kosten als Werbungskosten geltend machen (§ 9 EStG).

1.6.6 Was ist bei Entnahmen zu beachten?

Als Anschaffung gilt auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe (§ 23 Abs. 1 Satz 2 EStG). Als Anschaffungskosten ist der Entnahmewert anzusetzen (§ 23 Abs. 3 Satz 3 EStG).

Beispiel: Der Steuerpflichtige gibt am 1.12.01 seinen Gewerbebetrieb auf und entnimmt ein Grundstück (BW 100.000 €) zum gemeinen Wert von 130.000 € in sein Privatvermögen. Am 1.7.05 veräußert er das Grundstück für 150.000 €. Da ab der Entnahme die zehnjährige Veräußerungsfrist zu laufen beginnt, muss der Steuerpflichtige (150.000 € ./ 130.000 € =) 20.000 € als privater Veräußerungsgewinn versteuern.

1.6.7 Welche Folge lösen Einlagen aus?

Die Einlage eines Wirtschaftsguts in ein Betriebsvermögen gilt als Veräußerung. Der Gewinn wird aber erst besteuert, wenn das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen binnen zehn Jahren seit Anschaffung im Privatvermögen wieder ausscheidet (§ 23 Abs. 1 Satz 5 EStG).

Beispiel: Anschaffung eines WG am 1.1.01 im Privatvermögen für 100.000 €; Einlage am 1.1.03 mit Teilwert von 120.000 €. Veräußerung am 1.4.07 für 200.000 €. Soweit die stillen Reserven im Betriebsvermögen entstanden sind (200.000 € \cdot 120.000 € \Rightarrow) 80.000 € sind sie nach § 15 EStG zu versteuern. Insoweit sie im Privatvermögen entstanden sind (20.000 €) müssen sie nach § 23 EStG versteuert werden.

1.6.8 Wie werden eigen genutzte Immobilien behandelt?

Immobilien, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung **ausschließlich** (!) zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden sind von der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte ausgenommen (§ 23 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Beispiel: Die Stpfl. erwerben in 01 gemeinsam ein Einfamilienhaus. Am 2.9.04 zieht die F aus. Am 2.5.05 wird die Ehe geschieden und das Einfamilienhaus veräußert. Die F muss den Gewinn aus ihrer Haushälfte nach § 23 EStG versteuern, da sie durch ihren Auszug das Haus nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt hat.

II Examensrelevanter Fall

Fall: An der X-KG sind beteiligt: A (30 %), B (60 %) und C (10 %). Es gilt das Mehrheitsprinzip. Die X-KG verpachtet ab 1.1.2017 als einzigen Geschäftszweck ein Lagergebäude mit speziellen Laderampen an die Y-GmbH, die eine Spedition betreibt. Das Lagergebäude wurde im Wj (= Kalenderjahr) 2013 fertig gestellt (Bauantrag 30.06.2011) und bisher mit 3 % p.a. nach § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG abgeschrieben. Die Herstellungskosten betragen 5 Mio. €. Dieser Betrag entspricht auch den Wiederbeschaffungskosten 2017. Die monatliche Miete beträgt 50.000 €. Zwischen der KG und der GmbH ist vereinbart, dass die GmbH das Gebäude in neuwertigem Zustand erhalten muss. Die Vertragsparteien gingen dabei von einer zu erwartenden Lebensdauer von 20 Jahren aus.

Sämtliche mit der Vermietung zusammenhängenden Vorgänge sind bisher noch nicht gebucht.

An der Y-GmbH sind beteiligt: A (30 %), B (30 %), D (20 %) und E (20 %). Alleiniger Geschäftsführer ist A. Er erhält eine (angemessene) Vergütung von 90.000 € jährlich. Die GmbH weist im Wj 2017 einen Gewinn i.H.v. 2 Mio. € aus. Noch nicht berücksichtigt sind dabei die mit der Lagerhalle zusammenhängenden Vorgänge sowie die Gehaltszahlung an A.

