



Unternehmenssteuerrecht

Prof. Dr. Thomas Stapperfend
- Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg -

1

Gliederung

- I. Die Besteuerung von Unternehmen nach EStG und KStG
- II. Die Ermittlung der Gewinneinkünfte nach dem EStG
 1. Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben
 2. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 EStG
 - a) Abgrenzung der Vorschriften zueinander
 - b) Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
 - c) Verhältnis der Steuerbilanz zur Handelsbilanz
 - d) Einzelne Bilanzpositionen
 - e) Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern
 - f) Behandlung von Einlagen und Entnahmen
 - g) Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung
 3. Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG

...

2

Gliederung

- III. Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewinns von Körperschaften
- IV. Einkünfte aus Gewerbebetrieb
 - 1. Begriff des Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 EStG
 - 2. Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG)
 - 3. Einkünfte aus gewerblichen Mitunternehmerschaften (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
 - a) Besteuerung von Personenmehrheiten
 - b) Begriff der Mitunternehmerschaft
 - c) Gewinnanteil und Sondervergütungen
 - f) Doppelstöckige Personengesellschaften
 - g) Umfang des Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 3 EStG

3



4



Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 5

5



Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 6

6



Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 7

7



Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 8

8





Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 9

9

§ 1 Steuerpflicht

(1) ¹Natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. ...

Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 10

10

Steuerpflicht

Natürliche Personen sind nach dem auch für Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen bürgerlich-rechtlichen Verständnis alle Menschen von der Vollendung der Geburt bis zum Tod.

11

Steuerpflicht

Natürliche Personen sind nach dem auch für Abs. 1 Satz 1 maßgeblichen bürgerlich-rechtlichen Verständnis alle Menschen von der Vollendung der Geburt bis zum Tod.

Inland iSd. § 1 ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland im Rahmen der hoheitlichen Grenzen.

12

§ 8 AO Wohnsitz

Einen Wohnsitz hat jemand dort, wo er eine Wohnung unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

13

Wohnsitz

§ 8 AO stellt nur auf objektive Gesichtspunkte ab. Der Wille des Steuerpflichtigen ist unerheblich, und zwar selbst dann, wenn er der objektiv gegebenen Begründung oder Beibehaltung einer Wohnung entgegensteht (BFH, Urteil v. 21.3.2003 - III B 123/02, BFH/NV 2003, 944).

14

Wohnsitz

§ 8 AO stellt nur auf objektive Gesichtspunkte ab. Der Wille des Steuerpflichtigen ist unerheblich, und zwar selbst dann, wenn er der objektiv gegebenen Begründung oder Beibehaltung einer Wohnung entgegensteht (BFH, Urteil v. 21.3.2003 - III B 123/02, BFH/NV 2003, 944).

Eine Person kann mehrere Wohnsitze iSd. § 8 AO haben (BFH, Urteil v. 28.1.2004 - I R 56/02, BFH/NV 2004, 917).

Wohnsitz

Wohnung im Sinne des § 8 AO sind alle Räumlichkeiten, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind.

Wohnsitz

Wohnung im Sinne des § 8 AO sind alle Räumlichkeiten, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind.

Es ist danach zu fragen, ob die Räumlichkeit unabhängig von den Vorstellungen der dort lebenden Person generell auch für andere Personen zum Wohnen geeignet ist.

Wohnsitz

Wohnung im Sinne des § 8 AO sind alle Räumlichkeiten, die auf Dauer zum Wohnen geeignet sind.

Es ist danach zu fragen, ob die Räumlichkeit unabhängig von den Vorstellungen der dort lebenden Person generell auch für andere Personen zum Wohnen geeignet ist.

Das ist grds. nur dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten durch eine Decke und Wände mit einer verschließbaren Tür nach außen abgegrenzt ist, eine gewisse Mindestgröße hat und auf irgendeine Art und Weise beheizt werden kann.

Wohnsitz

Es müssen objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Stpfl. die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält (BFH, Urteil v. 19.3.1997 - I R 69/96, BStBl. II 1997, 447).

19

Wohnsitz

Es müssen objektiv erkennbare Umstände dafür sprechen, dass der Stpfl. die Wohnung für Zwecke des eigenen Wohnens beibehält (BFH, Urteil v. 19.3.1997 - I R 69/96, BStBl. II 1997, 447).

Die Person kann die Wohnung auch durch ihre Familienangehörigen, insbes. durch den Ehegatten, innehaben (grundlegend RFH, Urteil v. 10.3.1937, RStBl. 1937, 498).

20

Wohnsitz

Studenten behalten auch dann einen Wohnsitz bei den Eltern, wenn sie am Studienort wohnen und die Voraussetzungen des Familienwohnsitzes erfüllt sind.

21

Wohnsitz

Studenten behalten auch dann einen Wohnsitz bei den Eltern, wenn sie am Studienort wohnen und die Voraussetzungen des Familienwohnsitzes erfüllt sind.

Am Studienort soll der Student nach hM keinen (weiteren) Wohnsitz haben, weil er eine Wohnung am Studienort nicht unter Umständen innehat, die darauf schließen lassen, dass er diese Wohnung beibehalten und benutzen wird (RFH, Urteil v. 17.4.1940, RStBl. 1940, 514; FG Münster, Urteil v. 28.4.1976, EFG 1976, 472, rkr.; FG Baden-Württemberg, Urteil v. 26.2.1988, EFG 1988, 418, rkr.; v. 18.12.1991, EFG 1992, 238, rkr.).

22

§ 9 AO Gewöhnlicher Aufenthalt

¹Den gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. ²Als gewöhnlicher Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. ³Satz 2 gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

23

Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht

- Das gesamte im Inland und im Ausland erzielte Einkommen des Steuerpflichtigen unterliegt der deutschen Einkommensteuer (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip).

24

Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht

- Das gesamte im Inland und im Ausland erzielte Einkommen des Steuerpflichtigen unterliegt der deutschen Einkommensteuer (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip).
- Nur die während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten in- und ausländischen Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer.

25

Rechtsfolgen der unbeschränkten Steuerpflicht

- Das gesamte im Inland und im Ausland erzielte Einkommen des Steuerpflichtigen unterliegt der deutschen Einkommensteuer (sog. Welteinkommens- oder Totalitätsprinzip).
- Nur die während des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht erzielten in- und ausländischen Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer.
- Das EStG ist uneingeschränkt anzuwenden.

26

§ 1 Steuerpflicht

(4) Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, sind vorbehaltlich der Absätze 2 und 3 und des § 1a beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 haben.

Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht

- Besteuerung der inländischen Einkünfte iSd. § 49.

Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht

- Besteuerung der inländischen Einkünfte iSd. § 49.
- Zahlreiche Vorschriften des EStG sind nach § 50 nicht anwendbar.

Rechtsfolgen der beschränkten Steuerpflicht

- Besteuerung der inländischen Einkünfte iSd. § 49.
- Zahlreiche Vorschriften des EStG sind nach § 50 nicht anwendbar.
- Es ist weitgehend das Steuerabzugsverfahren des § 50a anzuwenden.

Steuerpflicht in mehreren Staaten

- Ergibt sich bei mehrfach unbeschränkter Steuerpflicht (Welteinkommensprinzip) oder bei mehrfach beschränkter Steuerpflicht oder beim Zusammentreffen von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.

31

Steuerpflicht in mehreren Staaten

- Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt entweder dadurch, dass die DBA einem Staat das Besteuerungsrecht nach Art und Ort der Einkünfteerzielung zuweisen (sog. Freistellungsverfahren, vgl. Art. 8 Abs. 1 OECD-MA) oder dadurch, dass die ausländische Einkünfte im Inland von der Steuer befreit werden bzw. die auf die ausländischen Einkünfte erhobenen ausländischen Steuern anzurechnen sind (sog. Befreiungs- oder Anrechnungsverfahren, vgl. Art. 23 OECD-MA; zum Anrechnungsverfahren ohne DBA vgl. § 34c).

32

§ 1 KStG

(1) Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

1. Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung);
2. Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften;
3. Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit;
4. sonstige juristische Personen des privaten Rechts;
5. nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;
6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

33

§ 2 KStG

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, mit ihren inländischen Einkünften; ...

34

Ausländische Gesellschaften

- Auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet.

35

Ausländische Gesellschaften

- Auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihren statuarischen Sitz im Ausland haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, wenn sich ihre Geschäftsleitung im Inland befindet.
- Ob in einem solchen Fall die Voraussetzungen für die unbeschränkte Steuerpflicht gegeben sind, ist grds. nach deutschem Steuerrecht zu entscheiden (vgl. sog. Venezuela-Entscheidung des RFH, Urteil v. 12.2.1930, RStBl. 1930, 444).

36

Ausländische Gesellschaften

- Wird aufgrund der EuGH-Rechtsprechung zivilrechtlich die Rechtsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft anerkannt und entspricht diese Gesellschaft nach ihrem Typus einem der in Abs. 1 Nr. 1 oder 4 genannten Körperschaftsteuersubjekte, ist ihre unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auch aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 4 KStG und nicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG abzuleiten (vgl. EuGH, Urteil v. 5.11.2002 – C-208/00 – Überseering, ZIP 2002, 2037; v. 30.9.2003 – C-167/01 – Inspire Art, BB 2003, 2195).

37

Ausländische Gesellschaften

- Bedeutung hat der Typenvergleich nach der Rspr. des BFH (vgl. BFH, Urteil v. 23.6.1992 - IX R 182/87, BStBl. II 1992, 972; v. 20.8.2008 - I R 34/08, BStBl. II 2009, 263, mwN) jedoch weiterhin, falls und soweit die Sitztheorie anwendbar bleibt, dh. zB für Gesellschaften aus Nicht-EU-Staaten, mit denen keine bilateralen Vereinbarungen zur Anwendung der Gründungstheorie bestehen.

38

Ausländische Gesellschaften

- Die ausländische Gesellschaft ist danach als Körperschaft einzuordnen, wenn eine Gesamtwürdigung der maßgebenden ausländischen Bestimmungen über die Organisation und Struktur der Gesellschaft ergibt, dass diese rechtl. und wirtschaftlich einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer juristischen Person des privaten Rechts gleicht (BFH, Urteil v. 20.8.2008 - I R 34/08, BStBl. II 2009, 263).

§ 1a KStG

(1) ¹Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln;
...

§ 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

(1) ¹Der Einkommensteuer unterliegen

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen,
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 22,

die der Steuerpflichtige während seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht oder als inländische Einkünfte während seiner beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielt. ²Zu welcher Einkunftsart die Einkünfte im einzelnen Fall gehören, bestimmt sich nach den §§ 13 bis 24.

41

§ 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

(2) ¹Einkünfte sind

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k und 13a),
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a)...

42

Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Anm. 11:

Quellentheorie: Die in der deutschen Finanzwissenschaft des 19. Jh. entwickelte Quellentheorie zeichnet sich dadurch aus, dass sie nur die laufend aus einer (dauerhaften) Einkunftsquelle zufließenden Bezüge (einschließlich des Nutzungswerts bei privater Nutzung) als Einkommen definiert, den Vermögensstamm und dessen Wertveränderungen einkommensteuerrechtlich dagegen als irrelevant erachtet.

43

Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Anm. 12:

Reinvermögenszugangstheorie: Danach ist Einkommen der Reinvermögenszugang innerhalb einer bestimmten Periode.

44

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ...

45

§ 2 Umfang der Besteuerung, Begriffsbestimmungen

(2) ¹Einkünfte sind

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der Gewinn (§§ 4 bis 7k und 13a),
2. bei den anderen Einkunftsarten der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 8 bis 9a)...

46

Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Anm. 44:

Objektives Nettoprinzip: Steuerliche Leistungsfähigkeit vermittelt nur das für die Steuerzahlung disponible Einkommen. Beträge, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendet werden, repräsentieren keinen Zuwachs an Leistungsfähigkeit. Bemessungsgrundlage ist daher nicht das Roheinkommen, sondern das Reineinkommen. Dem entspricht der Grundsatz, dass die Aufwendungen zur Erzielung der Einkünfte die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern. Umgekehrt folgt daraus, dass Aufwendungen für die Lebensführung grds. nicht abziehbar sind.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

47

47

Hey in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Einführung zum EStG, Anm. 45:

Subjektives Nettoprinzip: Die Einkommensteuer verfolgt den Zweck, den Staat an der durch das Einkommen vermittelten Möglichkeit der privaten Bedürfnisbefriedigung teilhaben zu lassen. Die Teilhabe kann aber erst einsetzen, wenn der Existenzbedarf des Steuerpflichtigen und der von ihm zu unterhaltenden Personen gedeckt ist. Einkommen, das lediglich zur Deckung dieses physiologischen bzw. soziokulturellen Existenzminimums ausreicht, steht für Steuerzahlungen nicht zur Verfügung und muss daher von der Besteuerung ausgenommen sein.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

48

48

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Aufwendungen*: Begriff streitig
 - Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9 Rn. 12: Aufwendungen sind Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 EStG).

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Aufwendungen*: Begriff streitig
 - Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9 Rn. 12: Aufwendungen sind Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 EStG).

Problem: Einnahmen und Aufwendungen sind kein Gegensatzpaar

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Aufwendungen*: Begriff streitig
 - Schmidt/Loschelder, EStG, 40. Aufl. 2021, § 9 Rn. 12: Aufwendungen sind Ausgaben, die in Geld oder Geldeswert bestehen und aus dem Vermögen des Steuerpflichtigen abfließen (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 EStG).

Problem: Einnahmen und Aufwendungen sind kein Gegensatzpaar

- Rechtsprechung uneinheitlich:
 - Wie oben BFH, Urteil vom 4.7.1990 - GrS 1/89, BStBl. II 1990, 830 (836)
 - Anders BFH, Urteil vom 20.8.1986 - I R 80/83, BStBl. II 1986, 904 (905): Aufwendungen sind Oberbegriff für Ausgaben und Aufwand.

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Aufwendungen*: Begriff streitig
 - Stapperfend in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4, Anm. 751):
Aufwendungen sind alle betrieblich veranlassten Abgänge.

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Betrieb*: Darunter fällt jegliche betriebliche Erwerbstätigkeit.

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Veranlassung*: Begriff streitig
 - Kausale Veranlassungstheorie: Veranlassung ist Verursachung (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. E 65 ff.)

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Veranlassung*: Begriff streitig
 - Kausale Veranlassungstheorie: Veranlassung ist Verursachung (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. E 65 ff.)

