

Schematasammlung

Ertragsteuern

| Ertragsteuern

Autor: StB Dipl.-Finw. Jan-Hendrik Hillers

Allgemein

Gebäude

Anschaffungsnahe Herstellungskosten § 6 (1) Nr. 1a EStG

	EG (Wohnung, ustfrei)	OG (Büro, ustpflichtig)
Kaufpreis § 255 (1) S. 1 HGB		
Nebenkosten § 255 (1) S. 2 HGB		
Notar	Bruttobetrag § 9b EStG	Nettobetrag
GrEST, Gericht etc.		
Zwischensumme		
Abzüglich GruBo-Anteil, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH		
Zuzüglich Kosten für Versetzung des Gebäudes in einen objektiv betriebsbereiten Zustand		
= AK vor Umbau		
15 % der AK vor Umbau als Grenze für § 6 (1) Nr. 1a EStG		
Vergleich mit Erhaltungsaufwendungen (brutto oder netto, je nach Nutzung des Wirtschaftsgutes und der entsprechenden umsatzsteuerlichen Behandlung) Auch Kosten für die Versetzung in einen objektiv betriebsbereiten Zustand gehören zu den Aufwendungen nach § 6 (1) Nr. 1a EStG Üblicherweise jährlich anfallende Aufwendungen und Aufwendungen für Erweiterungen sind hiervon ausgenommen (§ 6 (1) Nr. 1a S. 2 EStG)		
Wenn Grenze überschritten, Ansatz als anschaffungsnahe HK; gelten als im Zeitpunkt der Anschaffung als		

entstanden R 7.4 (9) S. 3 EStR (brutto oder netto, je nach umsatzsteuerlicher Verwendung des Gebäudeteils) (hierin enthalten sind auch Erhaltungsaufwendungen für die Versetzung in einen objektiv betriebsbereiten Zustand)		
Abzüglich Kosten für die Versetzung in einen betriebsbereiten Zustand (waren in der Ermittlung der 15 %-Grenze enthalten, sind in voller Höhe anschaffungsnahe HK nach § 6 (1) Nr. 1a EStG, sind hier abzuziehen, damit sie nicht doppelt Bestandteil der AfA-BMG sind)		
= Summe der AK nach § 6 (1) Nr. 1a EStG		
AfA ausrechnen (zeitanteilig ab Übergang Nutzen und Lasten, R 7.4 (1) S. 1 EStR, § 7 (1) S. 4 EStG)		

Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen (AfaA)

1. Rest(buch-)wert im Zeitpunkt des Schadensfalles (z.B. Brand, Erdbeben etc. ermitteln
Hierzu einfach reguläre AfA bis zu diesem Zeitpunkt ausrechnen und von den AK/HK abziehen (Wichtig: Die AfA bis AfaA dient nur zur Bestimmung der Höhe der AfaA, sie wird aber nicht tatsächlich abgezogen, sofern nachträgliche HK vorliegen, da diese die AfA-BMG für das ganze Jahr reduzieren)
2. AfaA ausrechnen
Vom Rest(buch-)wert im Zeitpunkt des Schadensfalles ist der entsprechende Anteil der Beschädigung (z.B. 20 % des Gebäudes verbrennen -> 20 % AfaA) abzuziehen
3. Wiederinstandsetzung des zerstörten Teils (z.B. Wiederausbau des durch ein Feuer zerstörten Dachgeschoss) sind nachträgliche Herstellungskosten
Nachträgliche Herstellungskosten gelten für die AfA-BMG als zu Beginn des Jahres als angefallen, R 7.4 (9) S. 3 EStR (d.h. für das gesamte Jahr wird die AfA unter Berücksichtigung der nachträglichen Herstellungskosten gewährt)
4. Sonstige Kosten

- Kosten wie z.B. Abbruch- und Aufräumungskosten sind sofort abziehbare Werbungskosten (im Jahr der Zahlung) / Betriebsausgaben (im Jahr der Entstehung)
5. Versicherungsentschädigungen
Gezahlte Entschädigungen sind bis zur Höhe der abgezogenen AfaA als Einnahmen (im Jahr des Zuflusses) / Betriebseinnahmen (im Jahr der Entstehung) anzusetzen
 6. Neue Afa-BMG im Folgejahr
AfaA reduziert erst im Folgejahr nach dem Schadensfall die Afa-BMG gem. § 11c (2) EStDV
Ursprüngliche Afa-BMG + nachträgliche Herstellungskosten ./.. AfaA = Neue Afa-BMG ab Folgejahr

Fußstapfentheorie § 11d (1) EStDV

Wichtig: Sind mehrere unentgeltliche Erwerbe hintereinander, sind immer die Afa-BMG, das Afa-Volumen und die Afa-Methode des allersten Erwerbers maßgeblich.

1. Ermittlung Afa-BMG des Rechtsvorgängers
2. Ggf. Erhöhung um nachträgliche Herstellungskosten (beachte hierzu R 7.4 (9) S. 3 EStR, nachträgliche HK gelten als im Zeitpunkt der Übertragung angefallen)
Ausnahme hiervon, wenn nachträgliche HK andere Nutzung (z.B. fremdbetrieblich anstelle von fremden Wohnzwecken) haben, dann entsteht ein eigenes Wirtschaftsgut.
3. Afa nach Afa-Methode des Rechtsvorgängers
Sollten keine nachträglichen HK vorliegen und hat der Rechtsvorgänger die Afa schon voll verbraucht, d.h. kein Afa-Volumen mehr vorhanden, erfolgt keine Abschreibung mehr.

Tausch

Ohne Baraufgabe

1. Bestimmung Umsatzsteuer des A (= Vorsteuer des B)
Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des B, „Alles, was ich bekomme“)
./.. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des B)
= Entgelt
x Steuersatz des A (da seine Leistung beurteilt wird)
= Umsatzsteuer des A (Vorsteuer des B)
2. Bestimmung Umsatzsteuer des B (= Vorsteuer des A)

Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des A)
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des A)
= Entgelt
x Steuersatz des B (da seine Leistung beurteilt wird)
= Umsatzsteuer des B (Vorsteuer des A)

3. Bestimmung Anschaffungskosten des A

Gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des A, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG
./. VorSt (= USt des B), soweit diese bei A abziehbar ist
= Anschaffungskosten des von A erworbenen Wirtschaftsgutes

4. Bestimmung Anschaffungskosten des B

Gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des B, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG
./. VorSt (= USt des A), soweit diese bei B abziehbar ist
= Anschaffungskosten des von B erworbenen Wirtschaftsgutes

Tausch mit Baraufgabe (unterstellt, dass A die Baraufgabe leistet)

1. Bestimmung Umsatzsteuer des A (= Vorsteuer des B)

Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des B, „Alles, was ich bekomme“)
./. von A hingegebenes Geld (aus umsatzsteuerlicher Sicht insoweit kein Leistungsaustausch, da keine Leistung erbringt)
= Zwischenergebnis
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des B)
= Entgelt
x Steuersatz des A (da seine Leistung beurteilt wird)
= Umsatzsteuer des A (Vorsteuer des B)

2. Bestimmung Umsatzsteuer des B (= Vorsteuer des A)

Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des A)
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des A)
= Entgelt
x Steuersatz des B (da seine Leistung beurteilt wird)
= Umsatzsteuer des B (Vorsteuer des A)

3. Bestimmung Anschaffungskosten des A
Gemeiner Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des A, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG (hier inklusive des gezahlten Geldes)
./. VorSt (= USt des B), soweit diese bei A abziehbar ist
= Anschaffungskosten des von A erworbenen Wirtschaftsgutes
4. Bestimmung Anschaffungskosten des B
Gemeiner Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des B, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG (hier inklusive des gezahlten Geldes)
./. von A erhaltenes Geld
= Zwischenergebnis
./. VorSt (= USt des A), soweit diese bei B abziehbar ist
= Anschaffungskosten des von B erworbenen Wirtschaftsgutes

Einleitung

Ledige

1. A ist als natürliche Person mit Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland während des ganzen Jahres 2020 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 (1) S. 1 EStG.
2. Gemäß § 25 (1) EStG ist eine Einzelveranlagung durchzuführen.
3. Gemäß § 32a (1) EStG ist der Grundtarif anzuwenden.

Ehegatten (gilt gem. § 2 (8) EStG entsprechend für Lebenspartnerschaften)

1. A ist als natürliche Person mit Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland während des ganzen Jahres 2020 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 (1) S. 1 EStG.
2. Auch B als Ehegatte ist als natürliche Person mit Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland während des gesamten Jahres 2020 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 (1) S. 1 EStG.
3. Für A und B wird für 2020 eine Ehegattenveranlagung durchgeführt, § 26 (1) S. 1 EStG. Beide sind in 2020 mindestens einen Tag gleichzeitig unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, verheiratet und nicht dauernd getrennt lebend. Es wird eine Zusammenveranlagung durchgeführt, § 26 (2) S. 2 EStG, § 26b EStG.
4. Gem. § 32a (5) EStG ist der Splittingtarif anzuwenden.
Ggf. ist ausnahmsweise das Witwensplitting gem. § 32a (6) S. 1 Nr. 1 EStG für den VAZ, der dem Tod des Ehegatten folgt, anzuwenden, wenn im Zeitpunkt des Todes die Voraussetzungen nach § 26 (1) S. 1 EStG für die Ehegatten vorlagen.
Ggf. Sonderregelung § 32a (6) S. 1 Nr. 2 EStG, falls Ehe aufgelöst wird, die bisherigen Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 (1) S. 1 EStG erfüllt haben, der geschiedene

Ehegatte wieder geheiratet und mit seinem neuen Lebenspartner die Voraussetzungen des § 26 (1) S. 1 EStG erfüllt.