Zum 60. Geburtstag des A veranstaltete die GmbH in 2017 einen Empfang, zu dem einige Geschäftsfreunde, aber hauptsächlich private Freunde geladen waren. Die Kosten i.H.v. 6.000 € wurden von der GmbH getragen und als Betriebsausgaben gebucht.

Am 20. November 2017 beschließt die Gesellschafterversammlung der GmbH für das Wj 2017 eine Ausschüttung in Höhe von 1 Mio. €. Die Dividende wird Anfang 2018 an die Gesellschafter überwiesen.

Wie hoch ist der Gewinn der KG im Wj 2017, der Gewinn der GmbH und der Gewinnanteil des A an der KG im Wj 2017? (Umsatzsteuerliche und gewerbsteuerliche Fragen sind dabei außer Acht zu lassen)

Lösung

1. Betriebsaufspaltung

Es handelt sich vorliegend um eine Betriebsaufspaltung, da die Personengruppe A + B sowohl die KG (90 %) als auch die GmbH (60 %) beherrscht.

Bei einem Lagergebäude für eine Spedition ist auf jeden Fall eine wesentliche Betriebsgrundlage gegeben, da es für die Betriebsführung der Spedition erforderlich ist.

Damit liegen sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung vor.

2. Gewinn der KG

Die KG hat Betriebseinnahmen von monatlich 50.000 € (Miete), im Wj 2017 somit 600.000 €.

Die AfA für das Gebäude ist Betriebsausgabe. Gemäß § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG beträgt die AfA (5 Mio € x 3 % =) 150.000 €.

Der Anspruch auf Substanzerhaltung ist bei der KG zu aktivieren. Die Zuführung beträgt pro Jahr 5 % des Wiederbeschaffungswertes, also bezogen auf eine zwanzigjährige Nutzungsdauer (5 % von 5 Mio € =) 250.000 €. Die Substanzerhaltungsforderung ist nicht abzuzinsen.

Die Rückstellung ist abzuzinsen (250.000 € x 0,362 =) 90.500 € (Zugrundelegung einer 19-jährigen Laufzeit).

Somit ergeben sich folgende Gewinnauswirkungen:

Betriebseinnahmen	600.000 €
AfA (5 Mio € x 3 %)	./. 150.000 €
Substanzerhaltung	<u>250.000 €</u>
Summe	700.000 €

3. Gesellschafter A:

Auf Mitunternehmer A entfällt zum einen sein Gewinnanteil von 30 %. Da bei einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebs-GmbH im Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter der Besitz-KG gehalten werden, gehören die Dividenden zu den Sonderbetriebseinnahmen.

Da in 2017 die Dividende noch nicht überwiesen ist, ist in der Sonderbilanz eine Dividendenforderung auszuweisen (BS: Dividendenforderung an Dividendenerträge). Auf den Zufluss der Dividende kommt es insoweit nicht an.

Die Bezahlung der Geburtstagsfeier stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). A muss die vGA ebenfalls als Sonderbetriebseinnahmen behandeln. Die Versteuerung von Dividende und vGA erfolgt nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG).

Es ergibt sich somit folgender Gewinnanteil des A:

Gewinnanteil Gesamthand (700.000 € x 30 %)	210.000 €
SBE: Dividende (300.000 € x 60 %)	180.000 €
vGA (6.000 € x 60 %)	<u>3.600 €</u>
Gewinn	393.600 €

4. GmbH:

Der Gewinn der GmbH ist um die Miete, die Zuführung zur Substanzerhaltungsverpflichtung und das Gehalt des A zu mindern. Gem. § 8 KStG ist die vGA außerbilanziell dem Gewinn hinzuzurechnen (gewerbesteuerliche Änderungen waren außer Betracht zu lassen).

Gewinn	2.000.000 €
Miete	./. 600.000 €
Substanzerhaltung	./. 90.500 €
Gehalt A	./. 90.000 €
Geburtstagsfeier	<u>6.000 €</u>
Summe	1.225.500 €

Für D und E sind die Ausschüttungen Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) in 2018. Insoweit gilt § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG.