Problem: Gleichsetzung begrifflich nicht möglich (Prager Fenstersturz)

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Veranlassung*: Begriff streitig
 - Kausale Veranlassungstheorie: Veranlassung ist Verursachung (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 Rn. E 65 ff.)

Problem: Gleichsetzung begrifflich nicht möglich (Prager Fenstersturz)

- Finale Veranlassungstheorie: Veranlassung ist weiter als Verursachung, weil es für die Veranlassung nur auf das auslösende Moment ankommt und – anders als bei der Verursachung – nicht auf den Grund für die Aufwendungen.

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(4) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

- *Veranlassung*: Begriff streitig
 - Rechtsprechung stellt darauf ab, ob die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (zB BFH, Urteil vom 7.5.2013 - VIII R 51/10, BFH/NV 2013, 1685, Rn. 19).

§ 9 Werbungskosten

(1) ¹Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. ...

59

§ 9 Werbungskosten

Nach der früheren Rechtsprechung war entsprechend dem Wortlaut der Normen bei Werbungskosten die Zweckbestimmung (finale Ausrichtung), bei Betriebsausgaben die betriebliche Veranlassung (kausale Ausrichtung) maßgebend, sodass der Werbungskostenbegriff als enger angesehen wurde als der Betriebsausgabenbegriff.

BFH v. 15.11.1957 – VI 79/55 U, BStBl. III 1958, 103; BFH v. 2.10.1963 – I 308/61 U, BStBl. III 1964, 5; BFH v. 11.7.1969 – VI R 265/67, BStBl. II 1969, 650 (652)

60

§ 9 Werbungskosten

Nach der neuen Rechtsprechung sind Werbungskosten (bei allen Überschusseinkunftsarten) über den finalen Wortlaut hinaus alle durch die jeweilige Einkunftsart veranlassten Aufwendungen. Nach dieser auf dem Gleichheitssatz beruhenden Auslegung ist der Werbungskostenbegriff folglich an den weiter gefassten Begriff der BA anzugleichen, nicht umgekehrt.

BFH v. 24.9.2013 – VI R 35/11, BFH/NV 2014, 500; BFH v. 16.10.2013 – XI R 40/12, BFH/NV 2014, 502; BFH v. 10.11.2016 – VI R 7/16, BStBl. II 2017, 409; Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 8 Rz. 230; Kreft in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9 Anm. 23 mwN

§ 12

(1) Soweit in § 10 Absatz 1 Nummer 2 bis 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a Nummer 1, den §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. ²Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen

§ 12

(1) Soweit in § 10 Absatz 1 Nummer 2 bis 5, 7 und 9 sowie Absatz 1a Nummer 1, den §§ 10a, 10b und den §§ 33 bis 33b nichts anderes bestimmt ist, dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden

1. die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. ²Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen

Problem: § 12 hat wegen § 4 Abs. 4 nur deklaratorische Bedeutung

Sonderfälle

Sonderfälle

Vorab entstandene Betriebsausgaben liegen vor, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Steuerpflichtige die betriebliche Tätigkeit aufnimmt. Sie sollen auch bei Vergeblichkeit dann als Betriebsausgaben abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Steuerpflichtigen diese Tätigkeit fördern sollen.

65

Sonderfälle

Vorab entstandene Betriebsausgaben liegen vor, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Steuerpflichtige die betriebliche Tätigkeit aufnimmt. Sie sollen auch bei Vergeblichkeit dann als Betriebsausgaben abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Steuerpflichtigen diese Tätigkeit fördern.

Problem: Betrieb beginnt bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung

66

Sonderfälle

Vorab entstandene Betriebsausgaben liegen vor, wenn Aufwendungen anfallen, bevor der Steuerpflichtige die betriebliche Tätigkeit aufnimmt. Sie sollen auch bei Vergeblichkeit dann als Betriebsausgaben abziehbar sein, wenn sie mit der späteren betrieblichen Tätigkeit bereits in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auch aus der subjektiven Sicht des Steuerpflichtigen diese Tätigkeit fördern.

Problem: Betrieb beginnt bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung

Nachträgliche Betriebsausgaben sind abziehbar, wenn sie mit einer früheren betrieblichen Tätigkeit in einem objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

Sonderfälle

Gemischte Aufwendungen liegen vor, wenn die Aufwendungen nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren.

Sonderfälle

Gemischte Aufwendungen liegen vor, wenn die Aufwendungen nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren.

- *Ist eine klare Aufteilung möglich*, so lässt sich der als Betriebsausgabe abziehbare Anteil der Aufwendungen unproblematisch ermitteln.

Sonderfälle

Gemischte Aufwendungen liegen vor, wenn die Aufwendungen nicht ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst sind, sondern bei der Entstehung der Aufwendungen sowohl betriebliche als auch private Gesichtspunkte von Bedeutung waren.

- *Ist eine klare Aufteilung nicht möglich*, so ist der betriebliche Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände des Einzelfalls zu schätzen, sofern keine Zweifel daran bestehen, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist (grundlegend BFH, Beschluss vom 21.9.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672; Urteil vom 24.8.2012 - III B 21/12, BFH/NV 2012, 1973).

BFH, Urteil v. 8.7.2015 – VI R 46/14, BStBl II 2015, 1013:

„Aufwendungen eines Arbeitnehmers für eine Feier aus beruflichem und privatem Anlass können teilweise als Werbungskosten abziehbar sein. Der als Werbungskosten abziehbare Betrag der Aufwendungen kann anhand der Herkunft der Gäste aus dem beruflichen/privaten Umfeld des Steuerpflichtigen abgegrenzt werden, wenn die Einladung der Gäste aus dem beruflichen Umfeld (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst ist. Hiervon kann insbesondere dann auszugehen sein, wenn nicht nur ausgesuchte Gäste aus dem beruflichen Umfeld eingeladen werden, sondern die Einladungen nach abstrakten berufsbezogenen Kriterien (z.B. alle Auszubildenden, alle Zugehörigen einer bestimmten Abteilung) ausgesprochen werden.“

71

§ 8 Einnahmen

(1) ¹Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 zufließen.

72

§ 8 Einnahmen

(1) ¹Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 zufließen.

Problem: Vorschrift steht im Kapitel zu den Überschusseinkünften

73

§ 5

Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist ...

74

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ...

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen ...

§ 5
Gewinn bei Kaufleuten
und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist ...

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,

79

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,
- die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder

80

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende iSd.
§ 15 EStG,

- die auf Grund gesetzlicher
Vorschriften verpflichtet
sind, Bücher zu führen
und regelmäßig
Abschlüsse zu machen,
oder

- die ohne eine solche
Verpflichtung Bücher
führen und regelmäßig
Abschlüsse machen

81

§ 4

Gewinnbegriff im Allgemeinen

(3) ¹Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen, können als Gewinn den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen ...

82

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,
- die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder
- die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen

83

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- | | |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG, ➤ die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder ➤ die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, |
|--|---|

84

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,
- die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder
- die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige,
- die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,
- die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder
- die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige,
- die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
- die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres ...

87

Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften

§ 5 Abs. 1

- Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG,
- die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder
- die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen

§ 4 Abs. 1

§ 4 Abs. 3

- Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige,
- die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und
- die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen

88

| Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften | | |
|--|--|--|
| § 5 Abs. 1 | § 4 Abs. 1 | § 4 Abs. 3 |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG, ➤ die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder ➤ die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, ➤ die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und ➤ die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen |
| Prof. Dr. Thomas Stapperfend | Unternehmenssteuerrecht | 89 |

89

| Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften | | |
|--|---|--|
| § 5 Abs. 1 | § 4 Abs. 1 | § 4 Abs. 3 |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG, ➤ die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder ➤ die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, ➤ die nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, ➤ die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und ➤ die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen |
| Prof. Dr. Thomas Stapperfend | Unternehmenssteuerrecht | 90 |

90

| Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften | | |
|--|---|--|
| § 5 Abs. 1 | § 4 Abs. 1 | § 4 Abs. 3 |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG, ➤ die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder ➤ die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, ➤ die nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder ➤ die freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, ➤ die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und ➤ die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen |
| <small>Prof. Dr. Thomas Stapperfend</small> | <small>Unternehmenssteuerrecht</small> | <small>91</small> |

91

| Abgrenzung der Gewinnermittlungsvorschriften | | |
|--|--|--|
| § 5 Abs. 1 | § 4 Abs. 1 | § 4 Abs. 3 |
| <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende iSd. § 15 EStG, ➤ die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder ➤ die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Land- und Forstwirte und selbständig Tätige, ➤ die nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder ➤ die freiwillig Bücher führen und Abschlüsse machen ➤ Steuerpflichtige iSv Abs. 3, die das Wahlrecht nicht ausgeübt haben | <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gewerbetreibende, Land- und Forstwirte, selbständig Tätige, ➤ die nicht nach § 140 AO, § 238 HGB oder § 141 AO verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und ➤ die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen |
| <small>Prof. Dr. Thomas Stapperfend</small> | <small>Unternehmenssteuerrecht</small> | <small>92</small> |

92

Bundesfinanzhof
Urteil vom 19.03.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659

Die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ist die Regel. Bestandsvergleich und Einnahme-Überschussrechnung sind zwei unterschiedliche, aber grundsätzlich gleichwertige Gewinnermittlungsmethoden.

Bundesfinanzhof
Urteil vom 19.03.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659

Die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich als Grundform hat nur Bedeutung für die Frage, nach welcher Methode der Gewinn zu ermitteln ist, wenn der Steuerpflichtige keine (wirksame) Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart getroffen hat.

Bundesfinanzhof
Urteil vom 19.03.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659

In einem solchen Fall bleibt es bei der Grundform des § 4 Abs. 1 EStG, also bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich.

Bundesfinanzhof
Urteil vom 19.03.2009 – IV R 57/07, BStBl. II 2009, 659

Das Recht zur Wahl einer Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschussrechnung entfällt erst mit der Erstellung eines Abschlusses und nicht bereits mit der Einrichtung einer Buchführung oder der Aufstellung einer Eröffnungsbilanz.

Beispielsbilanz

| Aktiva | | | Passiva | | |
|--|-------------|--------------|---|--------------|--------------|
| | Einzelwerte | Gesamtwert | | Einzelwerte | Gesamtwert |
| Anlagevermögen | | | Verbindlichkeiten | | |
| Sachanlagen | | | Kurzfristige Verbindlichkeiten aus | | |
| - andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung | 88.635,00 € | 88.635,00 € | Lieferungen und Leistungen | 108.552,22 € | |
| Umlaufvermögen | | | Kurzfristige sonstige Verbindlichkeiten | | |
| Vorräte | | | Umsatzsteuerverbindlichkeiten | 45.751,45 € | 307.562,21 € |
| - fertige Erzeugnisse und Waren | 18.618,55 € | 18618,55 € | | | |
| Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände | | | | | |
| - kurzfristige sonstige Vermögensgegenstände | 222,49 € | 222,49 € | | | |
| Flüssige Mittel | | | | | |
| - Kassenbestand, Bundesbank- und Postgiro Guthaben | 3.000,00 € | | | | |
| - Guthaben bei Kreditinstituten | 73.041,98 € | 76.041,98 € | | | |
| Kapital | | | | | |
| Einlagen | 2.000,00 € | | | | |
| Entnahmen | 99.151,96 € | | | | |
| Verlust | 22.892,23 € | 124.044,19 € | | | |
| Bilanzsumme | | 307.562,21 € | Bilanzsumme | | 307.562,21 € |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

97

97

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **NOTWENDIGEN BETRIEBSVERMÖGEN** gehören die Wirtschaftsgüter, deren Erwerb durch den Betrieb veranlasst ist, die also mit dem Betrieb in einem sachlichen Zusammenhang stehen, so dass sie unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt werden.

(BFH, Urteil vom 06.03.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829)

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

98

98

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **NOTWENDIGEN BETRIEBSVERMÖGEN** gehören die Wirtschaftsgüter, deren Erwerb durch den Betrieb veranlasst ist, die also mit dem Betrieb in einem sachlichen Zusammenhang stehen, so dass sie unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt werden.

(BFH, Urteil vom 06.03.1991 – X R 57/88, BStBl. II 1991, 829)

Das Wirtschaftsgut muss für den Betrieb eine konkrete und unmittelbare Funktion haben.

(BFH, Urteil vom 04.02.1998 – XI R 45/97, BStBl. II 1998, 301)

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **GEWILLKÜRTEM BETRIEBSVERMÖGEN** gehören nach der Rechtsprechung des BFH diejenigen Wirtschaftsgüter, die den Zwecken des Betriebs nicht unmittelbar dienen, die jedoch in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und subjektiv dazu bestimmt sind, die betrieblichen Interessen zu fördern (sog. mittelbarer Förderungszusammenhang)

(BFH, Urteil vom 19.02.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399)

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **GEWILLKÜRTEM BETRIEBSVERMÖGEN** gehören nach der Rechtsprechung des BFH diejenigen Wirtschaftsgüter, die den Zwecken des Betriebs nicht unmittelbar dienen, die jedoch in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und subjektiv dazu bestimmt sind, die betrieblichen Interessen zu fördern (sog. mittelbarer Förderungszusammenhang)

(BFH, Urteil vom 19.02.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399)

Erforderlich ist ein Widmungsakt, idR durch Ausweis in der Buchführung (BFH, Urteil vom 22.09.1993 – X R 37/91, BStBl. II 1994, 172)

101

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **GEWILLKÜRTEM BETRIEBSVERMÖGEN** gehören nach der Rechtsprechung des BFH diejenigen Wirtschaftsgüter, die den Zwecken des Betriebs nicht unmittelbar dienen, die jedoch in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und subjektiv dazu bestimmt sind, die betrieblichen Interessen zu fördern (sog. mittelbarer Förderungszusammenhang)

(BFH, Urteil vom 19.02.1997 – XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399)

Problem: Erfasst auch die Wirtschaftsgüter des notwendigen BV.