Kinder

1. Begünstigt sind leibliche und adoptierte Kinder des Steuerpflichtigen gem. § 32 (1) Nr. 1 EStG sowie Pflegekinder gem. § 32 (1) Nr. 2 EStG.
2. Kinder werden bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres voll und in jedem Fall berücksichtigt gem. § 32 (3) EStG.
3. § 32 (4) S. 1 EStG: Nach Vollendung des 18. Lebensjahres wird ein Kind berücksichtigt, wenn es
 - Nr. 1: noch nicht das 21. Lebensjahr vollendet hat, nicht berufstätig ist und als arbeitsuchend gemeldet ist
 - Nr. 2: noch nicht das 25. Lebensjahr vollendet hat und
 - Für einen Beruf ausgebildet wird (Buchstabe a) oder
 - Mangels Ausbildungsplatz die Ausbildung nicht beginnen oder fortsetzen kann (Buchstabe c)Nach Abschluss einer Erstausbildung, wird das Kind nur noch unter den Voraussetzungen des § 32 (4) S. 1 Nr. 2 EStG (z.B. nach Ausbildung noch Studium) berücksichtigt, wenn es keiner Berufstätigkeit nachgeht (§ 32 (4) S. 2 EStG); Tätigkeiten mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger Arbeitszeit oder geringfügige Beschäftigungsverhältnisse (450 €-Job) sind unschädlich gem. § 32 (4) S. 3 EStG.
4. Ist das Kind berücksichtigungsfähig, wird bei der Veranlagung pro Elternteil und pro Kind ein Betrag von 2.586 (Kinderfreibetrag in 2020) und 1.320 (Freibetrag für Betreuung, Erziehung und Ausbildung in 2020) gewährt gem. § 32 (6) S. 1 EStG.
 - Bei zusammen veranlagten Ehegatten mit gemeinschaftlichen Kindern werden Freibeträge zusammen in der Veranlagung berücksichtigt (d.h. 2 x 2.586 und 2 x 1.320) gem. § 32 (6) S. 2 EStG
 - Ist der andere Elternteil verstorben oder nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, bekommt der überlebende / unbeschränkt steuerpflichtige Ehegatte auch die doppelten Freibeträge gem. § 32 (6) S. 3 EStG.
 - Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorliegen, Minderung um 1/12 gem. § 32 (6) S. 5 EStG.

§ 4 (1) EStG / § 4 (3) EStG

Gewinnermittlung § 4 (1) EStG

Endvermögen (Kapital zum 31.12 des Jahres)

./ . Anfangsvermögen (Kapital 1.1 des Jahres)

+ Entnahmen des Jahres

./ . Einlagen des Jahres

= Gewinn § 4 (1) EStG

Sachspenden von Betriebsvermögen

1. Spenden sind gem. § 12 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar. (Falls der Stpfl. Betriebsausgaben gebucht hat, sind diese erst einmal zu korrigieren)
2. Grundsätzlich sind Entnahmen gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten, der Stpfl. hat aber bei Entnahmen, denen unmittelbar eine Spende folgt ein Wahlrecht gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 4 EStG zur Bewertung der Entnahme mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme. Da im Regelfall möglichst niedrige Einkünfte gewünscht sind, ist dieses Wahlrecht regelmäßig auszuüben und in Höhe des Buchwerts eine Betriebseinnahme zu erfassen.
3. Der Restbuchwert stellt gleichzeitig eine Betriebsausgabe dar (d.h. die Entnahme ist insofern erfolgsneutral)
4. Die USt auf die Entnahme darf gem. § 12 Nr. 3 1. HS. EStG den Gewinn nicht mindern und ist nicht als Betriebsausgabe abziehbar.

Private PKW-Nutzung

1 %-Methode

1. Die laufenden KfZ-Kosten sowie die darauf gezahlte Vorsteuer sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar.
2. Jedoch sind wegen der privaten Mitbenutzung des Fahrzeugs fiktive Betriebseinnahmen in Höhe des privaten Nutzungsanteils anzusetzen. Weil ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nicht geführt worden ist, ist dieser Anteil mit monatlich 1 % des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung anzusetzen, § 6 (1) Nr. 4 S. 2 EStG. Bei Elektrofahrzeugen ist erst die Kürzung des Bruttolistenpreises nach § 6 (1) Nr. 4 S. 2 2. HS. EStG vorzunehmen und dann der gekürzte Bruttolistenpreis auf volle 100 € abzurunden.
Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 €, R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR) x 1 % x Nutzungsmonate = fiktive Betriebseinnahme
Die Umsatzsteuer auf die Entnahme gehört nicht zu den fiktiven Betriebseinnahmen; dementsprechend liegt aber auch bei Zahlung der Umsatzsteuer an das Finanzamt keine Betriebsausgabe vor (§ 12 Nr. 3 1. HS. EStG).

3. Berechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem. § 4 (5) Nr. 6 S. 1 EStG
§ 4 (5) Nr. 6 S. 3 EStG: Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 €, R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR) x 0,03 % x Nutzungsmonate x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte
./. abziehbare Aufwendungen § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte x 0,3 €
= nicht abziehbare Betriebsausgaben (insoweit „außerbilanzielle“ Erhöhung des Gewinns)

PKW ist kein Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung unter 50 % und keine Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen)

1. Aussage dazu treffen, dass PKW kein notwendiges und kein gewillkürtes Betriebsvermögen ist (Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gehören für die Quotenbestimmung zu den betrieblichen Fahrten)
2. In Höhe des betrieblichen Nutzungsumfangs stellen die laufenden Kosten (inkl. AfA) Betriebsausgaben gem. § 4 (4) EStG dar.
3. Abziehbare Betriebsausgaben ermitteln.
Auf die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entfallende Kosten (anteilig nach Quote auf diese Fahrten aufteilen; z.B. berufliche Fahrten 2.000 km, private Fahrten 12.000 km, Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte 6.000 km -> Auf die Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte entfallen 6.000 km / 20.000 km gesamt = 30 %)
./. abziehbare Aufwendungen gem. § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte x 0,3 €
= nicht abziehbare Betriebsausgaben (insoweit „außerbilanzielle“ Erhöhung des Gewinns)

Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 (3) EStG zu § 4 (1) EStG

1. Wechsel der Gewinnermittlungsart ist erforderlich bei:
 - Eintritt in die Buchführungspflicht §§ 140, 141 AO
 - Freiwillige Einrichtung einer Buchführung
 - Betriebsveräußerung
 - Betriebsaufgabe
2. Erforderliche Korrekturschritte:

A. Aufstellung einer Eröffnungsbilanz

- Die einzelnen Wirtschaftsgüter sind gem. H 4.6 „Bewertung von Wirtschaftsgütern“ EStH beim Übergang zu § 4 (1) EStG in der Eröffnungsbilanz mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn der Gewinn von Anfang an nach § 4 (1) EStG ermittelt worden wäre.
- Nicht abnutzbares Anlagevermögen ist grds. mit den AK/HK anzusetzen, die sich aus dem zu führenden Verzeichnis nach § 4 (3) S. 5 EStG ergeben
- Abnutzbares Anlagevermögen ist grds. mit den AK/HK vermindert um AfA anzusetzen
- Umlaufvermögen ist grds. mit den AK/HK anzusetzen
- Ein niedrigerer Teilwert ist dann anzusetzen, wenn dies handelsrechtlich vorgeschrieben ist

B. Ermittlung des Korrekturpostens

Hinzurechnungen

./. Kürzungen

= Korrekturposten (Übergangsgewinn bzw. -verlust)

- Wie hat sich der Bilanzposten innerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG bislang auf den Gewinn ausgewirkt? (Möglichkeiten: gewinnerhöhend, gewinnmindernd oder gar nicht)
- Wie wird sich der Bilanzposten innerhalb der Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG zukünftig auf den Gewinn auswirken? (Möglichkeiten: gewinnerhöhend, gewinnmindernd oder gar nicht)
- Liegt bei den gewinnrelevanten Positionen eine doppelte oder gar keine Gewinnauswirkung vor? Wenn ja, Kürzung (bei doppelter positiver Gewinnauswirkung oder bei gar keiner negativen Gewinnauswirkung) oder Hinzurechnung (bei gar keiner positiven Gewinnauswirkung oder bei doppelter negativer Gewinnauswirkung)

C. Behandlung des Korrekturpostens

- Übergangsgewinn kann auf Antrag auf 2-3 Jahre verteilt werden, wenn der Betrieb fortgeführt wird, R 4.6 (1) S. 2 EStR. Dieses Wahlrecht besteht jedoch nicht bei einer Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung (H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH). Ein Übergangsverlust kann nicht auf drei Jahre verteilt werden.
- Der Übergangsgewinn ist nicht nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt, sondern stellt laufenden Gewinn dar, H 4.5 (6) „Übergangsgewinn“ EStH.