III Der Examensfall

(Bearbeitungszeit 1 Stunde)

Persönliche Verhältnisse

1.1 Manfred (M) und Franziska (F) Kopp leben seit Februar 2017 mit ihrer Tochter Tanja (T), geboren am 07.03.2003 in Stuttgart. T besuchte die Realschule in Stuttgart. F ist als Hausfrau nicht berufstätig, M führt gemeinsam mit seinem Bruder Bernhard (B) eine Kfz-Werkstatt.

Sachliche Verhältnisse

2.1 An der Auto-Kopp OHG sind M und B zu je 50 % beteiligt. Der Gewinn wird nach den Beteiligungsverhältnissen verteilt. Die OHG hat in 2017 einen Gesamthandsgewinn in Höhe von 270.000 € erzielt. Da weder M noch B sich im Steuerrecht auskennen, haben sie folgende Vorgänge noch nicht verbucht:

2.1.1 B macht als sehr gewissenhafter Geschäftsmann Aufzeichnungen über die Tageseinnahmen. Als B während des Umzuges des M alleine in der KFZ-Werkstatt war, war der Laden für kurze Zeit unbeaufsichtigt. Als er abends die Tageseinnahmen zählte, und mit seinen Aufzeichnungen verglich, stellte er fest, dass 50 € fehlten. Die Einnahmen wurden laut seinen Aufzeichnungen verbucht.

2.1.2 Im Dezember 2017 verschenkten M und B Schlüsselanhänger an ihre Kunden. Sie hatten insgesamt 250 Schlüsselanhänger für 500 € zzgl. Umsatzsteuer erworben. Da es sich um Weihnachtsgeschenke handelt, wussten die beiden nicht, ob sie diese steuerlich berücksichtigen können. Um bei allen Kunden in Erinnerung zu bleiben, haben sie noch 1.000 Weihnachtskarten drucken lassen. Die Kosten hierfür betragen 1.500 € zzgl. Umsatzsteuer. Um diese verschicken zu können benötigten sie noch 1.000 Briefmarken. Die Portokosten beliefen sich auf 1.100 €

2.1.3 F hat der OHG einen Kredit in Höhe von 200.000 € gewährt. Die Verzinsung betrug 5 % pro Jahr. Am 31.12.2017 bekam sie die Zinsen in Höhe von 10.000 € überwiesen.

2.1.4 Im September 2016 verbrannte M mehrmals Abfälle im Werkstattofen. Die Stadt Stuttgart belegte die OHG mit einer Geldbuße wegen Ordnungswidrigkeiten in Höhe von 500 €. Ein Widerspruch gegen den Bußgeldbescheid blieb ohne Erfolg. Die Gebühren für den Rechtsanwalt in Höhe von 800 € zzgl. Umsatzsteuer hat die OHG im November 2017 beglichen.

2.2.1 F hat 2013 von ihrer Mutter eine Wohnung geschenkt bekommen. Diese Wohnung wurde im Januar 2011 für insgesamt 200.000 € angeschafft. Von diesen Anschaffungskosten entfielen 25.000 € auf den Grund und Boden. Die Wohnung wurde 1989 fertiggestellt. Da die Mieter im Dezember 2016 ausgezogen sind und F Geld für ihr neues eigengenutztes Einfamilienhaus benötigt, haben die Ehegatten beschlossen, die Wohnung zu veräußern. Der Kaufvertrag wurde im Januar 2017 abgeschlossen. Übergang von Nutzen und Lasten war sofort. F bekam für die Wohnung 185.000 €. Sämtliche Veräußerungskosten trugen die Käufer.

2.2.2 M und F haben im März 2008 eine Eigentumswohnung in Ludwigsburg, für 250.000 € erworben. Diese bewohnten sie selbst. Diese Wohnung veräußerten die Eheleute für 230.000 € mit Kaufvertrag vom 16. Februar 2017. Damit der Umzug in Ruhe vorgenommen werden konnte war der Übergang von Nutzen und Lasten am 01. April 2017.