102

Begriff des Betriebsvermögens

Zum **NOTWENDIGEN PRIVATVERMÖGEN** gehört ein Wirtschaftsgut, das in keiner Beziehung zum Betrieb steht:

103

Begriff des Betriebsvermögens

GEMISCHT GENUTZTE WIRTSCHAFTSGÜTER

- Betriebliche Nutzung über 50 %: Notwendiges Betriebsvermögen

104

Begriff des Betriebsvermögens

GEMISCHT GENUTZTE WIRTSCHAFTSGÜTER

- Betriebliche Nutzung über 50 %: Notwendiges Betriebsvermögen
- Betriebliche Nutzung unter 10 %: Notwendiges Privatvermögen

105

Begriff des Betriebsvermögens

GEMISCHT GENUTZTE WIRTSCHAFTSGÜTER

- Betriebliche Nutzung über 50 %: Notwendiges Betriebsvermögen
- Betriebliche Nutzung unter 10 %: Notwendiges Privatvermögen

**Auch bei gemischter Nutzung gehört das WG im vollen Umfang zum BV
(BFH, Urteil vom 26.01.1994 – X R 1/92 BStBl. II 1994, 353)**

106

Begriff des Betriebsvermögens

Ausnahme bei Grundstücken

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

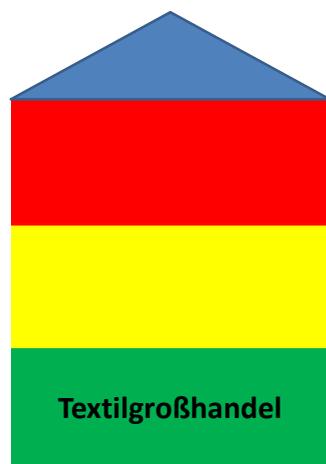
Unternehmenssteuerrecht

107

107

Begriff des Betriebsvermögens

Ausnahme bei Grundstücken

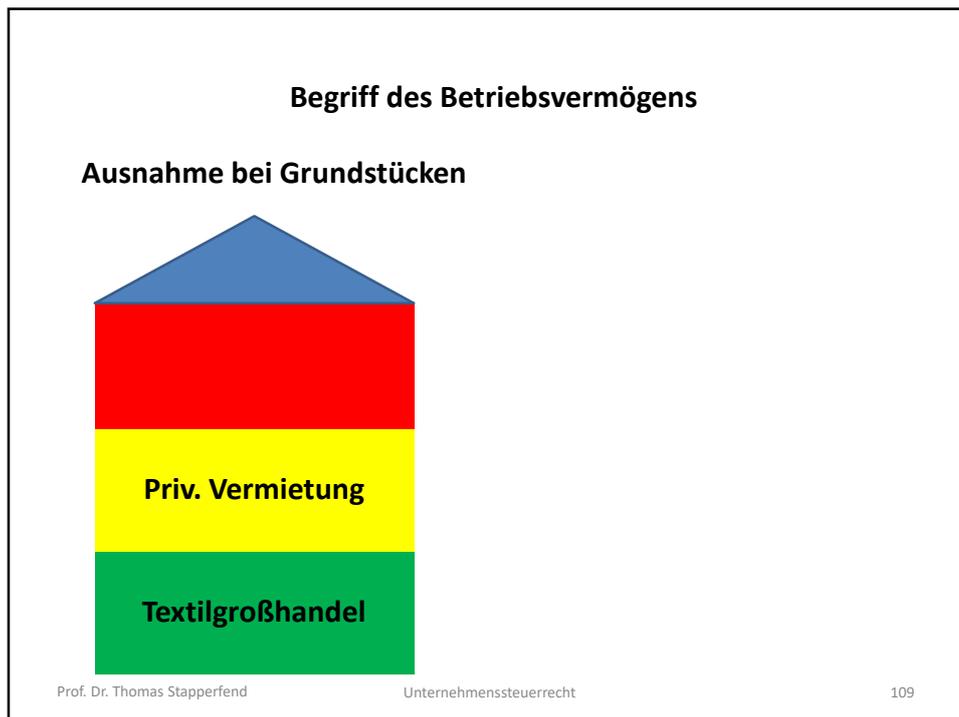


Prof. Dr. Thomas Stapperfend

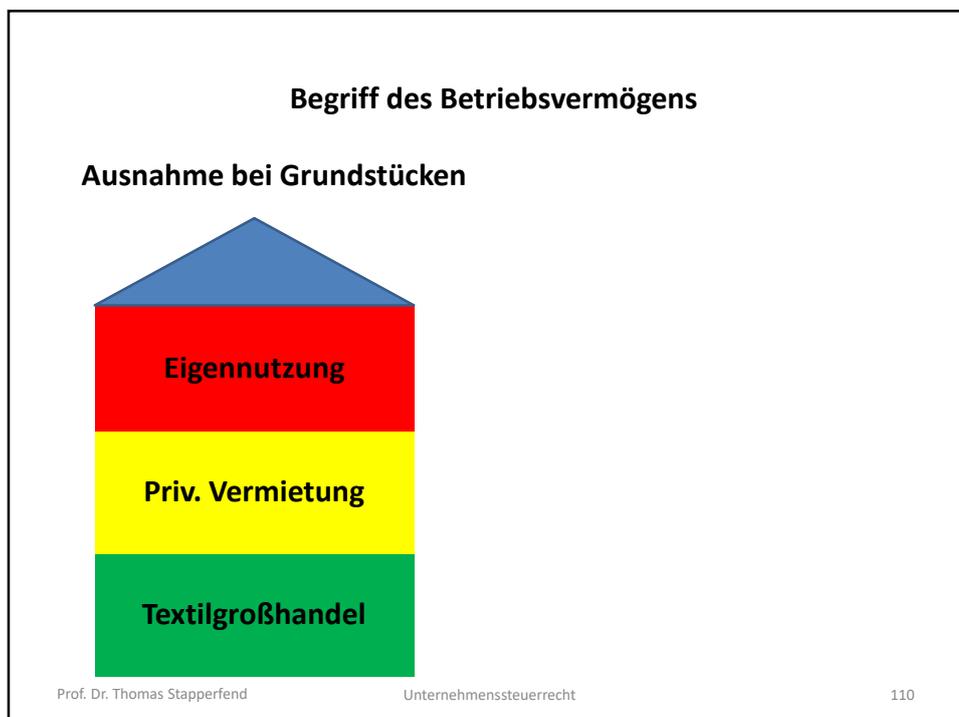
Unternehmenssteuerrecht

108

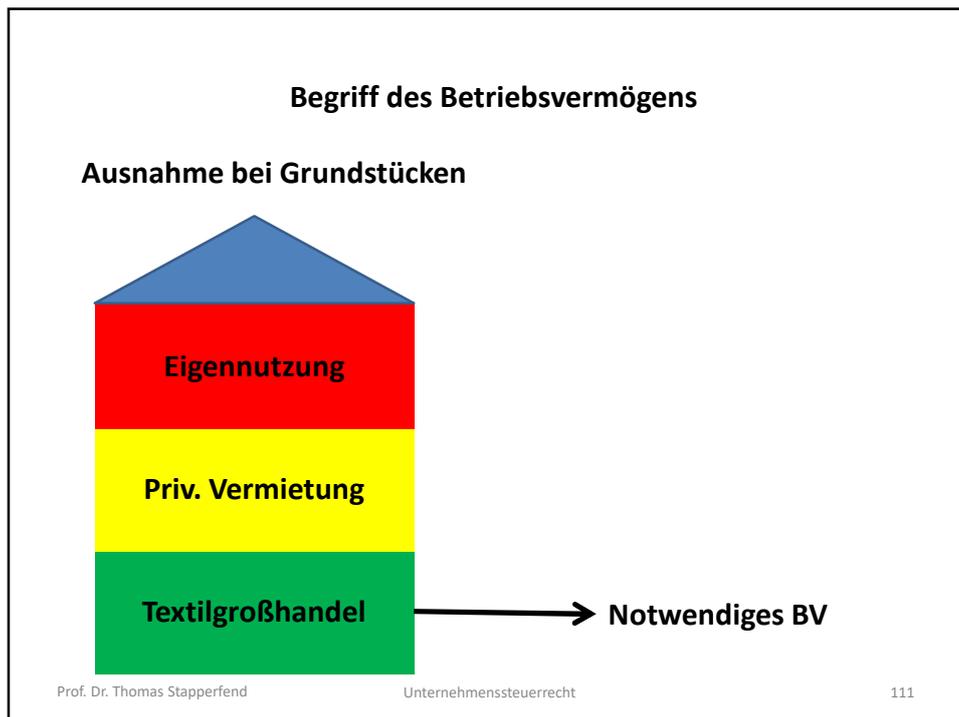
108



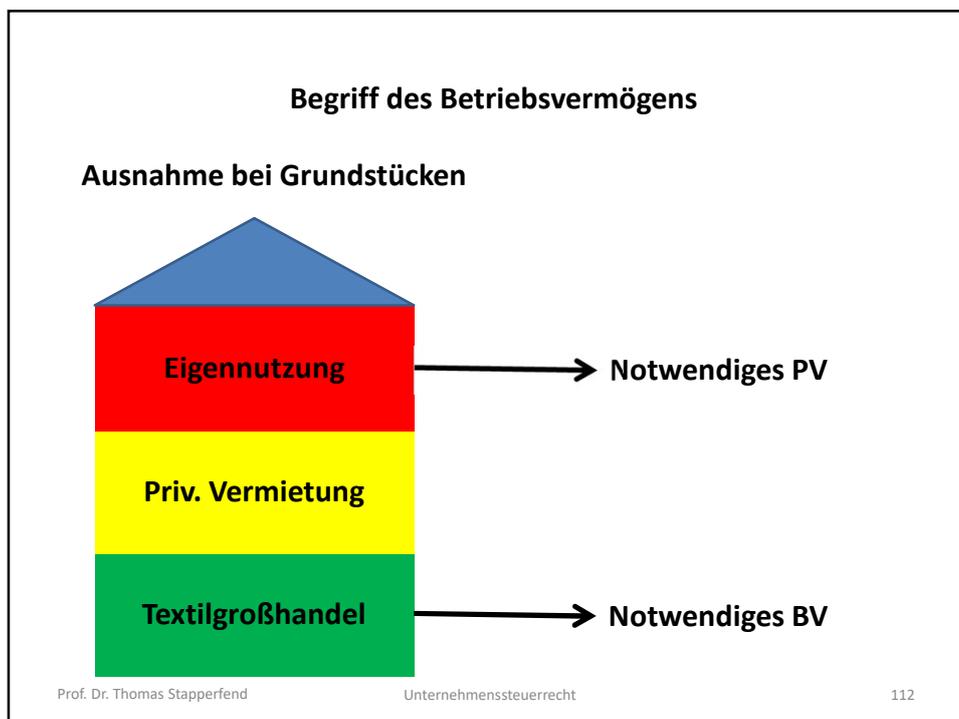
109



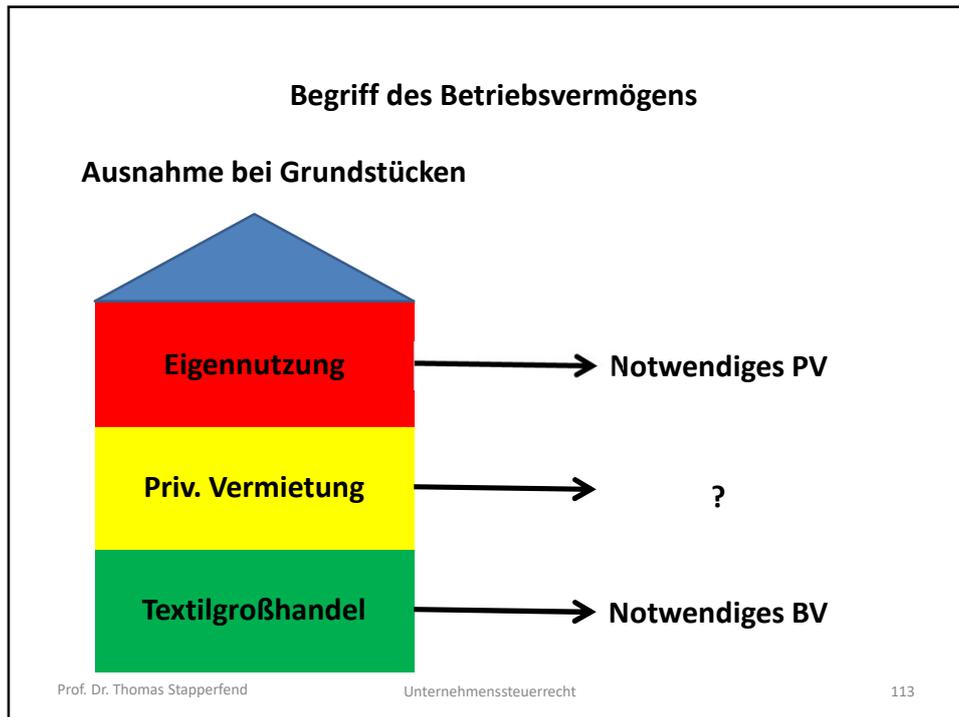
110

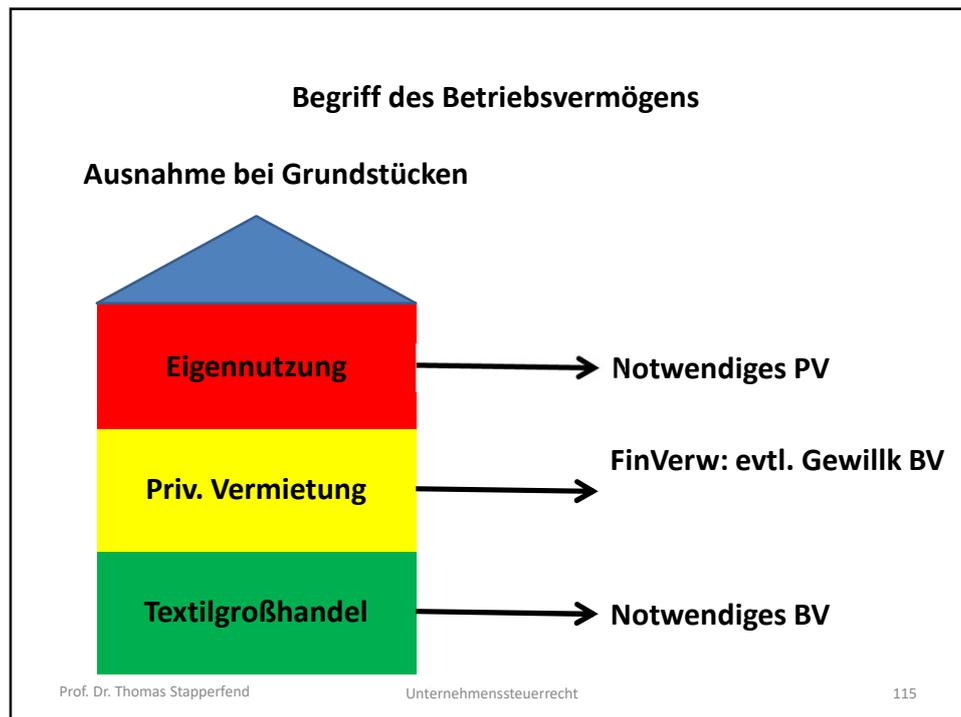


111



112





115

R 4.2 (9) EStH 2018
Grundstücke und Grundstücksteile als gewillkürtes Betriebsvermögen

¹Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind, sondern z. B. zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn die Grundstücke oder die Grundstücksteile in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 116

116

R 4.2 (9) EStH 2018 Grundstücke und Grundstücksteile als gewillkürtes Betriebsvermögen

¹Grundstücke oder Grundstücksteile, die nicht eigenbetrieblich genutzt werden und weder eigenen Wohnzwecken dienen, noch Dritten zu Wohnzwecken unentgeltlich überlassen sind, sondern z. B. zu Wohnzwecken oder zur gewerblichen Nutzung an Dritte vermietet sind, können als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt werden, wenn die Grundstücke oder die Grundstücksteile in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind.