Fallgruppen für Wechsel der Gewinnermittlungsart (immer ausgehend davon, dass von § 4 (3) EStG zu § 4 (1) EStG gewechselt wird -> Wird von § 4 (3) EStG zu § 4 (1) EStG gewechselt,

sind die unten beschriebenen Folgen umzudrehen, d.h. aus Hinzurechnung wird Kürzung und aus Kürzung wird Hinzurechnung. Beispielsweise werden Forderungen bei § 4 (3) EStG -> § 4 (1) EStG hinzugerechnet, bei § 4 (1) EStG -> § 4 (3) EStG erfolgt eine Kürzung, da sich ansonsten eine doppelte positive Gewinnauswirkung (Einbuchung der Forderung nach § 4 (1) EStG und bei späterer Bezahlung nach § 4 (3) EStG) ergeben würde)

- Warenbestand wurde mit den Anschaffungskosten in die Bilanz aufgenommen.
Kaufpreis hierfür wurde bereits gezahlt.
§ 4 (3) EStG: Betriebsausgabe bei Bezahlung
§ 4 (1) EStG: Warenanfangsbestand hat durch geänderten Wareneinsatz ebenfalls gewinnmindernde Auswirkung
Ergebnis: Hinzurechnung in Höhe des Wertansatzes der Waren in der Eröffnungsbilanz
- Warenbestand wurde mit den Anschaffungskosten in die Bilanz aufgenommen.
Kaufpreis hierfür wurde noch nicht gezahlt, daher wurde eine entsprechende Verbindlichkeit in der Bilanz aufgenommen.
§ 4 (3) EStG: Keine Betriebsausgabe mangels Abflusses
§ 4 (1) EStG: Warenanfangsbestand hat durch geänderten Wareneinsatz gewinnmindernde Auswirkung
Ergebnis: Keine Korrektur, da sich Warenbestand nur genau einmal auf den Gewinn auswirkt
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden in der Eröffnungsbilanz aktiviert
§ 4 (3) EStG: Keine Betriebseinnahme mangels Zuflusses
§ 4 (1) EStG: Zahlungseingang der Forderung wird in Zukunft erfolgsneutral (Bank an Forderung) erfolgen
Ergebnis: Hinzurechnung in Höhe des Wertansatzes der Forderung in der Eröffnungsbilanz
- Ein Aktivposten wird in der Eröffnungsbilanz mit seinem dauerhaft niedrigeren Teilwert angesetzt
§ 4 (3) EStG: Die Teilwertabschreibung hat sich bislang noch nicht auf den Gewinn ausgewirkt
§ 4 (1) EStG: Die Teilwertabschreibung würde sich auch zukünftig nicht mehr auf den Gewinn auswirken, da der Aktivposten mit dem geringeren Teilwert in die Eröffnungsbilanz aufgenommen wurde.
Ergebnis: Kürzung in Höhe der Teilwertabschreibung
- Nicht abnutzbares Anlagevermögen (GruBo, Beteiligungen etc.) (Ansatz mit AK)
§ 4 (3) EStG: Die Anschaffung hat sich bislang noch nicht als Betriebsausgabe ausgewirkt (§ 4 (3) S. 4 EStG)
§ 4 (1) EStG: Anschaffung wäre ebenfalls erfolgsneutral gebucht worden
Ergebnis: Keine Korrektur
- Abnutzbares Anlagevermögen (Gebäude, BGA etc.) (Ansatz mit AK)

§ 4 (3) EStG: AfA gem. § 7 EStG wurde auch bei § 4 (3) EStG berücksichtigt, § 4 (3) S. 3 EStG

§ 4 (1) EStG: AfA gem. § 7 EStG wird auch in Zukunft bei § 4 (1) EStG berücksichtigt

- Rechnungsabgrenzungsposten

§ 4 (3) EStG: Betriebsausgabe (ARAP) bzw. Betriebseinnahme (PRAP) in voller Höhe bereits bei Zahlung

§ 4 (1) EStG: Auflösung des ARAP bzw. PRAP würde erneut zu Betriebsausgaben bzw. Betriebseinnahmen führen (Ausnahme hiervon bei wiederkehrenden Ausgaben i.S.d. § 11 (2) S. 2 EStG, H 11 „Allgemeines“ EStH)

Ergebnis: Hinzurechnung in Höhe des Wertansatzes des ARAP bzw. Kürzung in Höhe des Wertansatzes des PRAP in der Eröffnungsbilanz

- Darlehensschulden

§ 4 (3) EStG: Zugeflossene Darlehensbeträge sind keine Betriebseinnahmen, Tilgungen keine Betriebsausgaben, H 4.5 (2) „Darlehen“ EStH.

§ 4 (1) EStG: Erfolgsneutrale Buchungen bei Aufnahme und Tilgung

Ergebnis: Keine Korrektur

- Lieferantenschulden

§ 4 (3) EStG: Keine Betriebsausgabe mangels Abflusses

§ 4 (1) EStG: Zahlung der Verbindlichkeit wird in Zukunft erfolgsneutral (Verbindlichkeit an Bank)

Ergebnis: Kürzung in Höhe des Wertansatzes der Verbindlichkeit in der Eröffnungsbilanz

- USt-Verbindlichkeit

§ 4 (3) EStG: Bezahlung der USt ans Finanzamt hätte zu Betriebsausgaben geführt (Forderungen und Verbindlichkeiten wurden brutto erfasst, daher muss hier eine Korrektur erfolgen)

§ 4 (1) EStG: Bezahlung der USt ans Finanzamt wäre erfolgsneutral zu buchen

Ergebnis: Kürzung in Höhe des Wertansatzes der USt-Verbindlichkeit

- USt-Forderung

§ 4 (3) EStG: Erstattung der USt vom Finanzamt hätte zu Betriebseinnahmen geführt (Forderungen und Verbindlichkeiten wurden brutto erfasst, daher muss hier eine Korrektur erfolgen)

§ 4 (1) EStG: Erstattung der USt vom Finanzamt wäre erfolgsneutral zu buchen

Ergebnis: Hinzurechnung in Höhe des Wertansatzes der USt-Forderung

§ 15 EStG

Aufbau der Lösung bei Personengesellschaftsfällen

1. Einleitung (Einkunftsart etc.)
2. Vorfälle Gesamthand abhandeln

3. Zwischenergebnis: Gewinn lt. Handelsbilanz zzgl. Steuerlicher Berichtigungen in der Gesamthand
4. Vorfälle Sonderbetriebsvermögen abhandeln
5. Zwischenergebnis: Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft, welcher gesondert und einheitlich festgestellt wird (Ergebnis bzw. aus Gesamthand zzgl. SBV)
6. Ermittlung der bei den Gesellschaftern anzusetzenden Einkünfte (außerbilanzielle Korrekturen wie TEV §§ 3 Nr. 40, 3c (2) EStG und § 8b KStG werden erst hier durchgeführt und direkt dem jeweiligen Gesellschafter zugeordnet)

Prüfung einer Personengesellschaft

1. Liegt auf Ebene der Personengesellschaft ein Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 (2) S. 1 EStG + R 15.7 (1) EStR vor (bzw. falls nicht, welche Tätigkeit, z.B. § 18 EStG, wird stattdessen ausgeübt)?
2. Falls nicht bzw. nicht ausschließlich, greift ein Sondertatbestand nach § 15 (3) Nr. 1 (H 15.8 (5) „Bagatellgrenze“ EStH) oder Nr. 2 EStG?

§ 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG

1. Mit seinem Einzelunternehmen erzielt A gewerbliche Einkünfte gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1, (2) S.1 EStG. Einkünfte sind gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen (§ 4 (4) EStG analog) über die Betriebsausgaben (§ 4 (4) EStG), der nach dem Wirtschaftsjahr ermittelt wird, § 4a (1) S. 1 EStG.
2. Falls erforderlich Aussage zum Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 (2) S. 1 EStG + R 15.7 (1) EStR (stilles Tatbestandsmerkmal „keine Vermögensverwaltung“) treffen.
3. Wirtschaftsjahr nach § 4a (1) EStG und Zurechnungszeitpunkt nach § 4a (2) EStG prüfen

§ 15 (1) S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

1. Als Gesellschafter der X-Personengesellschaft erzielt A gewerbliche Mitunternehmereinkünfte gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Einkünfte sind gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen (§ 4 (4) EStG analog) über die Betriebsausgaben (§ 4 (4) EStG), der nach dem Wirtschaftsjahr ermittelt wird, § 4a (1) S. 1 EStG.
2. Wirtschaftsjahr nach § 4a (1) EStG und Zurechnungszeitpunkt nach § 4a (2) EStG prüfen

3. Der Gewinn berechnet sich für die Gesellschafter additiv aus dem Anteil am Gesamthandsgewinn, § 15 (1) S. 1 Nr. 2 S. 1 1. HS. EStG, und den jeweiligen Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben, § 15 (1) S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS. EStG.
4. Für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist immer zu definieren, ob notwendiges SBV I, notwendiges SBV II oder gewillkürtes SBV vorliegt.
5. Im Sonderbetriebsvermögen ist immer darauf hinzuweisen, dass z.B. keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei Tätigkeitsvergütungen, Vermietung und Verpachtung (gem. § 21 (3) EStG) oder Kapitalvermögen § 20 (8) EStG vorliegen.