2.3 F hat am 4. November 2016 100 Aktien der ABC-AG für insgesamt 15.800 € erworben. Nachdem die AG hohe Verluste ausgewiesen hat, sank der Aktienkurs stetig. Um den Verlust in Grenzen zu halten, veräußerte sie ihre Anteile am 23. Juni 2017 für 12.300 €. Die AG hat keine Dividende ausgeschüttet während F im Besitz der Aktien war.

2.4 Da M und F für den Hausbau einen Kredit aufgenommen haben, hat M beschlossen eine Lebensversicherung abzuschließen, damit F im Ernstfall nicht allein mit den hohen Schulden da steht. Die Versicherungssumme soll 100.000 € betragen. Um Provision zu sparen, schließt er mit der Versicherungsgesellschaft einen Vertrag als "Selbstständiger Versicherungsvertreter" ab. M hat jedoch von Anfang an vor, nur diesen Versicherungsvertrag abzuschließen. Für die Vermittlung des eigenen Lebensversicherungsvertrages erhält er eine Provision in Höhe von 3.000 €. Wie M von Anfang an geplant hatte, vermittelte er keine weiteren Verträge.

Aufgabe: Ermitteln Sie den geringstmöglichen Gesamtbetrag der Einkünfte für das Kalenderjahr 2017 für die Eheleute Kopp.

Alle hierzu erforderlichen Anträge sind gestellt, erforderliche Bescheinigungen und Nachweise liegen vor, soweit sich aus dem Sachverhalt nichts Weiteres ergibt. Entscheiden Sie auch über die zutreffende Veranlagungsart und den Einkommensteuertarif.

Die einzelnen Entscheidungen sind unter Angabe der wichtigsten Vorschriften des EStG, der EStDV und der EStR kurz aber erschöpfend zu begründen.

Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag der Ehegatten ist bereits durch andere, abgeltend besteuerte Einkünfte aufgebraucht. Gehen Sie davon aus, dass ein Antrag auf Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG zu keiner niedrigeren Steuer führt.

Nehmen Sie zu den Sachverhaltsangaben auch dann Stellung, wenn es nach Ihrer Auffassung keine steuerliche Auswirkung ergibt.

Die Umsatzsteuer und Gewerbesteuer soll in allen Fällen ohne Gewinnauswirkung sein.

IV Lösung zum Examensfall Lehrbrief ESt 4

1. Persönliche Verhältnisse

1.1 Persönliche Steuerpflicht, Veranlagungsart, Tarif

M und F sind als natürliche Personen mit Wohnsitz im Inland gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

Da M und F verheiratet sind, und im Veranlagungszeitraum nicht dauernd getrennt leben, kommt für 2017 eine Zusammenveranlagung in Betracht (§§ 26 Abs. 1 und 3, 26b EStG).

Die ESt ist bei Zusammenveranlagung nach dem Splittingtarif zu berechnen (§ 32a Abs. 5 EStG).

1.2. Kind

Für die gemeinsame Tochter ist grundsätzlich gem. § 32 Abs. 3 EStG ein Kinderfreibetrag in Höhe von 2 x 2.358 €, sowie einen Betreuungsfreibetrag i.H.v. 2 x 1.320 € zu gewähren. Der Kinderfreibetrag ist nur zu gewähren, wenn die Steuervergünstigung günstiger ist als das Kindergeld nach § 62 EStG (§ 31 EStG).

2. Einkünfte des M und der F

2.1. Einkünfte Auto – Kopp OHG

2.1.1

Aus der Ladenkasse wurden 50 € gestohlen. Da es sich hierbei eindeutig um Geld der OHG handelt, werden die Einnahmen um 50 € gemindert. Der Gewinn ist um diesen Betrag zu kürzen.

2.1.2

Bei den Schlüsselanhängern handelt es sich um Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer sind (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Da jedoch die Zuwendung an den einzelnen Kunden 35 € nicht übersteigt, sind die 500 € als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die Weihnachtskarten, die an die Kunden verschickt wurden, sind Aufmerksamkeiten der Kfz-Werkstatt. Auch um diese 2.600 € mindert sich der Gesamtgewinn.

2.1.3

Die Zinszahlungen an F stellen Betriebsausgaben dar. F ist nicht Gesellschafterin der OHG.