Problem: Widerspruch zur obigen Definition.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

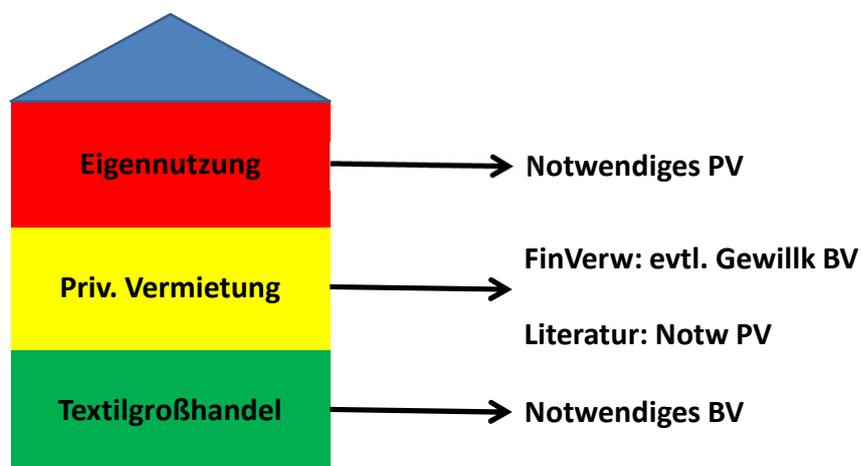
Unternehmenssteuerrecht

117

117

Begriff des Betriebsvermögens

Ausnahme bei Grundstücken



Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

118

118

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach BFH, Urteil vom 19.6. 1997 – IV R 16/95, BStBl. II 1997, 808; Urteil vom 8.9.2011 – IV R 5/09, BStBl. II 2012, 122 sind Wirtschaftsgüter

- Sachen und Rechte im zivilrechtlichen Sinn sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile für einen Betrieb,
- die durch Aufwendungen erlangt sind,
- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar sind und
- zumindest gemeinsam mit dem Betrieb übertragen werden können.

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- Sachen und Rechte im zivilrechtlichen Sinn sowie sonstige wirtschaftliche Vorteile für einen Betrieb

Darunter fallen auch immaterielle Werte, wie Lizenzen, Markenrechte, ungeschützte Erfindungen, Fertigungsverfahren, Wettbewerbsabsprachen und der Geschäftswert.

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- durch Aufwendungen erlangt

Problem: Geschenkte Güter?

121

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar
 - Objektivierung des Wirtschaftsgutbegriffs

122

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar
 - Objektivierung des Wirtschaftsgutbegriffs
 - Maßgeblich ist der Nutzungs- und Funktionszusammenhang

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar
 - Objektivierung des Wirtschaftsgutbegriffs
 - Maßgeblich ist der Nutzungs- und Funktionszusammenhang
 - Unselbständige Bestandteile eines Wirtschaftsguts sind kein eigenständiges Wirtschaftsgut (Beispiel: Bestandteil einer Fertigungsstraße)

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar
 - Objektivierung des Wirtschaftsgutbegriffs
 - Maßgeblich ist der Nutzungs- und Funktionszusammenhang
 - Unselbständige Bestandteile eines Wirtschaftsguts sind kein eigenständiges Wirtschaftsgut (Beispiel: Bestandteil einer Fertigungsstraße)
 - §§ 93, 94 BGB ohne Bedeutung

125

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar

Bei Gebäudebestandteilen ist zu unterscheiden:

Unselbständige Gebäudebestandteile liegen bei Anlagen vor, die üblicherweise der Nutzung des Gebäudes dienen (Heizungs-, Belüftungs-, Sprinkleranlagen, Fahrstühle, Rolltreppen). Sie sind Bestandteil des Gebäudes und mit diesem zu bilanzieren und abzuschreiben.

126

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbar

Bei Gebäudebestandteilen ist zu unterscheiden:

Selbständige Gebäudebestandteile dienen besonderen Zwecken, so zB Betriebsvorrichtungen (§ 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG), durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (Kühleinrichtungen, für das Gewerbe erforderliche Rohrleitungen, Fettabscheider, Einbauten für vorübergehende Zwecke, Ladeneinbauten. Es handelt sich jeweils um selbstständige Wirtschaftsgüter.

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

- zumindest gemeinsam mit dem Betrieb übertragbar
 - Realisierung des Wertes des Wirtschaftsguts

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der Rechtsprechung des BFH sind Wirtschaftsgüter

➤ zumindest gemeinsam mit dem Betrieb übertragbar

- Realisierung des Wertes des Wirtschaftsguts
- Eine Einzelveräußerbarkeit ist nicht erforderlich
(BFH, Urteil vom 15.4.2004 – IV R 51/02, BFH/NV 2004, 1393)

Begriff des Wirtschaftsguts

Nach der neueren Rechtsprechung ist es keine Voraussetzung mehr, dass das Wirtschaftsgut dem Betrieb einen über das Ende des Wirtschaftsjahres hinausgehenden Nutzen zu bringen verspricht.

(BFH, Urteil vom 26.11.2014 – X R 20/12, BStBl. II 2015, 325)

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

§ 5 Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden

(1) ¹Bei Gewerbetreibenden, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, oder die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Absatz 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist ...

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Der *Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit* besagt, dass Steuerpflichtige, die nach §§ 141, 140 AO iVm. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben beachten müssen.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Der *Grundsatz der materiellen Maßgeblichkeit* besagt, dass Steuerpflichtige, die nach §§ 141, 140 AO iVm. §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig sind und ihren Gewinn entweder nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, die abstrakten handelsrechtlichen Vorgaben beachten müssen.

- Was handelsrechtlich aktiviert werden muss, ist auch in der Steuerbilanz zu aktivieren.
- Was handelsrechtlich passiviert werden muss, ist auch in der Steuerbilanz zu passivieren.
- Gleiches gilt umgekehrt für handelsrechtliche Aktivierungs- und Passivierungsverbote.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Der *Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit* besagt, dass Gewerbetreibende im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 1 bei der steuerlichen Gewinnermittlung an den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtlichen Ansatz gebunden sind.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Der *Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit* besagt, dass Gewerbetreibende im Sinne von § 5 Abs. 1 Satz 1 bei der steuerlichen Gewinnermittlung an den konkreten zulässigerweise gebildeten handelsrechtlichen Ansatz gebunden sind.

Problem: Aufgabe durch das BilMoG?

135

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- Der BFH leitete den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit früher unmittelbar aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ab (BFH, Urteil vom 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107).

136

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- Der BFH leitete den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit früher unmittelbar aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ab (BFH, Urteil vom 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107).
- Aufgrund von Kritik in der Literatur wurde ab 1990 in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt, dass steuerliche Wahlrechte wie in der Handelsbilanz auszuüben sind (Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit).

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- Der BFH leitete den Grundsatz der formellen Maßgeblichkeit früher unmittelbar aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ab (BFH, Urteil vom 17.9.1969 – I 189/65, BStBl. II 1970, 107).
- Aufgrund von Kritik in der Literatur wurde ab 1990 in § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG geregelt, dass steuerliche Wahlrechte wie in der Handelsbilanz auszuüben sind (Kodifizierung der formellen Maßgeblichkeit).
- Durch das BilMoG wurde mit Wirkung ab 2009 an § 5 Abs. 1 Satz 1 der Halbs. angehängt „... es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt“ und Satz 2 neu gefasst.

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Ob dies zu einer Aufgabe des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit geführt hat ist streitig.

139

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Ob dies zu einer Aufgabe des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit geführt hat ist streitig.

- Bejahend: *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 40. Auflage München 2021, § 5 Rn. 26;

140

Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Ob dies zu einer Aufgabe des Grundsatzes der formellen Maßgeblichkeit geführt hat ist streitig.

- Bejahend: *Weber-Grellet* in Schmidt, EStG, 40. Auflage München 2021, § 5 Rn. 26;
- Verneinend für solche handelsrechtlichen Wahlrechte, die im Steuerrecht nicht explizit geregelt sind, so zB für Bewertungswahlrechte BFH, Urteil vom 20. 11. 2019 – XI R 46/17 –, BStBl. II 2020, 195; BMF v. 12.3.2010 - IV C 6 - S 2133/09/10001, 2010/0188935, BStBl. I 2010, 239 - Tz. 5-7; R 6.3 Abs. 5 „Fremdkapitalzinsen“; *Reddig* in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Auflage Köln 2021, § 5 Rn. 37.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

141

141

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind Regeln, nach welchen ein auf fachgerechte Rechnungslegung bedachter Kaufmann verfährt, verfahren kann oder darf, um jederzeit Übersicht über seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens zu behalten und ihre Gewinnung einem sachkundigen Dritten ohne Schwierigkeiten zu ermöglichen.

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

142

142

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

Ob es sich dabei um Rechtsnormen, Handelsbräuche, Gewohnheitsrecht oder kaufmännisches Standesrecht handelt, ist ebenso umstritten, wie die Frage, ob die GoB durch unmittelbare Erhebung in der Kaufmannschaft (also induktiv) oder nach Sinn und Zweck der Rechnungslegungsvorschriften (also deduktiv) ermittelt werden.

143

Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

- Bilanzwahrheit (§ 246 Abs. 1 HGB),
- Bilanzklarheit (§ 238 Abs. 1 Satz 2 und § 243 Abs. 2 HGB),
- formelle Bilanzkontinuität (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, auch Zweischneidigkeit der Bilanz),
- Fortführungsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB),
- Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 HGB),
- Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 HGB),
- Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 3 HGB),
- Periodenabgrenzung (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB),
- Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB),
- Stichtagsprinzip mit der Abgrenzung zwischen wertaufhellenden und wertbeeinflussenden Tatsachen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB)

144

Einzelne Bilanzpositionen

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind alle nicht körperlichen Güter, wie zB Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Lizenzen, Geschäfts- und Firmenwert.

145

Einzelne Bilanzpositionen

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind alle nicht körperlichen Güter, wie zB Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte, Lizenzen, Geschäfts- und Firmenwert.

Aktiviert werden immaterielle Wirtschaftsgüter nach § 5 Abs. 2 EStG, § 248 Abs. 2 HGB nur, wenn sie entgeltlich erworben wurden, weil sich der Wert des Gutes wegen seiner Flüchtigkeit zunächst am Markt bestätigt haben soll (Vorsichtsprinzip).

146

Einzelne Bilanzpositionen

Forderungen sind zu aktivieren, wenn entweder das Forderungsrecht bereits entstanden ist oder wenn der Unternehmer seine Lieferung oder Leistung im wesentlichen erbracht hat, so dass der Vertrag „wirtschaftlich erfüllt“ ist.

(BFH, Urteil vom 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968)

Einzelne Bilanzpositionen

Forderungen sind zu aktivieren, wenn entweder das Forderungsrecht bereits entstanden ist oder wenn der Unternehmer seine Lieferung oder Leistung im wesentlichen erbracht hat, so dass der Vertrag „wirtschaftlich erfüllt“ ist.

(BFH, Urteil vom 14.5.2014 – VIII R 25/11, BStBl. II 2014, 968)

Forderungen aus *schwebenden Geschäften* dürfen ebenso wie die Verbindlichkeiten hieraus nicht bilanziert werden.

Einzelne Bilanzpositionen

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind handelsrechtlich nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Bilanz auszuweisen, steuerrechtlich ist der Ausweis nach § 5 Abs. 4a EStG unzulässig.

149

Einzelne Bilanzpositionen

Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind handelsrechtlich nach § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB in der Bilanz auszuweisen, steuerrechtlich ist der Ausweis nach § 5 Abs. 4a EStG unzulässig.

Forderungsberichtigungen sind im Wege der Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 iVm Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 und 4 EStG bei dauerhaft zweifelhaften Forderungen zulässig.

150

Einzelne Bilanzpositionen

Rechnungsabgrenzungsposten sind Verrechnungsposten zur periodengerechten Gewinnermittlung und sollen Einnahmen und Ausgaben als Ertrag oder Aufwand demjenigen Wirtschaftsjahr zuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, § 5 Abs. 5 EStG).

151

Einzelne Bilanzpositionen

Rechnungsabgrenzungsposten sind Verrechnungsposten zur periodengerechten Gewinnermittlung und sollen Einnahmen und Ausgaben als Ertrag oder Aufwand demjenigen Wirtschaftsjahr zuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, § 5 Abs. 5 EStG).

Die Ausgaben oder Einnahmen müssen Aufwand oder Ertrag „für eine bestimmte Zeit“ nach dem Stichtag darstellen. Daher sind Reklameaufwendungen für ein neues Produkt nicht passiv abzugrenzen, weil der zeitliche Nutzen nicht einmal aufgrund einer Schätzung feststeht.

152

Einzelne Bilanzpositionen

Verbindlichkeiten sind auszuweisen, wenn am Bilanzstichtag die Verpflichtung zu einer auch der Höhe nach bestimmten Leistung gegenüber einem Dritten besteht.