Gewerblicher Grundstückshandel

1. Prüfung der Tatbestandsmerkmale aus § 15 (2) EStG
 - Selbständigkeit (H 15.1 EStH)
 - Nachhaltigkeit (H 15.2 EStH)
 - Gewinnerzielungsabsicht (H 15.3 EStH)
 - Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (H 15.4 EStH)
 - Keine Einkünfte nach § 13 EStG (H 15.5 EStH)
 - Keine Einkünfte nach § 18 EStG (H 15.6 EStH)
 - Keine reine Vermögensverwaltung (H 15.7 EStH, Beck'sche Erlasse 1 § 15/1; dieses Tatbestandsmerkmal ist das für einen gewerblichen Grundstückshandel wesentliche Tatbestandsmerkmal)
2. Prüfung, ob keine reine Vermögensverwaltung und damit ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt
 - Ermittlung, welche Grundstücke als „Zählobjekte“ in Betracht kommen (d.h. bei welchen Objekten liegen zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als fünf Jahre)
 - Wurden innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums mehr als drei Objekte veräußert?
 - Wenn kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist zu prüfen, ob sich steuerpflichtige Einkünfte nach § 22 Nr. 2 + § 23 (1) S. 1 Nr. 1 EStG ergeben.
3. Beginn des gewerblichen Grundstückshandels bestimmen (Beck'sche Erlasse 1 § 15/1 Tz. 31)
 - Wann sind die einzelnen Objekte in das Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels zu überführen?
 - Einlage in das BV des gewerblichen Grundstückshandels kann eine Veräußerung gem. § 23 (1) S. 5 Nr. 1 EStG sein, wenn zwischen der Anschaffung im PV und der späteren Veräußerung weniger als 10 Jahre liegen
4. Umfang und Gewinnermittlung des gewerblichen Grundstückshandels (Beck'sche Erlasse 1 § 15/1 Tz. 32 und 33)
 - Die veräußerten Grundstücke stellen Umlaufvermögen dar, daher erfolgt auch keine Abschreibung der Grundstücke im Wege der AfA

- Da lediglich Umlaufvermögen veräußert wird, liegt kein nach § 16 EStG begünstigter, sondern laufender Gewinn vor, H 16 (9) „Gewerblicher Grundstückshandel“ EStH
- Ermittlung des Gewinns erfolgt grds. nach § 4 (1) EStG durch BV-Vergleich
- Evtl. Mieteinnahmen aus den Objekten sind ab dem Zeitpunkt gem. Schritt 3 Betriebseinnahmen, Aufwendungen für die Objekte Betriebsausgaben (ggf. sind bereits als Einkünfte gem. § 21 (1) Nr. 1 EStG erklärte Einkünfte zu berichtigen)
- Auch die im Zusammenhang mit den Grundstücken stehenden Verbindlichkeiten, z.B. Kaufpreisschulden, werden zu BV, R 4.2 (15) EStR, H 4.2 (15) „Betriebsschuld“ EStH.

Prüfung von Familiengesellschaften

1. Ist der Gesellschaftsvertrag dem Grunde nach anzuerkennen?
 - Wurde das Rechtsverhältnis ernsthaft vereinbart, tatsächlich durchgeführt und hält es einem Fremdvergleich stand, H 15.9 (1) „Allgemeines“ EStH?
 - o Ernsthaftigkeit: Zivilrechtliche Wirksamkeit (z.B. Notarielle Beurkundung gem. § 518 (2) BGB, Keine Minderjährigkeit des Begünstigten)
 - o Fremdvergleich: Vertrag enthält keine Bestimmungen, die fremde Dritte nicht akzeptiert hätten
 - o Tatsächliche Durchführung: Vertragliche Pflichten müssen wirklich erfüllt werden
 - Prüfung von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko
2. Ist der Gesellschaftsvertrag der Höhe nach anzuerkennen?
 - Gewinnverteilung an Familienangehörige wird grds. nicht beanstandet, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Werts der Beteiligung ergibt, H 15.9 (3) „Allgemeines“ EStH

Veräußerung gegen Renten (gilt für § 16 und § 17 EStG. Gilt nicht bei einer Betriebsaufgabe, sondern nur bei einer Betriebsveräußerung. Bei einer Betriebsaufgabe ist zwingend die Sofortversteuerung durchzuführen)

- a) Sofortversteuerung Rente und Rate (Lösung ist identisch)
 1. Jahreswert der Rentenzahlung ausrechnen
 2. Jahreswert x Verf. Lt. Beck'sche Erlasse 200 § 14/1 oder § 14/2 (bzw. § 12 (1) BewG) = Rentenbarwert / Wert der Ratenzahlung
 3. Berechnung des regulären Veräußerungsgewinns nach Maßgabe von § 16 (2) EStG und § 17 (2) EStG (bei § 17 (2) EStG inkl. TEV)
 4. Ertragsanteil in den Ratenzahlungen ist als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) bb) EStG zu versteuern (Jahreswert der Rente x Ertragsanteil aus Tabelle zur vorgenannten Vorschrift), WK-PB gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG von 102 € ist abzuziehen.

Ist Beginn der Ratenzahlung unterjährig (z.B. zum 1.10) ist nur der anteilige Jahreswert (z.B. 3/12) in diesem Jahr als Einnahme zu versteuern. Wird die grds. lebenslange Rente zeitlich begrenzt (z.B. maximal 30 Jahre), ist der Ertragsanteil aus § 55 (2) EStDV entnommen, sofern der Stpfl. das entsprechende Lebensalter noch nicht vollendet hat (z.B. bei Begrenzung auf 30 Jahre, ist Ertragsanteil nur 30 % des Jahreswerts, wenn der Stpfl. das 51. Lebensjahr noch nicht vollendet hat)

- ➔ Im Ergebnis wird hier der Veräußerungsgewinn sowie der Ertragsanteil der Rente versteuert
- ➔ Für den Erwerber liegen in Höhe des Ertragsanteils der Rente Zinsen vor, die als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden können

Falls der Rentenberechtigte in dieser Variante sterben sollte, ergeben sich keine Besonderheiten für den Rentenberechtigten und den Rentenverpflichteten, da der kapitalisierten Rentenbarwert bereits versteuert worden ist.

b) Nachträgliche Besteuerung (Zuflussbesteuerung), Beck'sche Erlasse 1 § 16/1 (Renten für § 16 EStG)

1. Jahreswert der Ratenzahlung ausrechnen
2. Jahreswert x Verf. Lt. Beck'sche Erlasse 200 § 14/1 oder § 14/2 = Kapitalwert
3. Zinsanteil in den Ratenzahlungen ist als Einkünfte §§ 15 (1) S. 1 Nr. 1, 24 Nr. 2 EStG (§ 16 EStG) zu versteuern. Der Zinsanteil wird als Differenz zwischen Jahreswert ./.
Differenz der Rentenbarwerte zu den Bewertungsstichtagen berechnet. (Beck'sche Erlasse 1 § 16/1 Tz. 1.1)
4. Veräußerungsgewinn entsteht gem. § 16 EStG + § 24 Nr. 2 EStG erst, wenn die Tilgungsanteile der Ratenzahlung das Kapitalkonto (§ 16 EStG) übersteigen. 100 %
./.
Ertragsanteil aus Schritt 3 = Tilgungsanteil

Kapitalkonto (§ 16 EStG) ./.
Tilgungsanteil = verbleibender Betrag

Sobald der verbleibende Betrag negativ werden würde, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 (4) EStG und § 34 EStG sind hier nicht zu gewähren, H 16 (11)
„Freibetrag“ EStH)

- ➔ Im Ergebnis wird (meistens) im zu betrachtenden Veranlagungszeitraum nur der Zinsanteil versteuert, was für den Steuerpflichtigen günstiger ist.
- ➔ Für den Erwerber liegen in Höhe des Zinsanteils Zinsen vor, die als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden können

c) Nachträgliche Besteuerung (Zuflussbesteuerung), Beck'sche Erlasse 1 § 16/1 (Renten für § 17 EStG)

1. Jahreswert der Ratenzahlung ausrechnen

2. Jahreswert x Verf. Lt. Beck'sche Erlasse 200 § 14/1 oder § 14/2 = Kapitalwert
3. Zinsanteil in den Rentenzahlungen ist als Einkünfte § 22 Nr. 1 S. 3 a) EStG (§ 17 EStG) zu versteuern. Der Zinsanteil wird nach Maßgabe von § 22 Nr. 1 S. 3 a) bb) EStG (Jahreswert der Rente x Ertragsanteil aus Tabelle zur vorgenannten Vorschrift) berechnet (Beck'sche Erlasse 1 § 16/1 Tz. 1.2) TEV ist in Fällen von § 17 EStG hier nicht zu gewähren.
4. Veräußerungsgewinn entsteht gem. § 17 EStG + § 24 Nr. 2 EStG erst, wenn die Tilgungsanteile der Rentenzahlung die Anschaffungskosten (§ 17 EStG) übersteigen.
100 % ./ Ertragsanteil aus Schritt 3 = Tilgungsanteil

In Fällen von § 17 EStG sind der Tilgungsanteil und die AK der Anteile mit 60 % gem. § 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG und § 3c (2) EStG anzusetzen

Anschaffungskosten (§ 17 EStG) ./ Tilgungsanteil = verbleibender Betrag
Sobald der verbleibende Betrag negativ werden würde, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 (4) EStG und § 34 EStG sind hier nicht zu gewähren, H 16 (11) „Freibetrag“ EStH)

- ➔ Im Ergebnis wird (meistens) im zu betrachtenden Veranlagungszeitraum nur der Zinsanteil versteuert, was für den Steuerpflichtigen günstiger ist.
- ➔ Für den Erwerber liegen in Höhe des Zinsanteils Zinsen vor, die als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden können

Falls der Rentenberechtigte in dieser Variante sterben sollte, entsteht für in Höhe des Kapitalkontos (§ 16 EStG) bzw. der Anschaffungskosten (§ 17 EStG) und der erhaltenen Tilgungsanteile ein ausgleichsfähiger Verlust nach §§ 2 (3), 10d (1) EStG.