Dass M Gesellschafter der OHG ist, ist für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen unerheblich. Der Gewinn der OHG vermindert sich um die gezahlten Zinsen in Höhe von 10.000 €.

2.1.4

Die Geldbuße wegen Ordnungswidrigkeiten darf, obwohl es sich dabei grundsätzlich um eine Betriebsausgabe handelt, gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG in Höhe von 500 € den Gewinn nicht mindern.

Achtung: Verwechseln Sie bitte nicht Geldbußen (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG) mit Geldstrafen (§ 12 Nr. 4 EStG).

Da es sich bei der Ordnungswidrigkeit um einen betrieblichen Vorgang handelt, kann allerdings die Gebühr für den Rechtsanwalt als Betriebsausgabe berücksichtigt werden (H 4.13 „Verfahrenskosten“ EStH). Der Gewinn mindert sich um 800 €.

Gewinn bisher		270.000 €
2.1.1	./. 50 €	
2.1.2	./. 3.100 €	
2.1.3	./. 10.000 €	
2.1.4	./. 800 €	
		<u>256.050 €</u>

Der Anteil des M am Gesamtgewinn beträgt 50 % von 256.050 € = 128.025 €. Da es sich bei der Kfz-Werkstatt um einen Gewerbebetrieb handelt, liegen Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.

Einkünfte aus Kapitalvermögen der F

F hat am 31.12.2017 Zinsen in Höhe von 10.000 € für das Darlehen an die Auto – Kopp OHG erhalten. Diese Zinsen stellen Einnahmen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar.

Mit Urteilen vom 29.04.2014 (Az.: VIII R 9/13, VIII R 35/13, VIII R 44/13) hat der BFH entschieden, dass Angehörige i.S. des § 15 AO grundsätzlich keine einander nahe stehenden Personen i.S. des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG sind. Ein lediglich aus der Familienangehörigkeit abgeleitetes persönliches Interesse ist nicht ausreichend, um ein Näheverhältnis i.S. dieser Vorschriften zu begründen. Ein Näheverhältnis i.S. des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a EStG besteht nur dann, wenn auf eine der Vertragsparteien ein beherrschender oder außerhalb der Geschäftsbeziehung liegender Einfluss ausgeübt werden kann oder ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des Anderen besteht (vgl. auch Rz 136 des BMF-Schreibens vom 18.01.2016, BStBl I S. 85).

Der Sachverhalt weist auf kein derartiges (schädliches) Beherrschungsverhältnis hin. Die Zinsen fallen demnach unter die Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 EStG. Da bislang kein Kapitalertragsteuerabzug vorgenommen wurde bzw. nicht vorzunehmen war, hat F die Zinsen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2017 nach § 32d Abs. 3 EStG der Abgeltungsteuer zu unterwerfen. Der gemeinsame Sparer-Pauschbetrag der Ehegatten ist lt. Aufgabenstellung bereits durch andere, abgeltend besteuerte Einkünfte aufgebraucht.

2.2.1. Eigentumswohnung der F

Da F die Wohnung in 2017 verkauft hat, greift der § 23 EStG. Die Frist von privaten Veräußerungsgeschäften bei Grundstücken beträgt 10 Jahre. Die Wohnung bekam F 2013 von ihrer Mutter geschenkt. Da der Erwerb unentgeltlich war, greift die sogenannte „Fußstapfentheorie“. Bei der Prüfung des § 23 EStG ist somit die Anschaffung durch die Mutter der F maßgebend. Diese hat das Objekt im Januar 2012 erworben. Die 10-Jahresfrist des § 23 EStG ist somit noch nicht abgelaufen.

Maßgebliche Anschaffungskosten sind somit 200.000 €. Da die Wohnung vermietet war, d.h. bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung AfA berücksichtigt wurde, ist diese grundsätzlich gemäß § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG von den Anschaffungskosten abzuziehen.