153

Einzelne Bilanzpositionen

Verbindlichkeiten sind auszuweisen, wenn am Bilanzstichtag die Verpflichtung zu einer auch der Höhe nach bestimmten Leistung gegenüber einem Dritten besteht.

Die Verbindlichkeit muss wirtschaftlich verursacht und dem Grunde und der Höhe nach gewiss sein.

154

Einzelne Bilanzpositionen

Verbindlichkeiten sind auszuweisen, wenn am Bilanzstichtag die Verpflichtung zu einer auch der Höhe nach bestimmten Leistung gegenüber einem Dritten besteht.

Die Verbindlichkeit muss wirtschaftlich verursacht und dem Grunde und der Höhe nach gewiss sein.

Auf die Fälligkeit oder die Geltendmachung der Forderung kommt es nicht an. Verbindlichkeiten aus schwebenden Geschäften sind nicht auszuweisen.

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen weisen dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, aber bereits verursachte Verbindlichkeiten aus und haben ebenso wie Verbindlichkeiten Schuldcharakter.

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen weisen dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, aber bereits verursachte Verbindlichkeiten aus und haben ebenso wie Verbindlichkeiten Schuldcharakter.

Eine Rückstellung kann nur für solche Aufwendungen gebildet werden, die in der Vergangenheit wirtschaftlich veranlasst sind.

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen weisen dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, aber bereits verursachte Verbindlichkeiten aus und haben ebenso wie Verbindlichkeiten Schuldcharakter.

Eine Rückstellung kann nur für solche Aufwendungen gebildet werden, die in der Vergangenheit wirtschaftlich veranlasst sind.

Für künftige Aufwendungen scheidet eine Rückstellung aus.

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen weisen dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewisse, aber bereits verursachte Verbindlichkeiten aus und haben ebenso wie Verbindlichkeiten Schuldcharakter.

Eine Rückstellung kann nur für solche Aufwendungen gebildet werden, die in der Vergangenheit wirtschaftlich veranlasst sind.

Für künftige Aufwendungen scheidet eine Rückstellung aus.

Dies gilt insbesondere, wenn die künftigen Aufwendungen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind (§ 5 Abs. 4b EStG).

Einzelne Bilanzpositionen

Die **Auflösung von Rückstellungen** ist gewinnerhöhend, wenn das Ereignis wegfällt, das zur Rückstellungsbildung geführt hatte (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB); erfolgsneutral, wenn die Aufwendungen tatsächlich anfallen und mit der Rückstellung verrechnet werden.

§ 249 HGB Rückstellungen

(1)¹ Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden.

²Ferner sind Rückstellungen zu bilden für

1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

(2) ¹Für andere als die in Absatz 1 bezeichneten Zwecke dürfen Rückstellungen nicht gebildet werden. ²Rückstellungen dürfen nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist.

Einzelne Bilanzpositionen

Die Bildung einer **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** setzt eine betrieblich veranlasste, aber ungewisse Verpflichtung gegenüber einem Dritten voraus, die mit hinreichender Wahrscheinlichkeit entstehen und zu einer Inanspruchnahme des Steuerpflichtigen führen wird, und die ihre wirtschaftliche Verursachung im Zeitraum vor dem Bilanzstichtag findet.

(BFH, Urteil vom 22.8.2012 – X R 23/10, BStBl II 2013, 76, Rn 16)

Einzelne Bilanzpositionen

Erforderlich ist, dass ein konkretes Handeln innerhalb eines bestimmten Zeitraums vorgeschrieben ist und sich Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung ergeben.

(BFH, Urteil vom 6.2.2013 – I R 62/11, BStBl. II 2013, 954)

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a EStG steuerrechtlich nicht gebildet werden.

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a EStG steuerrechtlich nicht gebildet werden.

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: siehe § 5 Abs. 4 EStG.

165

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a EStG steuerrechtlich nicht gebildet werden.

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: siehe § 5 Abs. 4 EStG.

Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen: siehe § 5 Abs. 3 EStG.

166

Einzelne Bilanzpositionen

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nach § 5 Abs. 4a EStG steuerrechtlich nicht gebildet werden.

Rückstellungen für Jubiläumszuwendungen: siehe § 5 Abs. 4 EStG.

Rückstellungen für Schutzrechtsverletzungen: siehe § 5 Abs. 3 EStG.

Pensionsrückstellungen: siehe § 6a EStG

Einzelne Bilanzpositionen

Rücklagen stellen Eigenkapital dar.

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(1)¹ Die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven kann in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden. ²Voraussetzung ist, dass

1. ein Wirtschaftsgut des Anlage- oder Umlaufvermögens infolge höherer Gewalt oder infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen ausscheidet,

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(1)¹ Die Gewinnverwirklichung durch Aufdeckung stiller Reserven kann in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung vermieden werden. ²Voraussetzung ist, dass

2. innerhalb einer bestimmten Frist ein funktionsgleiches Wirtschaftsgut (Ersatzwirtschaftsgut) angeschafft oder hergestellt wird, auf dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten die aufgedeckten stillen Reserven übertragen werden, und

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(2) ¹ Höhere Gewalt liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut infolge von Elementarereignissen wie z. B. Brand, Sturm oder Überschwemmung sowie durch andere unabwendbare Ereignisse wie z. B. Diebstahl oder unverschuldeten Unfall ausscheidet; eine Mithaftung auf Grund Betriebsgefahr ist unschädlich. ²Fälle eines behördlichen Eingriffs sind z. B. Maßnahmen zur Enteignung oder Inanspruchnahme für Verteidigungszwecke.

171

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(3) ¹ Bei einem ausgeschiedenen Betriebsgrundstück mit aufstehendem Gebäude können beim Grund und Boden und beim Gebäude aufgedeckte stille Reserven jeweils auf neu angeschafften Grund und Boden oder auf ein neu angeschafftes oder hergestelltes Gebäude übertragen werden.

...

172

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(4) ¹Soweit am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, noch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde, kann in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine steuerfreie Rücklage gebildet werden, wenn zu diesem Zeitpunkt eine Ersatzbeschaffung ernstlich geplant und zu erwarten ist.

...

173

R 6.6 EStH**Übertragung stiller Reserven bei Ersatzbeschaffung**

(4) ... ³Eine Rücklage, die auf Grund des Ausscheidens eines beweglichen Wirtschaftsgutes gebildet wurde, ist am Schluss des ersten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres gewinnerhöhend aufzulösen, wenn bis dahin ein Ersatzwirtschaftsgut weder angeschafft noch hergestellt worden ist.

...

174

Einzelne Bilanzpositionen

Beispiel: Anschaffung Maschine in 01 zum Preis von 18.000,- €. Anfang 03 wird Maschine durch Kurzschluss zerstört. Versicherung zahlt 22.000,- €, und zwar inklusive Vergütung für Produktionsausfall in Höhe von 2.000,- €. In 04 wird Ersatzmaschine für 15.000,- € angeschafft.

175

Einzelne Bilanzpositionen

Berechnung eigentlicher Ertrag:

| | |
|--|-------------------|
| Versicherungszahlung | 22.000,- € |
| ./. Buchwert Maschine zum 31.12.02 bei fünfjähriger Nutzungsdauer: (18.000,- € ./ 7.200,- € =) | <u>10.800,- €</u> |
| Ertrag: | 11.200,- € |

Davon sind in 03 aber nur 2.000,- € zu versteuern als derjenige Versicherungsbetrag, der den Produktionsausfall betrifft. Hinsichtlich des restlichen Betrages (9.200,- €) ist eine Rücklagenbildung zulässig.

176

Einzelne Bilanzpositionen

Wird für das Ersatzwirtschaftsgut nur ein Teil der Entschädigung verwendet, so können die aufgedeckten stillen Reserven auch nur anteilig auf dieses Ersatzwirtschaftsgut übertragen werden.

| | |
|--|------------|
| Versicherungszahlung ohne Produktionsausfall | 20.000,- € |
| Kaufpreis Ersatzmaschine | 15.000,- € |
| Prozentsatz: | 75 % |

177

Einzelne Bilanzpositionen

| | |
|--|------------------|
| aufgedeckte stille Reserven (20.000,- ./ 10.800,-) | 9.200,- € |
| davon 75 % | 6.900,- € |
| Kaufpreis Ersatzmaschine | 15.000,- € |
| ./ . anteilige aufgedeckte stille Reserven | <u>6.900,- €</u> |
| Bilanzansatz für Ersatzmaschine | 8.100,- € |

Hinsichtlich des Restbetrages (9.200,- ./ 6.900,- = 2.300,- €) ist eine gewinnerhöhende Auflösung der Rücklage vorzunehmen.

178

Einzelne Bilanzpositionen

Kapital

Einzelunternehmen: Differenz der Aktiva und der übrigen Passiva ohne Gewinn.

Einzelne Bilanzpositionen

Kapital

Einzelunternehmen: Differenz der Aktiva und der übrigen Passiva ohne Gewinn.

Personengesellschaften: Für jeden Gesellschafter werden ein festes Kapitalkonto, auf dem die Einlage gebucht wird, und ein variables Kapitalkonto geführt, auf dem Gewinn- und Verlustanteile sowie Einlagen und Entnahmen gebucht werden.

Einzelne Bilanzpositionen

Kapital

Kapitalgesellschaften: Es existiert die Position „gezeichnetes Kapital“ (§ 266 Abs. 3 A I HGB), das nach § 272 Abs. 1 Satz 1 HGB mit dem Nennbetrag anzusetzen ist. Ansonsten wird weiteres Eigenkapital in der Kapitalrücklage (§ 272 Abs. 2 HGB) und in der Gewinnrücklage (§ 272 Abs. 3 HGB) ausgewiesen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 255 HGB Bewertungsmaßstäbe

(1) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Anschaffungspreisminderungen, die dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können, sind abzusetzen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 255 HGB Bewertungsmaßstäbe

(2) ¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie angemessene Teile der Materialgemeinkosten, der Fertigungsgemeinkosten und des Werteverzehrs des Anlagevermögens, soweit dieser durch die Fertigung veranlasst ist. ...

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Herstellung liegt vor bei

- Ersterstellung

185

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Herstellung liegt vor bei

- Ersterstellung
- Zweiterstellung

186

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Herstellung liegt vor bei

- Erstherstellung
- Zweitherstellung im Falle von
 - Vollverschleiß

187

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Herstellung liegt vor bei

- Erstherstellung
- Zweitherstellung im Falle von
 - Vollverschleiß
 - Schaffung eines neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (Anbau, Aufstockung)

188

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Herstellung liegt vor bei

- Erstherstellung
- Zweitherstellung im Falle von
 - Vollverschleiß
 - Schaffung eines neuen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (Anbau, Aufstockung)
 - Besonders umfassenden Erweiterungen, wenn der Wert der Baumaßnahme den Verkehrswert der Altbausubstanz übersteigt.

189

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Erweiterung liegt vor bei

- Vergrößerung der Nutzfläche

190

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Erweiterung liegt vor bei

- Vergrößerung der Nutzfläche
- Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile, sofern es keine Betriebsvorrichtungen sind.

191

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts gegenüber dem ursprünglichen Zustand zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung durch den Steuerpflichtigen wesentlich erhöht wird.

192

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn der Gebrauchswert des Wirtschaftsguts gegenüber dem ursprünglichen Zustand zum Zeitpunkt der Anschaffung/Herstellung durch den Steuerpflichtigen wesentlich erhöht wird.

Bei Wohngebäuden ist eine Standardanhebung erforderlich, etwa vom einfachen Standard zu einem mittleren Standard, was erfordert, dass mindestens drei der vier Ausstattungsbereiche Heizung, Sanitär, Elektro oder Fenster nicht nur eine Modernisierung, sondern eine deutliche Funktionserweiterung erfahren, durch die der Wohnkomfort insgesamt deutlich gesteigert wird.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

Bei betrieblich genutzten Grundstücken kommt es darauf an, ob bauliche Veränderungen vor dem Hintergrund der betrieblichen Zielsetzung zu einer höherwertigen Nutzbarkeit des Wirtschaftsguts führen.

Insgesamt hierzu Kulosa in Schmidt, EStG, § 6 Rn 162 ff.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

- 1a. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 Prozent der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

²Zu diesen Aufwendungen gehören nicht die Aufwendungen für Erweiterungen im Sinne des § 255 Absatz 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, **vermindert um die Absetzungen für Abnutzung**, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

(1) ¹Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, ist jeweils für ein Jahr der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen). ²Die Absetzung bemisst sich hierbei nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

³Als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Geschäfts- oder Firmenwerts eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft gilt ein Zeitraum von 15 Jahren. ⁴Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts vermindert sich für dieses Jahr der Absetzungsbeitrag nach Satz 1 um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

⁶Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen es wirtschaftlich begründet ist, die Absetzung für Abnutzung nach Maßgabe der Leistung des Wirtschaftsguts vorzunehmen, kann der Steuerpflichtige dieses Verfahren statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen anwenden, wenn er den auf das einzelne Jahr entfallenden Umfang der Leistung nachweist.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

⁷Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung sind zulässig; soweit der Grund hierfür in späteren Wirtschaftsjahren entfällt, ist in den Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 eine entsprechende Zuschreibung vorzunehmen.

201

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

(2) ¹Bei beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die nach dem 31. Dezember 2019 und vor dem 1. Januar 2022 angeschafft oder hergestellt worden sind, kann der Steuerpflichtige statt der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen die Absetzung für Abnutzung in fallenden Jahresbeträgen bemessen.

202

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 7 Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung

(1) ...³Werbungskosten sind auch

7. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung, Sonderabschreibungen nach § 7b und erhöhte Absetzungen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. ...²Ist der Teilwert auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

1. ...⁴Wirtschaftsgüter, die bereits am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zum Anlagevermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, sind in den folgenden Wirtschaftsjahren gemäß Satz 1 anzusetzen, es sei denn, der Steuerpflichtige weist nach, dass ein niedrigerer Teilwert nach Satz 2 angesetzt werden kann.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

2. Andere als die in Nummer 1 bezeichneten Wirtschaftsgüter des Betriebs (Grund und Boden, Beteiligungen, Umlaufvermögen) sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um Abzüge nach § 6b und ähnliche Abzüge, anzusetzen.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

2. ... ²Ist der Teilwert (Nummer 1 Satz 3) auf Grund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger, so kann dieser angesetzt werden. ³Nummer 1 Satz 4 gilt entsprechend.