Der Rentenverpflichtete hat die Rentenverbindlichkeit erfolgswirksam auszubuchen, die Anschaffungskosten des Betriebsvermögens bleiben unverändert.

Bei Zuflussbesteuerung für Ratenzahlungen ist wie folgt der Tilgungs- und Zinsanteil zu ermitteln (Beck'sche Erlasse 1 § 16/1 Tz. 2)

1. Jahreswert der Ratenzahlung ausrechnen
2. Jahreswert x Verf. Lt. § 12 (1) BewG = Kapitalwert
3. Differenz zwischen Wert der Ratenzahlung am Tag der Veräußerung und am 31.12 ist der Tilgungsanteil
4. Jahreswert ./ Tilgungsanteil = Zinsanteil

§ 16 EStG (lex specialis zu § 6 (6) EStG -> § 16 EStG hat immer Vorrang)

Allgemeine Einleitung für alle Fälle von § 16 EStG

1. Im Bereich des § 16 EStG gilt die qualitative (funktionale) und die quantitative Betrachtungsweise. Als wesentliche Betriebsgrundlagen gelten die Wirtschaftsgüter, die für den Betrieb von essentieller Bedeutung sind und nicht jederzeit ersetzbar sind (qualitativ) und die Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven stecken (quantitativ), H 16 (8) „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ EStH). Im vorliegenden Fall sind daher ... (hier konkret für den zu prüfenden Fall benennen) als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen (für die einzelnen Wirtschaftsgüter ist auch zu benennen, ob sie qualitativ / funktional oder quantitativ wesentliche Betriebsgrundlagen sind).
2. Erfolgt die Veräußerung / Aufgabe im Laufe des Jahres entsteht ein Rumpf-Wirtschaftsjahr gem. § 8b Nr. 1 EStDV.
3. Sind im laufenden Gewinn bereits Veräußerungs- bzw. Aufgabekosten als Aufwand gebucht worden, ist der laufende Gewinn insoweit zu korrigieren, da sich diese Kosten nur im Rahmen des § 16 (2) EStG auswirken dürfen.

§ 16 (1) S. 1 Nr. 1 EStG

1. Mit der Veräußerung seines Einzelunternehmens erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + §§ 16 (1) S. 1 Nr. 1, 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übergehen und der geschäftliche Organismus vom Erwerber fortgeführt werden kann, R 16 (1) S. 1 EStR.
Ggf. noch zu ergänzen: Nicht erforderlich ist dabei, dass er Erwerber den erworbenen Betrieb tatsächlich fortführt, R 16 (1) S. 2 EStR.
Falls unwesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden: Der Zurückbehalt von unwesentlichen Betriebsgrundlagen ist für die Annahme einer begünstigten Betriebsveräußerung im Ganzen unschädlich, H 16 (1) „Zurückbehaltene Wirtschaftsgüter“ EStH.
Die bisherige Tätigkeit muss tatsächlich aufgegeben werden (wurde bislang ein Schuhgeschäft betrieben, darf in Zukunft kein neues Schuhgeschäft eröffnet werden), H 16 (1) „Aufgabe der bisherigen Tätigkeit“ EStH.
2. Umsatzsteuerlich liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 (1a) UStG vor (für die GiG reicht es, wenn die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen werden).
3. Ermittlung des Veräußerungsgewinns
Alternative A: Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich nach § 16 (2) + (4) S. 1 und 2 EStG, da A das 55. Lebensjahr im Zeitpunkt der Veräußerung vollendet (bzw. weil A im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist) und den Freibetrag bislang noch nicht ausgenutzt hat.

Alternative B: Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich nach § 16 (2) EStG, der Freibetrag nach § 16 (4) ist A nicht zu gewähren, da er im Zeitpunkt der Veräußerung nicht das 55. Lebensjahr vollendet hat und auch nicht dauernd berufsunfähig im sozialversicherungsrechtlichen Sinne ist, § 16 (4) S. 1 EStG, oder weil er den Freibetrag bereits in der Vergangenheit ausgenutzt hat, § 16 (4) S. 2 EStG.

Veräußerungspreis

+ gem. Werte von ins PV überführten Wirtschaftsgüter bzw. ./.. gem. Werte von ins PV überführten Verbindlichkeiten

./.. Kapitalkonto (werden z.B. Verbindlichkeiten als Gegenleistung für die Veräußerung vom Erwerber übernommen, ist das Kapitalkonto insoweit zu korrigieren, d.h.

Erhöhung des Kapitalkontos)

./.. Veräußerungskosten (Wurden Veräußerungskosten bereits im laufenden Gewinn gebucht, muss dieser über „Entnahme an Aufwand“ korrigiert werden -> Gewinn erhöht sich, Kapital bleibt gleich)

= steuerbarer Veräußerungsgewinn

Freibetragsprüfung § 16 (4) EStG

Steuerbarer Veräußerungsgewinn

./.. Unschädlicher Betrag

= Schädlicher Betrag

Freibetrag 45.000 €

./.. Schädlicher Betrag

= Abziehbarer Freibetrag

./.. abziehbarer Freibetrag § 16 (4) EStG

= Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn

Steuerbarer Veräußerungsgewinn bis einschließlich 136.000 €: Freibetrag von 45.000 € ist voll zu gewähren

Steuerbarer Veräußerungsgewinn bis 180.999 €: Freibetrag 45.000 € - (Steuerbarer Veräußerungsgewinn – Unschädlicher Betrag von 136.000 €) = abziehbarer Freibetrag
Steuerbarer Veräußerungsgewinn ab 181.000 €: Freibetrag ist nicht zu gewähren

4. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn stellt gem. § 34 (2) Nr. 1 EStG außergewöhnliche Einkünfte dar und ist daher gem. § 34 (1) EStG oder § 34 (3) EStG (für § 34 (3) EStG müssen dieselben persönlichen Voraussetzungen wie für § 16 (4) EStG vorliegen) tarifbegünstigt.

Sollte eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mitveräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit nicht tarifbegünstigt, da dieser keine außergewöhnlichen Einkünfte gem. § 34 (2) Nr. 1 2. HS. EStG darstellt.

5. Veräußerungsgewinne nach § 16 EStG unterliegen nicht der Gewerbesteuer, R 7.1 (3) GewStR.

§ 16 (1) S. 1 Nr. 2 EStG

1. Mit der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + §§ 16 (1) S. 1 Nr. 2, 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG.

Nr. 2-4: siehe oben, identisch zu § 16 (1) S. 1 Nr. 1 EStG (Als Kapitalkonto sind sowohl Kapitalkonto I, II, Kapitalrücklage und Kapital in Sonder- und Ergänzungsbilanzen abzuziehen; Kapitalkonten im Gesamthandsbereich sind abziehbar, wenn sie echte Kapitalkonten und kein Fremdkapital darstellen).

Prüfungsreihenfolge für Fälle, bei denen nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich auf einen Erwerber übertragen werden

1. Werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber unentgeltlich übertragen? Falls ja: Fall der Buchwertfortführung nach § 6 (3) EStG.
2. Werden alle qualitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen an den Fortführer des Betriebs verpachtet und hat der Fortführer die objektive Möglichkeit, den Betrieb ohne große Änderungen fortzuführen (H 16 (5) „Branchenfremde Verpachtung“ EStH) und liegt kein SBV, Betriebsaufspaltung oder § 15 (3) Nr. 2 EStG vor (hat alles Vorrang vor der Betriebsverpachtung im Ganzen)? Falls ja: Betriebsverpachtung im Ganzen nach R 16 (5) EStR (für die Betriebsverpachtung im Ganzen sind nur die qualitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen maßgeblich, H 16 (5) „Wesentliche Betriebsgrundlagen“ EStH).

Verpächter hat bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen ein Wahlrecht:

Möglichkeit A: Fortführung der Verpachtung als Gewerbebetrieb. Folgen: Keine Aufdeckung von stillen Reserven nach § 16 (3) EStG, Einkünfte aus der Verpachtung unterliegen nicht der Gewerbesteuer (R 2.2 S. 1 und 2 GewStR).

Möglichkeit B: Abgabe einer Aufgabeerklärung, § 16 (3b) S. 1 Nr. 1 EStG. Folgen: Aufdeckung der stillen Reserven nach § 16 (3) EStG, Einkünfte aus der Verpachtung sind Einkünfte gem. § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG, die Fristen für § 23 EStG fangen mit der Überführung ins Privatvermögen neu an zu laufen.