AK Gebäude	175.000 €
AfA 5 Jahre x 2 %	<u>./. 17.500 €</u>
	157.500 €

Für die Berechnung des Veräußerungsgewinnes maßgebliche Anschaffungskosten sind somit 157.500 € (Gebäude) und 25.000 € (GruBo)

Veräußerungspreis 2017	185.000 €
Anschaffungskosten 2012	<u>./. 182.500 €</u>
Veräußerungsgewinn § 23 EStG	2.500 €

2.2.2 Eigentumswohnung Ludwigsburg

Auch diese Eigentumswohnung hatten die Ehegatten innerhalb der Frist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG wieder veräußert. Diese Wohnung wurde in der Zeit zwischen Anschaffung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG liegt hier kein steuerlich relevantes privates Veräußerungsgeschäft vor.

2.3 Aktien der ABC-AG

Der Veräußerungsverlust in Höhe von 12.300 € \cdot 15.800 € = \cdot 3.500 fällt unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Nach § 52 Abs. 31 Satz 2 EStG ist die alte Rechtslage nicht mehr anzuwenden, da die Aktien nach dem 31.12.2008 erworben wurden. Der Verlust fällt damit nicht mehr unter das Halbeinkünfteverfahren (ehemals § 3 Nr. 40 Buchst. j EStG).

Der Verlust aus Aktiengeschäften darf nach § 20 Abs. 6 Satz 5 EStG nur mit Gewinnen aus Aktiengeschäften und nicht (mehr) mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden. F kann den Verlust demnach nicht mit den Einkünften aus der Darlehenshingabe oder dem Gewinn aus dem Hausverkauf verrechnen. Der Verlust kann erst mit künftigen Gewinnen aus Aktiengeschäften verrechnet werden.

2.4 Lebensversicherung des M

Es ist zu prüfen, ob ein Fall des § 15 EStG vorliegt. Da M nur seine eigene Lebensversicherung abschließt, wendet er sich nicht an den allgemeinen Markt. Es liegen keine Einkünfte gemäß § 15 EStG vor.

Der BFH (BStBl 1998 II S. 619) nahm jedoch Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG an. M habe eine Leistung, nämlich die Vermittlung einer Lebensversicherung um des Entgelts willen erbracht. Dass er selbst Versicherungsnehmer ist, spielt in soweit keine Rolle, weil die Versicherungsgesellschaft sogenannte Eigenprovision wie gewöhnliche Provisionen behandelt. M erzielt also in 2017 Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG in Höhe von 3.000 €.

3. Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

	M	F
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	128.025 €	-----
Einkünfte gemäß § 23 EStG	-----	2.500 €
Einkünfte gemäß § 22 Nr. 3 EStG	<u>3.000 €</u>	-----
	131.025 €	2.500 €

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegatten Kopp beträgt im Kalenderjahr 2017 somit 133.525 €. Die Abgeltungsteuer auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen der F (10.000 € x 25 % = 2.500 €) erhöht die tarifliche Einkommensteuer.

Punktetabelle

1. Ehegattenveranlagung, Splittingtabelle
2. Freibeträge für Kinder bejaht
3. Hinweis auf Günstigerprüfung
4. Diebstahl des Bargeldes mindert den Gewinn
5. Schlüsselanhänger und Weihnachtskarten sind Betriebsausgaben
6. Schuldzinsen als Betriebsausgaben
7. Geldbuße nicht abzugsfähig
8. Rechtsanwaltsgebühren sind Betriebsausgaben
9. Einnahmen des M gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG i.H.von 128.025 €
10. Zinsen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG steuerpflichtig
11. Keine Anwendung des § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG
12. Nachversteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz (Fall des § 32d Abs. 3 EStG)
13. Verkauf der Eigentumswohnung der F fällt unter § 23 EStG
14. Hinzurechnung der AfA
15. Richtige Ermittlung des Gewinns
16. Eigentumswohnung Ludwigsburg kein § 23 EStG wegen Eigennutzung
17. Verkauf der Aktien fällt unter § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG
18. Verluste aus Aktiengeschäften nur mit Gewinnen aus Aktiengeschäften verrechenbar
19. Vermittlung Lebensversicherung fällt unter § 22 Nr. 3 EStG Gewinn i.H.v. 3.000 €
20. Gesamtbetrag der Einkünfte folgerichtig