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ¹Gewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. ²Entnahmen sind alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahres entnommen hat. ...

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen

(1) ... ⁸Einlagen sind alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahres zugeführt hat ...

Bewertung und Abschreibung von Wirtschaftsgütern

§ 6 Bewertung

(1) Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter, die nach § 4 Absatz 1 oder nach § 5 als Betriebsvermögen anzusetzen sind, gilt das Folgende:

4. Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind mit dem Teilwert anzusetzen ...
5. Einlagen sind mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen ...

Zurechnung von Wirtschaftsgütern

§ 39 AO

(1) Wirtschaftsgüter sind dem Eigentümer zuzurechnen.

211

Zurechnung von Wirtschaftsgütern

§ 39 AO

(2) Abweichend von Absatz 1 gelten die folgenden Vorschriften:

1. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Bei Treuhandverhältnissen sind die Wirtschaftsgüter dem Treugeber, beim Sicherungseigentum dem Sicherungsgeber und beim Eigenbesitz dem Eigenbesitzer zuzurechnen.

2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

212

Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Einen wirtschaftlichen Ausschluss in diesem Sinn nimmt die Rechtsprechung an, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse kein Herausgabeanspruch besteht oder der Herausgabeanspruch des zivilrechtlichen Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat ... Das beim zivilrechtlichen Eigentümer verbleibende Verfügungsrecht, insbesondere das Recht zur Belastung und Veräußerung, schließt wirtschaftliches Eigentum eines anderen nicht aus, denn entscheidend ist der wirtschaftliche Ausschluss des Eigentümers von der Einwirkung auf die Sache ...

(BFH, Urteil vom 18.07.2001 – X R 23/99, BStBl. II 2002, 281)

Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Der schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigte hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut.

(BFH, Urteil vom 12.04.2000 – X R 20/99, BFH/NV 2001, 9, 10)

Zurechnung von Wirtschaftsgütern

Gebäude auf fremdem Grund und Boden sind nur dann dem Erbauer zuzurechnen, wenn er diese in Ausübung eines dinglichen Rechts an dem Grundstück oder nur zu einem vorübergehenden Zweck errichtet hat.

(Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 39 Tz. 77)

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Eröffnungsbilanz 01.01.01

| | | | |
|--------------|--------|---------|--------|
| Bankguthaben | 50.000 | Kapital | 50.000 |
| | 50.000 | | 50.000 |

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Eröffnungsbilanz 01.01.01

| | | | |
|--------------|--------|---------|--------|
| Bankguthaben | 50.000 | Kapital | 50.000 |
| <hr/> | | <hr/> | |
| | 50.000 | | 50.000 |

Besondere Geschäftsvorfälle in 01

| | | |
|-----------|--|--------|
| Entnahmen | | 70.000 |
| Einlagen | | 30.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

217

217

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Bilanz zum 31.12.01

| | | | |
|----------------------|---------|-------------------|---------|
| Geschäftseinrichtung | 30.000 | Verbindlichkeiten | 320.000 |
| Waren | 310.000 | Kapital | ? |
| Forderungen | 104.000 | Gewinn | ? |
| Bank | 5.000 | | |
| Kasse | 1.000 | | |
| <hr/> | | <hr/> | |
| | 450.000 | | 450.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

218

218

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Kapitalentwicklung**

Kapital 1.1.01

219

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Kapitalentwicklung**

Kapital 1.1.01

50.000

220

| Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV | |
|--|--------|
| Kapitalentwicklung | |
| Kapital 1.1.01 | 50.000 |
| ./. Entnahmen | |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 221

221

| Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV | |
|--|--------|
| Kapitalentwicklung | |
| Kapital 1.1.01 | 50.000 |
| ./. Entnahmen | 70.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend Unternehmenssteuerrecht 222

222

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Kapitalentwicklung**

| | |
|----------------|--------|
| Kapital 1.1.01 | 50.000 |
| ./. Entnahmen | 70.000 |
| + Einlagen | |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

223

223

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Kapitalentwicklung**

| | |
|----------------|--------|
| Kapital 1.1.01 | 50.000 |
| ./. Entnahmen | 70.000 |
| + Einlagen | 30.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

224

224

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Kapitalentwicklung**

| | |
|------------------|---------------|
| Kapital 1.1.01 | 50.000 |
| ./. Entnahmen | 70.000 |
| + Einlagen | <u>30.000</u> |
| Kapital 31.12.01 | 10.000 |

225

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV**Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich**

Reinvermögen 31.12.01

226

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-----------------------|-------------|---------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |

227

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | |

228

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |
| + Entnahmen | | |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

231

231

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |
| + Entnahmen | | 70.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

232

232

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |
| + Entnahmen | | 70.000 |
| ./. Einlagen | | |

233

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |
| + Entnahmen | | 70.000 |
| ./. Einlagen | | <u>30.000</u> |

234

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

| | | |
|-------------------------|-------------|---------------|
| Reinvermögen 31.12.01 | 450.000 | |
| | ./. 320.000 | 130.000 |
| ./. Reinvermögen 1.1.01 | | <u>50.000</u> |
| Vorläufiger Gewinn | | 80.000 |
| + Entnahmen | | 70.000 |
| ./. Einlagen | | <u>30.000</u> |
| Gewinn | | 120.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

235

235

Gewinnermittlung mittels Bilanz und GuV

Endgültige Bilanz zum 31.12.01

| | | | |
|----------------------|----------------|-------------------|----------------|
| Geschäftseinrichtung | 30.000 | Verbindlichkeiten | 320.000 |
| Waren | 310.000 | Kapital | 10.000 |
| Forderungen | 104.000 | Gewinn | 120.000 |
| Bank | 5.000 | | |
| Kasse | 1.000 | | |
| | <u>450.000</u> | | <u>450.000</u> |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

236

236

Gewinn- und Verlustrechnung 1.1.-31.12.01

| | | |
|---|-----------------|--------------------|
| Umsatzerlöse | 784.416,93 € | |
| Sonstige betriebliche Erträge | | |
| - Eigenverbrauch | 716,04 € | |
| - Zinsen | 613,41 € | 785.746,38 € |
| Materialaufwand | | |
| - Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren | ./ 336.380,46 € | ./ 336.380,46 € |
| Personalaufwand | | |
| - Löhne und Gehälter | ./ 256.061,35 € | |
| - Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung | ./ 24.010,47 € | ./ 280.071,82 € |
| Abschreibungen | | |
| - Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen | ./ 12.868,35 € | ./ 12.868,35 € |
| Sonstige betriebliche Aufwendungen | | |
| - Raumkosten | ./ 21.380,51 € | |
| - Grundstücksaufwendungen | ./ 11.051,44 € | |
| - Versicherungen, Beiträge und Abgaben | ./ 21.917,40 € | |
| - Reparaturen und Instandhaltungen | ./ 55.677,17 € | |
| - Fahrzeugkosten | ./ 2.386,79 € | |
| - Werbe- und Reisekosten | ./ 16.036,92 € | |
| - Sonstige betriebliche Kosten | ./ 43.070,72 € | ./ 171.520,95 € |
| Zinsen | ./ 7.797,03 € | ./ 7.797,03 € |
| Gewinn/ Verlust | | 22.892,23 € |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

237

237

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

| | | |
|---|----------------------|-----------------------|
| Betriebseinnahmen | | |
| Einnahmen | 24.054,21 € | |
| Privatanteile | 856,72 € | |
| Neutrale Erträge | 9,05 € | |
| Umsatzsteuer | <u>60,32 €</u> | 24.980,30 € |
| Betriebsausgaben | | |
| Raumkosten | | ./ 841,90 € |
| Steuern, Versicherungen und Beiträge | | ./ 224,16 € |
| Fahrzeugkosten | | |
| - Kraftfahrzeugversicherung | ./ 1.807,50 € | |
| - Sonstige Fahrzeugkosten | <u>./ 1.884,26 €</u> | ./ 3691,76 € |
| Werbe- und Reisekosten | | ./ 141,61 € |
| Instandhaltung und Werkzeuge | | ./ 696,14 € |
| Abschreibungen | | |
| - Abschreibungen auf Anlagevermögen | ./ 3.940,73 € | |
| - Abschreibungen auf geringwertige Wirtschaftsgüter | <u>./ 347,15 €</u> | ./ 4.287,88 € |
| Verschiedene Kosten | | ./ 19.457,33 € |
| Vorsteuer | | <u>./ 12.373,79 €</u> |
| Summe Betriebsausgaben | | 41.714,57 € |
| Gewinn/ Verlust | | ./ 16.734,27 € |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

238

238

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) steht der Bildung gewillkürten Betriebsvermögens nicht entgegen (Änderung der Rechtsprechung; zuletzt: BFH-Urteil vom 7. Oktober 1982 IV R 32/80, BFHE 137, 19, BStBl II 1983, 101)..

(BFH, Urteil vom 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl II 2004, 985)

Gewinnermittlung nach KStG

§ 7 Grundlagen der Besteuerung

(1) Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen.

(2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25.

...

Gewinnermittlung nach KStG

§ 7 Grundlagen der Besteuerung

(3) ¹Die Körperschaftsteuer ist eine Jahressteuer.²Die Grundlagen für ihre Festsetzung sind jeweils für ein Kalenderjahr zu ermitteln.³Besteht die unbeschränkte oder beschränkte Steuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der jeweiligen Steuerpflicht.

(4) ¹Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen.

Gewinnermittlung nach KStG

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ...

Gewinnermittlung nach KStG

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ...

(2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

...

Gewinnermittlung nach KStG

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ...

Gewinnermittlung nach KStG

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(3)...²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ...

Gewinnermittlung nach KStG

BFH, Urteil v. 8.8.2001 – I R 106/99, BStBl. II 2003, 487:

„Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Urteile vom 4. Dezember 1996 I R 54/95, BFHE 182, 123; vom 8. Juli 1998 I R 123/97, BFHE 186, 540) verfügen Kapitalgesellschaften steuerlich gesehen über keine außerbetriebliche Sphäre. Aufgrund dessen gehören die von der Klägerin ausgeübten Devisentermingeschäfte zum Betriebsvermögen und stellen die von ihr hieraus erlittenen Verluste ebenso wie die Kursverluste Betriebsausgaben dar; ...“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 105:

„Gegenstand einer vGA kann jeder Vermögensnachteil einer Körperschaft sein, sei es in Form einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung. Ohne die vGA wäre das Vermögen stets größer, als es aufgrund der vGA tatsächlich ist. ...“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 108:

„Das Vermögen einer Gesellschaft wird durch jede Leistung der Gesellschaft gemindert, die in der StBil. den Wert eines Aktivpostens mindert oder eines Passivpostens erhöht und die nicht im Wege des Vorteilsausgleichs ... kompensiert wird.“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 110:

„Erbringt die Gesellschaft Leistungen, für die sie nicht angemessen vergütet wird, liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Die verhinderte Vermögensmehrung zeichnet sich durch den Verzicht auf BE aus, wie zB bei einer verbilligten oder unentgeltlichen Veräußerung oder Nutzungsüberlassung von WG oder der zinslosen Voraus von Tantiemen.“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 106:

„Die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung muss auf einer der Gesellschaft stl. zurechenbaren Handlung beruhen (vgl. BFH v. 14.10.1992 - I R 17/92, BStBl. II 1993, 352).“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 106:

„Zu den der Gesellschaft zurechenbaren Handlungen gehören in Anlehnung an BFH v. 14.10.1992 - I R 17/92, BStBl. II 1993, 352:

▶ Handlungen der Gesellschaftsorgane, insbes. des Geschäftsleiters, und Beschlüsse der Gesellschaftsorgane: Die Gesellschaft muss sich das Handeln des Geschäftsführers in jedem Fall zurechnen lassen ..., gleichgültig, ob die Gesellschafterversammlung zustimmt oder ihre Zustimmung verweigert, der Geschäftsleiter gegen seine Pflichten verstößt oder er mit seinem Handeln einen Straftatbestand erfüllt ...“ (§ 40 AO!)

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

251

251

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 106:

„Zu den der Gesellschaft zurechenbaren Handlungen gehören in Anlehnung an BFH v. 14.10.1992 - I R 17/92, BStBl. II 1993, 352:

▶ Handlungen der beherrschenden Gesellschafter, die unter Überschreitung der Kompetenz für die Gesellschaft vorgenommen werden ...“

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

252

252

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 106:

„Zu den der Gesellschaft zurechenbaren Handlungen gehören
in Anlehnung an BFH v. 14.10.1992 - I R 17/92, BStBl. II 1993,
352:

- ▶ Handlungen der beherrschenden Gesellschafter, die unter
Überschreitung der Kompetenz für die Gesellschaft vorgenom-
men werden ...
- ▶ Handlungen nicht beherrschender Gesellschafter oder
nahe-stehender Personen, wenn die Organe der Gesellschaft
ihnen durch ein Tun oder Unterlassen die Möglichkeit
verschafft haben, über Gesellschaftsvermögen zu disponieren
...“

253

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG,
Anm. 132:

„Der I. Senat des BFH nimmt eine Veranlassung durch das
Gesellschaftsverhältnis an, wenn die zwischen Gesellschafter
(oder der ihm nahestehenden Person) und Gesellschaft getrof-
fene Vereinbarung nicht dem entspricht, was fremde Dritte
miteinander vereinbaren oder vereinbart hätten. Dieses Krite-
rium zur Abgrenzung der betrieblichen von der gesellschafts-
rechtl. Veranlassung erfordert einen Fremdvergleich. Der
Fremdvergleich lässt sich als Instrument, Hilfsmittel oder Vehi-
kel zur Feststellung einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung
auffassen.“

254

Gewinnermittlung nach KStG

§ 8 Ermittlung des Einkommens

(3) ... ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht.⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat.⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert.⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG, Anm. 60:

„... § 8 Abs. 3 Sätze 3 ff. ist Teil des vom Gesetzgeber des JStG 2007 verfolgten Konzepts, die zwischen der Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft korrespondierende Besteuerung von vGA und verdeckten Einlagen zu regeln. ...“

Gewinnermittlung nach KStG

Wilk in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8 KStG, Anm. 333:

„Die verdeckte Einlage zeichnet sich auf der Grundlage der BFH-Rspr. (s. Anm. 330) tatbestandsmäßig im Wesentlichen dadurch aus, dass der Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der KapGes. einen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat.“

257

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(2) ¹Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

258

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Der in § 15 Abs. 2 EStG für das Einkommensteuerrecht definierte Begriff des Gewerbebetriebs ist nicht mit in anderen Gesetzen verwendeten Gewerbebegriffen identisch, weil bei der steuerrechtlichen Definition die Gewinnerzielungsabsicht verstärkt im Vordergrund steht.