Die Aufgabeerklärung kann 3 Monate (vom Eingang der Aufgabeerklärung beim Finanzamt) rückwirkend erklärt werden, § 16 (3b) S. 2 EStG.

Beispiel 1: Aufgabeerklärung geht am 1.6.01 beim Finanzamt ein, erklärt wird die Aufgabe zum 30.4.01 -> Betriebsaufgabe zum 30.4.01

Beispiel 2: Aufgabeerklärung geht am 1.6.01 beim Finanzamt ein, erklärt wird die Aufgabe zum 31.1.01 -> Betriebsaufgabe zum 1.6.01 (Wenn die Aufgabeerklärung „verfristet“ eingeht, ist der tatsächliche Eingang der Erklärung maßgeblich, § 16 (3b) S. 3 EStG)

3. Betriebsaufgabe im Ganzen nach § 16 (3) EStG (wesentliche Betriebsgrundlagen werden innerhalb kurzer Zeit (bis zu 36 Monate, H 16 (2) „Zeitraum für die Betriebsaufgabe“ EStH) vollständig ins Privatvermögen überführt, an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise ins Privatvermögen überführt und veräußert)

§ 16 (3) EStG

1. Aus der Aufgabe seines Einzelunternehmens erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + §§ 16 (3) S. 1, 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG. Es liegt eine Betriebsaufgabe im Ganzen vor, da der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens aufhört zu bestehen und das Ganze in einem einheitlichen Vorgang (Zeitraum für Betriebsaufgabe bis 6 Monate immer begünstigt / länger als 36 Monate ist nie begünstigt, H 16 (2) „Zeitraum für die Betriebsaufgabe“ EStH) geschieht, R 16 (2) EStR und H 16 (2) „Allgemeines“ EStH.
2. Umsatzsteuerlich stellt die Überführung von Wirtschaftsgütern ins Privatvermögen eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 (1b) S. 1 Nr. 1, S. 2 UStG dar, soweit die Wirtschaftsgüter mit Vorsteuerabzug erworben worden sind. Für Grundstücke gilt gem. § 4 Nr. 9 a) UStG die Steuerbefreiung bei Überführung ins Privatvermögen. Bemessungsgrundlage für die uWA sind die Einkaufspreise im Zeitpunkt des Umsatzes gem. § 10 (4) S. 1 Nr. 1, S. 2 UStG
Gehen alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber über, liegt für die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen eine nicht umsatzsteuerbare GiG gem. § 1 (1a) UStG vor.
3. Ermittlung des Veräußerungsgewinns
Alternative A: Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich nach § 16 (2) + (4) S. 1 und 2 EStG, da A das 55. Lebensjahr im Zeitpunkt der Veräußerung vollendet (bzw. weil A im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist) und den Freibetrag bislang noch nicht ausgenutzt hat.
Alternative B: Der Veräußerungsgewinn bestimmt sich nach § 16 (2) EStG, der Freibetrag nach § 16 (4) ist A nicht zu gewähren, da er im Zeitpunkt der Veräußerung nicht das 55. Lebensjahr vollendet hat und auch nicht dauernd berufsunfähig im sozialversicherungsrechtlichen Sinne ist, § 16 (4) S. 1 EStG, oder weil er den Freibetrag bereits in der Vergangenheit ausgenutzt hat, § 16 (4) S. 2 EStG.

Für die ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter ist gem. § 16 (3) S. 7 EStG der gemeine Wert anzusetzen (§ 16 (3) S. 8 EStG, wenn ein Mitunternehmeranteil aufgegeben wird).

Verkaufspreis (falls Wirtschaftsgüter veräußert werden)

+ gem. Werte von ins PV überführten Wirtschaftsgüter bzw. ./.. gem. Werte von ins PV überführten Verbindlichkeiten

= Zwischensumme

./.. Aufgabekosten (USt auf uWA und auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern gem. § 12 Nr. 3 EStG)

./.. Buchwerte (=Kapitalkonto) im Zeitpunkt der Aufgabe (werden z.B.

Verbindlichkeiten als Gegenleistung für die Veräußerung vom Erwerber

übernommen, ist das Kapitalkonto insoweit zu korrigieren, d.h. Erhöhung des Kapitalkontos)

= steuerbarer Aufgabegewinn

Freibetragsprüfung § 16 (4) EStG

Steuerbarer Aufgabegewinn

./.. Unschädlicher Betrag

= Schädlicher Betrag

Freibetrag 45.000 €

./.. Schädlicher Betrag

= Abziehbarer Freibetrag

./.. abziehbarer Freibetrag § 16 (4) EStG

= Steuerpflichtiger Aufgabegewinn

Steuerbarer Aufgabegewinn bis einschließlich 136.000 €: Freibetrag von 45.000 € ist voll zu gewähren

Steuerbarer Aufgabegewinn bis 180.999 €: Freibetrag 45.000 € - (Steuerbarer Veräußerungsgewinn – Unschädlicher Betrag von 136.000 €) = abziehbarer Freibetrag

Steuerbarer Aufgabegewinn ab 181.000 €: Freibetrag ist nicht zu gewähren

Falls eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mitveräußert oder ins Privatvermögen überführt wird, ist der Aufgabegewinn hinsichtlich dieser Beteiligung zu 40 % steuerfrei gem. §§ 3 Nr. 40 S. 1 b), 3c (2) S. 1 EStG. Hierfür ist eine separate Rechnung aufzustellen, siehe H 16 (13) „Teileinkünfteverfahren“ EStH. Für die Prüfung des Freibetrags sind diese 40 % außen vor zu lassen, R 16 (13) S. 10 EStR, für die Aufteilung des Freibetrags siehe H 16 (13) „Teileinkünfteverfahren“ EStH (Freibetrag ist vorrangig beim Aufgabegewinn für die Beteiligung abzuziehen).

4. Der steuerpflichtige Aufgabegewinn stellt gem. § 34 (2) Nr. 1 EStG außergewöhnliche Einkünfte dar und ist daher gem. § 34 (1) EStG oder § 34 (3) EStG (für § 34 (3) EStG müssen dieselben persönlichen Voraussetzungen wie für § 16 (4) EStG vorliegen) tarifbegünstigt.

Sollte eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft mitveräußert oder ins Privatvermögen überführt werden, ist der Aufgabegewinn insoweit nicht tarifbegünstigt, da dieser keine außergewöhnlichen Einkünfte gem. § 34 (2) Nr. 1 2. HS. EStG darstellt.

§ 4 (3) EStG und § 16 EStG

1. § 16 EStG gilt gem. § 18 (3) S. 2 EStG auch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit, für die der Gewinn nach § 4 (3) EStG ermittelt wird (gilt genauso, wenn bei einem Gewerbebetrieb die Einkünfte nach § 4 (3) EStG ermittelt werden)
2. Zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe hat A eine Überleitungsrechnung von § 4 (3) EStG nach § 4 (1) EStG zu erstellen, R 4.5 (6) EStR. Der dadurch entstehende Gewinn ist nicht auf mehrere Jahre verteilbar.
3. Laufenden Gewinn korrigieren (z.B. falls bereits Teile der Wirtschaftsgüter veräußert worden und im laufenden Gewinn enthalten sind; Korrektur erforderlich, da dies Teil von § 16 EStG ist)
4. Überleitungsgewinn ermitteln (z.B. noch nicht zugeflossene Einnahmen sind als Forderung zu aktivieren und der Gewinn entsprechend zu erhöhen, da bei § 4 (1) EStG nicht der Zufluss, sondern die Entstehung des Ertrags maßgeblich ist. Gleiches gilt für Ausgaben, die noch nicht abgeflossen sind, diese sind als Verbindlichkeiten gewinnmindernd zu erfassen). Ein hieraus entstehender Überleitungsgewinn ist als laufender Gewinn zu versteuern.
5. Aufgabebilanz zum Stichtag der Veräußerung / Aufgabe erstellen

§ 16 EStG und GiG § 1 (1a) UStG

1. Einzelunternehmen wird an Dritten verkauft. Das Betriebsgrundstück (funktional wesentliche Betriebsgrundlage) wird zurückbehalten und langfristig an den Erwerber vermietet: GiG § 1 (1a) UStG + A 1.5 (3) UStAE.
2. Einzelunternehmen wird an Dritten verkauft. Das Betriebsgrundstück (quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage) wird zurückbehalten und langfristig an den Erwerber vermietet: GiG § 1 (1a) UStG
3. Einzelunternehmen wird an Dritten verkauft. Das Betriebsgrundstück (funktional wesentliche Betriebsgrundlage) wird zurückbehalten und langfristig an einen anderen

als den Erwerber vermietet: Keine GiG § 1 (1a) UStG, da keine langfristige Vermietung an den Erwerber

4. Einzelunternehmen wird an Dritten verkauft. Das Betriebsgrundstück (quantitativ wesentliche Betriebsgrundlage) wird zurückbehalten und langfristig an einen anderen als den Erwerber vermietet: GiG, da Grundstück keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage ist.

§ 17 EStG

§ 17 (1) S. 1 EStG

1. A erzielt aus der Veräußerung seiner Anteile an der A-GmbH Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + §§ 15 (1), 17 (1) S. 1 EStG, da er innerhalb der letzten 5 Jahre zu mindestens 1 % an der A-GmbH beteiligt gewesen ist (maßgeblich ist Übergang von Nutzen und Lasten, d.h. vom Übergang Nutzen und Lasten für die aktuelle Veräußerung 5 Jahre in die Vergangenheit geschaut), die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wurde und es sich nicht um einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 UmwStG a.F. handelt.
2. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 17 (2) S. 1 EStG wie folgt:
 Veräußerungspreis x 60 % (§ 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG
 ./. Veräußerungskosten x 60 % (§ 3c (2) S. 1 EStG)
 ./. Anschaffungskosten x 60 % (§ 3c (2) S. 1 EStG (Offene und verdeckte Einlagen sind nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 (2a) S. 3 Nr. 1 EStG)
 = Veräußerungsgewinn vor Freibetrag
3. Nach § 17 (3) S. 1 EStG ist der Gewinn ggf. noch um den Freibetrag von max. 9.060 € je nach Anteil zu mindern. Dieser ist jedoch gem. § 17 (3) S. 2 EStG insoweit zu kürzen, wie der Veräußerungsgewinn den anteiligen Betrag von 36.100 € übersteigt (d.h. die 9.060 € und 36.100 € sind mit dem jeweiligen veräußerten Anteil zu multiplizieren. Werden also z.B. 10 % der Anteile veräußert, betragen der Freibetrag 960 € und der unschädliche Betrag 3.610 €)

Freibetrag 9.060 € x veräußerter Anteil	... €
Erzielter Veräußerungsgewinn	... €
./. unschädlicher Betrag 36.100 € x veräußerter Anteil	... €
= schädlicher Betrag	... €
Minderung Freibetrag um schädlichen Betrag	... €
= abzuziehender Freibetrag	... €
Veräußerungsgewinn abzüglich Freibetrag = Einkünfte	... €

Falls ein Veräußerungsverlust entsteht, ist § 17 (2) S. 6 EStG zu prüfen. Der Verlust ist in den Konstellationen des § 17 (2) S. 6 a) S. 1 und b) S. 1 EStG nicht abziehbar, falls diese Vorschriften einschlägig sind, ist dann die jeweilige Rückausnahme nach § 17

(2) S. 6 a) S. 2 und b) S. 2 EStG zu prüfen. Sollte die Rückausnahme einschlägig sein, ist der Verlust insoweit abziehbar.

Ausnahme: Stammt der Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Drittstaaten-Kapitalgesellschaft, ist zusätzlich noch § 2a EStG zu prüfen.

4. Der Veräußerungsgewinn ist in dem Veranlagungszeitraum zu versteuern (bzw. der Veräußerungsverlust ist in dem Jahr abzusetzen, falls er nutzbar ist), in dem Übergang von Nutzen und Lasten der Anteile erfolgt, H17 (7) „Stichtag“ EStH.

§ 17 (4) S. 1 EStG (z.B. Insolvenz der Gesellschaft)

1. Durch die Insolvenz wird die A-GmbH aufgelöst und dieser Vorgang einer Veräußerung gem. § 17 (4) S. 1 EStG gleichgestellt. Da A innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1 % beteiligt gewesen ist (kurze Begründung), erzielt er aus der Veräußerung Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG + §§ 15 (1), 17 (1) S. 1 EStG.
2. Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 17 (2) EStG:
Veräußerungspreis (mangels Veräußerungspreis ist der gemeine Wert des zugeteilten / zurückgezählten Vermögens gem. § 17 (4) S. 2 EStG anzusetzen) x 60 % (§ 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG)
./. Anschaffungskosten x 60 % (§ 3c (2) S. 1 EStG) (hier sind auch nachträgliche Anschaffungskosten, wie verdeckte Einlagen (z.B. Darlehensgewährung in der Krise, in der keine Bank ein Darlehen mehr gewährt hätte (Darlehensausfall gem. § 17 (2a) S. 3 Nr. 2 EStG) oder Übernahme von Bürgschaften in der Krise, H 17 (5) „Bürgschaft“ EStH) zu berücksichtigen.
= Veräußerungsgewinn
3. Freibetrag § 17 (3) EStG prüfen
4. Veräußerungsgewinn fließt im Veranlagungszeitraum zu, in dem die Gesellschaft aufgelöst wird

§ 6 AStG

1. Durch die Aufgabe seines Wohnsitzes in Deutschland und der damit einhergehenden Beendigung seiner unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 (1) S. 1 EStG, verwirklicht A den Tatbestand des § 6 (1) S. 1 AStG, da er vor seinem Wegzug mindestens 10 Jahre in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war. Dementsprechend ist im Zeitpunkt seines Wegzugs eine Besteuerung des Vermögenszuwachses durchzuführen.

Nr. 2-3: siehe oben, identisch zum Grundfall (einzige Ausnahme: Als Veräußerungspreis gilt gem. § 6 (1) S. 4 AStG der gemeine Wert im Zeitpunkt der Wohnsitzverlegung)

Einbringungsgeborene Anteile § 21 UmwStG a.F.

1. Einbringungsgeborene Anteile sind gem. § 21 UmwStG a.F. Anteile, die für die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwertansatz bis zum 13.12.2006 gewährt worden sind.
2. Wird dieser Anteil veräußert, kommt es gem. § 21 UmwStG a.F. + § 16 (1) Nr. 1 EStG zur Versteuerung, gem. § 27 (2), (3) Nr. 3 UmwStG gilt das alte UmwStG insofern fort.
3. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgt gem. § 16 (2) EStG:
Veräußerungspreis (kein Halbeinkünfteverfahren (d.h. 50 % Steuerfreiheit) gem. § 3 Nr. 40 S. 1 b) EStG a.F., da dieses für einbringungsgeborene Anteile gem. § 3 Nr. 40 S. 3 EStG a.F. keine Anwendung findet. Halbeinkünfteverfahren ist nur zu gewähren, wenn nach § 21 (2) S. 1 Nr. 1 UmwStG a.F. die Aufdeckung aller stillen Reserven beantragt wird, gem. § 3 Nr. 40 S. 4 EStG a.F.)
./ . Anschaffungskosten
= Gewinn vor Freibetrag
Freibetrag § 16 (4) EStG prüfen
= Gewinn nach Freibetrag gem. § 21 UmwStG a.F., § 16 (1) Nr. 1 EStG (§ 34 (1) oder (3) EStG ist für den Gewinn möglich)

§ 18 EStG

1. A erzielt aus seiner Tätigkeit als ... Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 3 EStG + § 18 (1) Nr. 1 S. 1 und 2 EStG (kurz begründen, ob Katalogberuf oder Freiberuflichkeit aufgrund Tätigkeit vorliegt). Einkünfte sind gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 1 EStG der Gewinn als Überschuss der Betriebseinnahmen (§ 4 (4) EStG analog) über die Betriebsausgaben (§ 4 (4) EStG).

§ 19 EStG

§ 19 (1) S. 1 Nr. 1 EStG

1. A erzielt aus seiner Tätigkeit als ... Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 4 EStG + § 19 (1) S. 1 Nr. 1 EStG, § 1 (1) LStDV. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).
2. Einbehaltene Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag dürfen gem. § 12 Nr. 3 EStG die Einkünfte nicht mindern. Gleiches gilt für die Arbeitnehmerbeiträge zu den Versicherungen gem. § 12 Nr. 1 EStG. Die gezahlten Arbeitgeberanteile zu den Versicherungen sind gem. § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

3. Einnahmen gem. § 8 EStG bestimmen
4. Der laufende Arbeitslohn (§ 2 (1) LStDV) gilt gem. § 11 (1) S. 4 EStG + § 38a (1) S. 2 1. HS. EStG in dem Kalenderjahr als bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet (d.h. Zahlung z.B. Dezembergehalt am 2.1 des Folgejahres ist irrelevant, da Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat ist). Sonstige Bezüge (z.B. Weihnachts- oder Urlaubsgeld sind im Jahre des tatsächlichen Zuflusses zugeflossen und in diesem zu versteuern gem. § 11 (1) S. 4 EStG + § 38a (1) S. 3 EStG.
5. Werbungskosten nach § 9 EStG bestimmen, Abgleich der tatsächlichen Werbungskosten mit dem Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 a) EStG (falls dieser höher ist, ist der Pauschbetrag abzuziehen)
6. Die einbehaltene Lohnsteuer und der Solidaritätszuschlag sind gem. § 36 (2) Nr. 2 EStG auf die festgesetzte Einkommensteuer bzw. den festgesetzten Solidaritätszuschlag anzurechnen.