259

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betätigung setzt eine gewisse Aktivität des Steuerpflichtigen voraus, die bei einer völligen Passivität des Steuerpflichtigen nicht vorliegt .

260

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betätigung setzt eine gewisse Aktivität des Steuerpflichtigen voraus, die bei einer völligen Passivität des Steuerpflichtigen nicht vorliegt .

Besonderheiten:

261

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betätigung setzt eine gewisse Aktivität des Steuerpflichtigen voraus, die bei einer völligen Passivität des Steuerpflichtigen nicht vorliegt .

Besonderheiten:

- Verbotene, sittenwidrige oder strafbare Handlungen (Glücksspiel, Prostitution),

262

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Betätigung setzt eine gewisse Aktivität des Steuerpflichtigen voraus, die bei einer völligen Passivität des Steuerpflichtigen nicht vorliegt .

Besonderheiten:

- Verbotene, sittenwidrige oder strafbare Handlungen (Glücksspiel, Prostitution),
- Ausübung hoheitlicher Gewalt und die Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben (Schiffslotsen).

263

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

264

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerinitiative, die ein Steuerpflichtiger dann entfaltet, wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt, d.h. die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen trifft oder zumindest treffen kann.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerinitiative, die ein Steuerpflichtiger dann entfaltet, wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt, d.h. die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen trifft oder zumindest treffen kann.

Problem: Preis- oder Gebietsvorgaben, zB bei Vertretern

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerinitiative, die ein Steuerpflichtiger dann entfaltet, wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt, d.h. die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen trifft oder zumindest treffen kann.

Problem: Wettbewerbsverbote

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

267

267

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerinitiative, die ein Steuerpflichtiger dann entfaltet, wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt, d.h. die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen trifft oder zumindest treffen kann.

Problem: Mitspracherecht des Auftragsgebers bei der Ausgestaltung

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

268

268

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerinitiative, die ein Steuerpflichtiger dann entfaltet, wenn er den Betrieb nach dem Gesamtbild der Umstände betreibt, d.h. die maßgebenden unternehmerischen Entscheidungen trifft oder zumindest treffen kann.

Problem: Faktische Zwänge

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

269

269

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- Unternehmerinitiative:

Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse, zB persönliche Abhängigkeit; Weisungsgebundenheit hinsichtlich Ort, Zeit und Inhalt der Tätigkeit; feste Arbeitszeiten; Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort; feste Bezüge; Urlaubsanspruch; Anspruch auf sonstige Sozialleistungen; Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall; Überstundenvergütung; keine Pflicht zur Beschaffung von Arbeitsmitteln; Eingliederung in den Betrieb; Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolges
(BFH, Urteil vom 14.6.1985 – VI R 150-152/82, BStBl. II 1985, 661 [663])

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

270

270

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbstständigkeit: Durch dieses Tatbestandsmerkmal soll die gewerbliche Tätigkeit von der nichtselbständigen Arbeit im Sinne des § 19 abgegrenzt werden.

Erforderlich sind:

- Unternehmerrisiko, welches der Steuerpflichtige dann trägt, wenn er die Tätigkeit auf eigene Rechnung und eigene Gefahr ausübt, ihm also einerseits der Gewinn zuzurechnen ist, er aber andererseits auch durch Verluste belastet wird.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- Unternehmerrisiko:
 - Erforderlich ist eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert .
(BFH, Urteil vom 28.10.1999 – VIII R 66-70/97 BStBl. 2000, 183 [184])
 - Nicht ausreichend ist eine bloße Beteiligung am Erfolg des Unternehmens in Form einer gewinnabhängigen Tantieme oder einer allgemeinen Gewinnbeteiligung.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die *Absicht* hat, die Betätigung zu wiederholen.

(BFH, Urteil vom 21.8.1985 – I R 60/80 , BStBl. II 1986, 88)

273

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die *Absicht* hat, die Betätigung zu wiederholen.

(BFH, Urteil vom 21.8.1985 – I R 60/80 , BStBl. II 1986, 88)

Die Nachhaltigkeit darf nicht nur auf der Beschaffungsseite vorliegen (Ankauf).

(BFH, Urteil vom 4.3.1993 – IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728; vom 26. April 2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634 zu ebay)

274

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit:

- *Betätigt sich der Steuerpflichtige tatsächlich wiederholt, so ist die Wiederholungsabsicht zu vermuten, es sei denn, dass sich aus den tatsächlichen Umständen ableiten lässt, dass der Steuerpflichtige keine Wiederholungsabsicht hatte und die jeweiligen Tätigkeiten stets aufgrund eines neuen Entschlusses durchführt.*

(BFH, Urteil vom 4.3.1993 – IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit:

- Eine ununterbrochene und dauerhafte Tätigkeit ist nicht erforderlich.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit:

- Eine ununterbrochene und dauerhafte Tätigkeit ist nicht erforderlich.
- Eine nur gelegentliche Betätigung mit Wiederholungsabsicht kann ausreichen, zB beim Verkauf von Gegenständen auf Flohmärkten oder von Sammlerstücken auf Sammlerbörsen (aA zu Sammlern unter Rückgriff auf den Typus eines Händlers BFH, Urteil vom 29.6.1987 – X R 23/82, BStBl. II 1987, 744; heute abstellend auf den Umfang der Tätigkeit BFH, Urteil vom 26. April 2012 – V R 2/11, BStBl. II 2012, 634 zu ebay).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nachhaltigkeit:

- *Fehlt die Wiederholung*, weil der Steuerpflichtige zum Beispiel alsbald einsieht, dass sein Vorhaben unrentabel ist, so liegt gleichwohl Nachhaltigkeit vor, wenn er mit Wiederholungsabsicht gehandelt hat.
- *Hat der Steuerpflichtige keine Wiederholungsabsicht*, weil er zum Beispiel nur eine einmalige Gewinnchance nutzen will, liegt keine Nachhaltigkeit vor.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Gewinnerzielungsabsicht soll einkommensteuerrechtlich relevante Betätigungen von einkommensteuerrechtlich irrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen, insbesondere von der sogenannten Liebhaberei.

279

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Gewinnerzielungsabsicht soll einkommensteuerrechtlich relevante Betätigungen von einkommensteuerrechtlich irrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen, insbesondere von der sogenannten Liebhaberei.

Sie ist eine innere Tatsache, auf die nur aus den äußeren Umstände geschlossen werden kann.

280

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Gewinnerzielungsabsicht soll einkommensteuerrechtlich relevante Betätigungen von einkommensteuerrechtlich irrelevanten Tätigkeiten abzugrenzen, insbesondere von der sogenannten Liebhaberei.

Sie ist eine innere Tatsache, auf die nur aus den äußeren Umstände geschlossen werden kann.

Sofern sich der Steuerpflichtige ernsthaft betätigt und der Betrieb auch nach seiner Wesensart grundsätzlich geeignet ist, Gewinne zu erzielen, so spricht der Beweis des ersten Anscheins für das Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht, und zwar auch bei Verlusten in der Anlaufzeit.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Gewinnerzielungsabsicht entfällt nachträglich, wenn der Steuerpflichtige eine nur verlustbringende Tätigkeit über eine Anlaufzeit hinaus unverändert fortsetzt, weil dies dafür spricht, dass die Betätigung fortan nicht mehr zur Gewinnerzielung, sondern nur noch aus persönlichen Gründen ausgeübt wird.

(BFH, Urteil vom 23.5.1985 – IV R 84/82, BStBl II 1985, 515; Urteil vom 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einen gegen die Gewinnerzielungsabsicht sprechenden Beweis des ersten Anscheins nimmt die Rechtsprechung für solche Betätigungen an, die auf die Erzielung von steuerrechtlich relevanten Verlusten ausgerichtet sind.

(BFH, Urteil vom 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrifft die persönliche Zurechnung der Einkünfte.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrifft die persönliche Zurechnung der Einkünfte.

- *Die Beteiligung am allgemeinen Verkehr* erfordert, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er diese also jedermann anbietet und für den potentiellen Kunden seine Bereitschaft zu erkennen gibt, für ihn tätig zu werden (BFH, Urteil vom 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182 zur Werbung durch Berufssportler).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betrifft die persönliche Zurechnung der Einkünfte.

- *Die Beteiligung am allgemeinen Verkehr* erfordert, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach außen hin in Erscheinung tritt, er diese also jedermann anbietet und für den potentiellen Kunden seine Bereitschaft zu erkennen gibt, für ihn tätig zu werden (BFH, Urteil vom 3.11.1982 – I R 39/80, BStBl. II 1983, 182 zur Werbung durch Berufssportler).

Das Herantreten an einen beschränkten Kundenkreis reicht ebenso wie das Tätigwerden für nur einen Vertragspartner.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- *Die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr* erfordert eine Teilnahme am Leistungs- oder Gütertausch.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- *Die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr* erfordert eine Teilnahme am Leistungs- oder Gütertausch.

Das ist nicht der Fall, wenn der Steuerpflichtige nur Leistungen anderer entgegennimmt.

(BFH, Urteil vom 6.6.1973 – I R 203/71 BStBl. II 1973, 727 zum Einsammeln von Pfandflaschen; Urteil vom 16.9.1970 – I R 133/68 BStBl. II 1970, 865 zum Lottospieler)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Keine Land- und Forstwirtschaft und keine Ausübung eines freien Berufes und keine sonstige freiberufliche Tätigkeit

Daraus folgt:

289

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Keine Land- und Forstwirtschaft und keine Ausübung eines freien Berufes und keine sonstige freiberufliche Tätigkeit

Daraus folgt:

- Subsidiarität der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

290

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Keine Land- und Forstwirtschaft und keine Ausübung eines freien Berufes und keine sonstige freiberufliche Tätigkeit

Daraus folgt:

- Subsidiarität der Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- Die übrigen Merkmale des Gewerbebetriebs müssen auch bei den Einkünften nach §§ 13 und 18 erfüllt sein.

291

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Land- und Forstwirtschaft ist die selbständige und nachhaltige Gewinnung und Verwertung von Pflanzen und Pflanzenteilen sowie von Walderzeugnissen mittels Nutzung der natürlichen Kräfte des Grund und Bodens mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

(BFH, Urteil vom 5.11.1981 – IV R 180/77, BStBl. II 1982, 158)

292

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Tierzucht ist die planmäßige Paarung von Tieren zur Erzeugung von Nachkommen.

Tierhaltung ist die Übernahme der Obhut über ein Tier .

293

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gehören:

294

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gehören:

- Einkünfte aus den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2,

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gehören:

- Einkünfte aus den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2,
- Einkünfte aus ähnlichen Berufen

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Zu den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit gehören:

- Einkünfte aus den Katalogberufen des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2,
- Einkünfte aus ähnlichen Berufen und
- Einkünfte aus einer selbständig ausgeübten wissenschaftlichen, künstlerischen, schriftstellerischen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3

Ein Angehöriger eines freien Berufs im Sinne der Sätze 1 und 2 ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist, dass er auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wie den Formulierungen in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und in § 18 Abs. 1 Nr.1 Satz 2 EStG zu entnehmen ist, kommt es für die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften nicht schlechthin auf Ausbildung und Vorbildung sowie Berufsbezeichnung des Steuerpflichtigen, sondern auf die Art der von ihm ausgeübten Tätigkeit an.

(BFH, Urteil vom 21.03.1995 – XI R 85/93, BStBl. II 1995, 732)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Selbständige Ärzte üben ihren Beruf grundsätzlich auch dann leitend und eigenverantwortlich aus, wenn sie ärztliche Leistungen von angestellten Ärzten erbringen lassen.

Voraussetzung dafür ist, dass sie aufgrund ihrer Fachkenntnisse durch regelmäßige und eingehende Kontrolle maßgeblich auf die Tätigkeit ihres angestellten Fachpersonals –patientenbezogen-- Einfluss nehmen, so dass die Leistung den "Stempel der Persönlichkeit" des Steuerpflichtigen trägt.

(BFH, Urteil vom 16.07.2014 – VIII R 41/12, BStBl. II 2015, 216)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wird eine natürliche Person gewerblich und freiberuflich tätig (**gemischte Tätigkeit**), so sind diese Betätigungen getrennt zu beurteilen, soweit sie sich leicht trennen lassen.

301

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Wird eine natürliche Person gewerblich und freiberuflich tätig (**gemischte Tätigkeit**), so sind diese Betätigungen getrennt zu beurteilen, soweit sie sich leicht trennen lassen.

Sich gegenseitig bedingende Tätigkeiten, die derart miteinander verflochten sind, dass nach der Verkehrsauffassung ein einheitlicher Betrieb anzunehmen ist, werden einheitlich erfasst (BFH, Urteil vom 21.4.1994 – IV R 99/93 BStBl. II 1994, 650). Ob Einkünfte nach § 15 oder nach § 18 vorliegen, richtet sich danach, welches Element der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (BFH, Urteil vom 24.4.1997 – IV R 60/95, BStBl. II 1997, 567).

302

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Bei Personengesellschaften ist dies anders!

303

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Bei Personengesellschaften ist dies anders!

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht,

304

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Keine private Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

305

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Keine private Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal.

Die Grenze zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblicher Betätigung ist dann überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.

(sog. Fruchtziehungsformel, grundlegend BFH, Urteil vom 2.11.1971 – VIII R 1/71 BStBl. II 1972, 360; Beschluss vom 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617).

306

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Ein *gewerblicher Grundstückshandel* liegt nach der von der Rechtsprechung entwickelten Drei-Objekt-Grenze vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - idR fünf Jahre - mehr als drei Objekte veräußert werden.

(Grundlegend BFH, Urteil vom 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244 (245); vom 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 (295 f.); Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292 f.)).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Ein *gewerblicher Grundstückshandel* liegt nach der von der Rechtsprechung entwickelten Drei-Objekt-Grenze vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - idR fünf Jahre - mehr als drei Objekte veräußert werden.

(Grundlegend BFH, Urteil vom 9.12.1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244 (245); vom 23.10.1987 – III R 275/83, BStBl. II 1988, 293 (295 f.); Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (292 f.)).

Die Drei-Objekt-Grenze ist keine Freigrenze, innerhalb derer stets von einer vermögensverwaltenden Tätigkeit auszugehen ist (BFH, Urteil vom 5.3.2008 - X R 48/06, BFH/NV 2008, 1463).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Als Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze kommen sämtliche selbständig verkehrsfähigen Objekte in Betracht, unabhängig von ihrer Größe, ihrem Wert oder ihrer Nutzungsart.

(BFH, Urteil vom 18.5.1999 – I R 118/97, BStBl. II 2000, 28; Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (293) mwN; Urteil vom 18.9.2002 - X R 108/96, BFH/NV 2003, 455)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Als Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze kommen sämtliche selbständig verkehrsfähigen Objekte in Betracht, unabhängig von Ihrer Größe, ihrem Wert oder ihrer Nutzungsart.

(BFH, Urteil vom 18.5.1999 – I R 118/97, BStBl. II 2000, 28; Beschluss vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291 (293) mwN; Urteil vom 18.9.2002 - X R 108/96, BFH/NV 2003, 455)

Dazu gehören auch Miteigentumsanteile an Wohneinheiten oder unbebauten Grundstücken.

(BFH, Urteil vom 7.12.1995 – IV R 112/92, BStBl. II 1996, 367)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Unabhängig von der Anzahl der veräußerten Objekte liegt ein gewerblicher Grundstückshandel immer vor, bei

- Veräußerung vor Bebauung, weil sich der Steuerpflichtige wie ein Bauunternehmer oder Händler verhält (BFH, Urteil vom 28.1.2009 – X R 35/07, BFH/NV 2009, 1249),

311

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Unabhängig von der Anzahl der veräußerten Objekte liegt ein gewerblicher Grundstückshandel immer vor, bei

- Veräußerung vor Bebauung, weil sich der Steuerpflichtige wie ein Bauunternehmer oder Händler verhält (BFH, Urteil vom 28.1.2009 – X R 35/07, BFH/NV 2009, 1249),
- Errichtung auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers (BMF vom 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 - Tz. 28),

312

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Unabhängig von der Anzahl der veräußerten Objekte liegt ein gewerblicher Grundstückshandel immer vor, bei

- Veräußerung vor Bebauung, weil sich der Steuerpflichtige wie ein Bauunternehmer oder Händler verhält (BFH, Urteil vom 28.1.2009 – X R 35/07, BFH/NV 2009, 1249),
- Errichtung auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers (BMF vom 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 - Tz. 28),
- Errichtung durch Bauunternehmen des Steuerpflichtigen (BFH, Urteil vom 10.12.2001 – GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291).

313

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. ²Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z. B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;

314

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- (1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist,
...

315

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Personengesellschaft ist zwar nicht als Subjekt der Einkommensteuer, gleichwohl aber als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen.

316

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Personengesellschaft ist zwar nicht als Subjekt der Einkommensteuer, gleichwohl aber als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen.

- Sie ist Steuerrechtssubjekt zur Feststellung der Einkunftsart.

317

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Personengesellschaft ist zwar nicht als Subjekt der Einkommensteuer, gleichwohl aber als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen.

- Sie ist Steuerrechtssubjekt zur Feststellung der Einkunftsart.
- Der Gewinnanteil des Mitunternehmers wird aus einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz der Gesellschaft abgeleitet.

318

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Personengesellschaft ist zwar nicht als Subjekt der Einkommensteuer, gleichwohl aber als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen.

- Sie ist Steuerrechtssubjekt zur Feststellung der Einkunftsart.
- Der Gewinnanteil des Mitunternehmers wird aus einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz der Gesellschaft abgeleitet.
- Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu fremdüblichen Bedingungen sind zu berücksichtigen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Personengesellschaft ist zwar nicht als Subjekt der Einkommensteuer, gleichwohl aber als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation anzusehen.

- Sie ist Steuerrechtssubjekt zur Feststellung der Einkunftsart.
- Der Gewinnanteil des Mitunternehmers wird aus einer aus der Handelsbilanz abgeleiteten Steuerbilanz der Gesellschaft abgeleitet.
- Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zu fremdüblichen Bedingungen sind zu berücksichtigen.
- den Gesellschaftern sind die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Betätigung unmittelbar anteilig zuzurechnen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nach Auffassung der Rechtsprechung bezieht sich der Relativsatz in Nr. 2 („bei der der Gesellschafter als Unternehmer [Mitunternehmer] des Betriebs anzusehen ist“) auch auf die Gesellschafter einer OHG oder einer KG.

(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]).

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Nach Auffassung der Rechtsprechung bezieht sich der Relativsatz in Nr. 2 („bei der der Gesellschafter als Unternehmer [Mitunternehmer] des Betriebs anzusehen ist“) auch auf die Gesellschafter einer OHG oder einer KG.

(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Folglich gehören die zivilrechtlich den Gesellschaftern einer OHG oder KG zuzurechnenden Gewinnanteile nur dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

(BFH, Urteil vom 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl. II 2000, 183)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bringt durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschafter einer OHG und einer KG zum Ausdruck, dass diese Gesellschafter grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

323

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bringt durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschafter einer OHG und einer KG zum Ausdruck, dass diese Gesellschafter grundsätzlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

Das bedeutet, dass eine Mitunternehmerschaft in der Regel vorliegt, wenn die Stellung des Gesellschafters dem Leitbild des HGB für die KG entspricht, weil ein Kommanditist weniger Rechte hat als ein OHG-Gesellschafter.

324

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

- *Mitunternehmerinitiative* ist erforderlich. Das ist die „Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zum Beispiel Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen“, wobei die Möglichkeit der Ausübung von Gesellschafterrechten ausreicht, „die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.“
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

- *Mitunternehmerinitiative:*
Mitwirkungs- und Kontrollrechte sind:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerinitiative:*

Mitwirkungs- und Kontrollrechte sind:

- gleichberechtigtes Stimmrecht bei der Beschlussfassung der Gesellschaft (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB);

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerinitiative:*

Mitwirkungs- und Kontrollrechte sind:

- gleichberechtigtes Stimmrecht bei der Beschlussfassung der Gesellschaft (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB);

Die Vereinbarung einer allgemeinen Mehrheitsklausel schließt die Mitunternehmerinitiative für die Minderheitsgesellschafter nicht aus, solange sich diese lediglich auf Geschäftsführungsfragen und laufende Angelegenheiten bezieht und das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB nicht abbedungen ist
(BFH, Urteil vom 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerinitiative:*

Mitwirkungs- und Kontrollrechte sind:

- Recht zum Widerspruch gegen Handlungen der (geschäftsführenden) persönlich haftenden Gesellschafter, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen (§ 164 HGB);
Der Ausschluss führt nur dann zur Verneinung der Mitunternehmerinitiative, wenn Satzungsänderung sowie die Auflösung der Gesellschaft mit bloßer Stimmenmehrheit beschlossen werden kann.
(BFH, Urteil vom 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerinitiative:*

Mitwirkungs- und Kontrollrechte sind:

- Recht auf Mitteilung des Jahresabschlusses und Einsichtnahme in die Bücher und Papiere (§ 166 HGB).
Wird das Kontrollrecht eingeschränkt, führt dies allein noch nicht zur Verneinung der Mitunternehmerinitiative, weil es ohnehin keinen Einfluss auf die unternehmerischen Entscheidungen gewährt.
(BFH, Urteil vom 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

- *Mitunternehmerrisiko* setzt eine „gesellschaftsrechtliche oder dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens“ voraus und wird – ebenso wie bei einem Kommanditisten – „regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswertes vermittelt“.
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

- *Mitunternehmerrisiko:*
 - Eine Umsatzbeteiligung reicht nicht aus.
(BFH, Urteil vom 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl II 2001, 359)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Umsatzbeteiligung reicht nicht aus.
(BFH, Urteil vom 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl II 2001, 359)
- Wer weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn beteiligt ist, ist nicht Mitunternehmer.
(BFH, Urteil vom 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl II 2000, 183)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Umsatzbeteiligung reicht nicht aus.
(BFH, Urteil vom 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl II 2001, 359)
- Wer weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn beteiligt ist, ist nicht Mitunternehmer.
(BFH, Urteil vom 28.10.1999 – VIII R 66-70/97, BStBl II 2000, 183)
- Fehlt es an der Verlustbeteiligung, so steht dies einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen, da auch ein atypisch stiller Gesellschafter gemäß § 231 Abs. 2 HGB nicht am Verlust beteiligt sein muss.
(BFH, Urteil vom 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl II 1998, 480)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert ist erforderlich, auch wenn es nur das eigene Sonderbetriebsvermögen betrifft.
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

335

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert ist erforderlich, auch wenn es nur das eigene Sonderbetriebsvermögen betrifft.
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Eine Kompensation ist möglich durch:

- ✓ Die Übernahme der persönlichen Haftung

336

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert ist erforderlich, auch wenn es nur das eigene Sonderbetriebsvermögen betrifft.
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Eine Kompensation ist möglich durch:

- ✓ Die Übernahme der persönlichen Haftung
- ✓ Eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Begriff des Mitunternehmers:

➤ *Mitunternehmerrisiko:*

- Eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert ist erforderlich, auch wenn es nur das eigene Sonderbetriebsvermögen betrifft.
(BFH, Beschluss vom 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769])

Eine Kompensation ist möglich durch:

- ✓ Die Übernahme der persönlichen Haftung
- ✓ Eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn
- ✓ Eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Der Gewinnanteil des Mitunternehmers:

Er bestimmt sich mangels anderweitiger steuerrechtlicher Regelungen nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel.

339

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- (1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind
2. ... und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.
- ...

340

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Sondervergütungen des Mitunternehmers:

Erforderlich ist, dass ein Zusammenhang zwischen der Leistung des Gesellschafters und der Betätigung der Gesellschaft besteht (Veranlassungszusammenhang).

341

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Sondervergütungen des Mitunternehmers:

Erforderlich ist, dass ein Zusammenhang zwischen der Leistung des Gesellschafters und der Betätigung der Gesellschaft besteht (Veranlassungszusammenhang).

Die Tätigkeiten des Mitunternehmers müssen der Gesellschaft in irgend einer Art und Weise dienen. Neben gesellschaftsrechtlichen Dienstleistungen (Geschäftsführung) kommen auch Tätigkeiten auf Basis von Dienstverträgen (Arbeitsverhältnis, anwaltliche Beratung), Werkverträgen sowie Geschäftsbesorgungsverträgen (Architektenleistungen, Baubetreuungsleistungen) in Betracht.

342

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Sondervergütungen des Mitunternehmers:

Nach der Auffassung des BFH enthält § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 keine abschließende Aufzählung. Erfasst werden auch Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben, die dem Mitunternehmer selbst aus seiner Gesellschaftsbeteiligung erwachsen.

(BFH, Urteil vom 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl II 2003, 236)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Sondervergütungen des Mitunternehmers:

Beispiele:

- Gewinnausschüttungen einer Komplementär-GmbH an den Mitunternehmer einer typischen GmbH & Co. KG;
- Entgelte des Kommanditisten für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der Komplementär-GmbH;
- Mieteinnahmen aus fremdvermietetem Sonderbetriebsvermögen, wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Beteiligung und dem Abschluss des Mietverhältnisses mit einem Dritten besteht.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Sondervergütungen des Mitunternehmers:

Auf die Ermittlung der Sondervergütungen sind die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden.

Die Gewinnermittlungsart für die Sondervergütungen richtet sich nach der Gewinnermittlungsart der Personengesellschaft.

Bilanziert die Gesellschaft, so ist das Sonderbetriebsvermögen in einer Sonderbilanz zu erfassen.

Die Rechtsgrundlage für die Erstellung der Sonderbilanzen wird aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 abgeleitet.

345

Gewinnermittlung in der Mitunternehmerschaft

Ermittlung des Gesamtgewinns eines Mitunternehmers

A ist zu 50 % an der A & B OHG beteiligt. Er hat der Gesellschaft mit Wirkung ab dem 1.1.02 ein Lagergebäude zu einem jährlichen Mietzins in Höhe von 35.000 € vermietet, das er zuvor zum Preis von 400.000 € (Grundstücksanteil 100.000 €) erworben hatte. Zur Finanzierung hatte A einen in den ersten zwei Jahren tilgungsfreien Kredit in Höhe von 100.000 € aufgenommen, für den er in 02 Zinsen in Höhe von 10.000 € zahlen musste. Die Unterhaltungskosten betragen 15.000 €. Die Transaktionen wurden über das private Bankkonto des A abgewickelt.

346

Gewinnermittlung in der Mitunternehmerschaft

Entwicklung Kapitalkonto A zur Sonderbilanz

| | |
|-------------------------------|---------------|
| Kapital zum 1.1.02 | 300.000 |
| + Einlage Zinsen | 10.000 |
| + Einlage Unterhaltungskosten | 15.000 |
| ./. Entnahmen Miete | <u>35.000</u> |
| Kapital 31.12.02 | 290.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

349

349

Gewinnermittlung in der Mitunternehmerschaft

Sonderbilanz zum 31.12.02 für A

| | | | |
|------------------------|----------------|-------------------|----------------|
| Grund und Boden | 100.000 | Kapital | 290.000 |
| Gebäude | 294.000 | Gewinn | 4.000 |
| (300.000 ./ . 2 % AfA) | | Verbindlichkeiten | 100.000 |
| | <u>394.000</u> | | <u>394.000</u> |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

350

350

Gewinnermittlung in der Mitunternehmerschaft

Sondergewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.02 für A

| | |
|-------------------------|--------------|
| Erträge | 35.000 |
| ./. Laufender Unterhalt | 15.000 |
| ./. Zinsen | 10.000 |
| ./. Abschreibung | <u>6.000</u> |
| Gewinn | 4.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

351

351

Gewinnermittlung in der Mitunternehmerschaft

Sondergewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.02 für A

| | |
|-------------------------|--------------|
| Erträge | 35.000 |
| ./. Laufender Unterhalt | 15.000 |
| ./. Zinsen | 10.000 |
| ./. Abschreibung | <u>6.000</u> |
| Gewinn | 4.000 |

Gesamtgewinn A:

| | |
|--------------|--------------|
| Gewinnanteil | 100.000 |
| Sondergewinn | <u>4.000</u> |
| Gesamtgewinn | 104.000 |

Prof. Dr. Thomas Stapperfend

Unternehmenssteuerrecht

352

352