Sachbezüge (z.B. Gutscheine)

1. Der Sachbezug ist gem. § 8 (2) S. 1 EStG mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.
2. Gemäß R 8.1 (2) S. 3 LStR ist vom üblichen Endpreis am Abgabeort ein Abschlag von 4 % vorzunehmen.
3. Der Sachbezug bleibt außer Ansatz, wenn er nicht mehr als 44 € pro Monat beträgt, § 8 (2) S. 11 EStG (Freigrenze; bei 44,01 € ist der ganze Betrag steuerpflichtig)

Verbilligter Einkauf durch Arbeitnehmer

1. Als geldwerter Vorteil ist auch der verbilligte Einkauf beim Arbeitgeber zu erfassen, § 8 (1) EStG. A wurde der Mitarbeiterrabatt ausschließlich im Hinblick auf seine Tätigkeit für den Arbeitgeber gewährt. Eine pauschale Besteuerung erfolgte laut Sachverhalt nicht (ansonsten ist hier Schluss mit der Prüfung). Die Bewertung erfolgt gem. § 8 (3) EStG, da die verbilligt bezogenen Waren nicht überwiegend für die Arbeitnehmer vertrieben wurden (z.B. Fernsehhändler verkauft einen Fernseher verbilligt an den Arbeitnehmer).
2. Berechnung des geldwerten Vorteils

Endpreis der bezogenen Ware am Abgabeort

./ 4 % Abschlag gem. § 8 (3) S. 1 EStG

= Berichtigter Abgabepreis

./ Zuzahlung durch den Arbeitnehmer

= Geldwerter Vorteil

./ Freibetrag § 8 (3) S. 2 EStG
= Steuerpflichtiger Arbeitslohn

PKW-Überlassung

1 %-Methode

1. Zu den Einnahmen gehört auch der geldwerte Vorteil aus der Überlassung des Firmenwagens für private Zwecke. Die Bewertung der Privatnutzung richtet sich nach § 8 (2) S. 2 EStG. Anzusetzen ist der auf volle 100 € abgerundete Bruttolistenpreis des PKW (R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR). Volle Monate, in denen der PKW nicht zur Verfügung stand, sind auszuscheiden, R 8.1 (9) S. 4 LStR.
2. Berechnung des geldwerten Vorteils
Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. Extraausstattung (abgerundet auf volle 100 €) x 1 % x Anzahl der Monate = geldwerter Vorteil
3. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
Wird der PKW auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, erhöht sich der geldwerte Vorteil gem. § 8 (2) S. 3 EStG wie folgt:
Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. Extraausstattung (abgerundet auf volle 100 €) x 0,03 % x Anzahl der Monate x kürzeste Straßenverbindung = geldwerter Vorteil

Auswärtige Tätigkeit

1. Es liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit gem. § 9 (4a) S. 2 und 4 EStG, R 9.4 ff. LStR vor, da der Arbeitnehmer außerhalb seiner Wohnung und nicht an seiner ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig wird. Es können folgende Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden:
2. Fahrtkosten § 9 (1) S. 3 Nr. 4a EStG, R 9.5 LStR (Abziehbar sind die tatsächlichen Aufwendungen, z.B. Kosten für ein Bahnticket; bei selbstgefahrenen Strecken ist unabhängig vom Fortbewegungsmittel für jeden Kilometer die Pauschale von 0,3 € zu gewähren).
3. Verpflegungsmehraufwand § 9 (4a) EStG, R 9.6 LStR (Abziehbar sind nur die pauschalen Aufwendungen des § 9 (4a) EStG)
4. Übernachtungskosten § 9 (1) S. 3 Nr. 5a EStG, R 9.7 LStR (Abziehbar sind die tatsächlich angefallenen Kosten)
5. Reisenebenkosten R 9.8 LStR (Abziehbar sind die tatsächlich angefallenen Aufwendungen)

§ 19 (1) S. 1 Nr. 2 EStG

1. A erzielt aus seiner früheren Tätigkeit als ... Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 4 EStG + § 19 (1) S. 1 Nr. 2 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).
2. Bestimmung, inwieweit begünstigte Bezüge nach § 19 (2) vorliegen
3. Versorgungsfreibetrag und Zuschlag gem. § 19 (2) S. 3, 4 EStG ausrechnen. Die ausgerechneten Beträge gelten für die gesamte Laufzeit der Pension (§ 19 (2) S. 8 EStG), regelmäßige Anpassungen der Bezüge führen zu keiner Neuberechnung (§ 19 (2) S. 9 EStG)
4. Werbungskosten nach § 9 EStG bestimmen, Abgleich der tatsächlichen Werbungskosten mit dem Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1 b) EStG (falls dieser höher ist, ist der Pauschbetrag abzuziehen)

§ 20 EStG

§ 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG (ohne § 32d EStG)

1. Mit der Gewinnausschüttung der A-GmbH erzielt A Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
2. Die Ausschüttung ist A zuzurechnen, da er im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der A-GmbH ist, § 20 (5) EStG.
3. Einnahmen bestimmen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag dürfen die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindern.
4. Zuflusszeitpunkt bestimmen (Grundsatz: Zufluss auf dem Bankkonto; Besonderheit beim beherrschenden Gesellschafter (50 % + x % Anteile), da hier Zufluss bereits bei Ausschüttungsbeschluss und nicht erst bei Gutschrift auf dem Bankkonto vorliegt., H 20.2 „Zuflusszeitpunkt bei Gewinnausschüttungen“ EStH)
5. Die Gewinnausschüttung unterliegt nach §§ 43 (1) S. 1 Nr. 1, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Die einbehaltene Steuer beträgt ... (hier Steuerbeträge ausrechnen).
6. Mit dem Kapitalertragsteuerabzug ist die Einkommensteuer gem. § 43 (5) S. 1 EStG abgegolten.

§ 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG (mit § 32d (2) Nr. 3 a) oder b) EStG -> Antragstellung)

Nr. 1-6: siehe oben, identisch zum Grundfall

7. A kann gem. § 32d (2) Nr. 3 a) oder b) EStG (je nachdem, was einschlägig ist) beantragen, dass die Beteiligung als sog. Unternehmerische Beteiligung behandelt wird, denn a) er ist zu mindestens 25 % an der A-GmbH beteiligt oder b) er ist zu mindestens 1 % an der A-GmbH beteiligt und unternehmerisch für die A-GmbH tätig.
8. Der Kapitalertragsteuerabzug ist gem. § 43 (5) S. 2 EStG nicht mehr abgeltend.
9. § 32d (2) Nr. 3 EStG bewirkt, dass
 - der gesonderte Steuertarif gem. § 32d (1) EStG keine Anwendung findet,
 - das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 2 EStG Anwendung findet,
 - der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 (9) EStG nicht mehr abzuziehen und stattdessen ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten möglich ist und
 - eine Verrechnung mit Verlusten möglich ist, da § 20 (6) EStG keine Anwendung findet.
10. Die steuerpflichtigen Einnahmen betragen: Ausschüttung aus 2. X 60 % gem. § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG.
11. Als Werbungskosten sind abziehbar: Tatsächliche Werbungskosten x 60 % gem. § 3c (2) S. 1 EStG.
12. Der gesonderte Steuertarif nach § 32d (1) EStG gilt nicht, die Einkünfte unterliegen insoweit der normalen Einkommensteuer nach § 32a EStG.
13. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind gem. § 36 (2) Nr. 2 EStG auf die festgesetzte Einkommensteuer bzw. den festgesetzten Solidaritätszuschlag anzurechnen.

§ 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG (ohne § 32d EStG)

1. Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 (3) S. 2 KStG, § 8.5 (1) KStR vor, weil ... (kurze Begründung).
2. Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
3. Die vGA ist A zuzurechnen, da er im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (unterstellt eine vGA aufgrund eines Vertrags, z.B. überhöhte Zinsen) wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile an der A-GmbH ist, § 20 (5) EStG. Dies gilt auch, wenn Begünstigter der vGA nicht A selbst, sondern eine ihm nahestehende Person ist
4. Einnahmen § 8 EStG bestimmen
5. Die Gewinnausschüttung unterliegt nach §§ 43 (1) S. 1 Nr. 1, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug, da aber tatsächlich kein Steuerabzug vorgenommen wurde (das ist der Regelfall bei einer vGA, da es eine verdeckte Gewinnausschüttung ist, Beck'sche Erlasse 1 § 43/1 Tz. 144), ist die vGA nach Auffassung der Finanzverwaltung gem. § 32d (3) S. 1 EStG zu erklären. Für die vGA erhöht sich die

tarifliche Einkommensteuer in einer Nebenrechnung gem. § 2 (5b) EStG um den nach § 32d (1) EStG (25 %) ermittelten Betrag, gem. § 32d (3) S. 2 EStG.

6. Ein noch nicht voll ausgeschöpfter Sparerpauschbetrag nach § 20 (9) EStG kann im Rahmen der Nebenrechnung noch geltend gemacht werden.

Nachträgliche Werbungskosten im Falle eines Antrags nach § 32d (2) Nr. 3 EStG (z.B. Beteiligung im Jahr 01 erworben mit Fremdfinanzierung, im Jahr 04 wird die gesamte Beteiligung veräußert. Im Jahr 01 wurde vom Gesellschafter ein Antrag nach § 32d (2) Nr. 3 EStG gestellt).

1. Hinsichtlich der für die Fremdfinanzierung gezahlten Schuldzinsen liegen Werbungskosten gem. § 9 (1) S. 3 Nr. 1 EStG vor.
2. Ab dem Veräußerungszeitpunkt gilt dies nur soweit, als der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Restschuld zu tilgen.
3. Der nach § 32d (2) Nr. 3 EStG gestellte Antrag ist für die nächsten 5 Jahre bindend gem. § 32d (2) Nr. 3 S. 3 EStG. Somit könnte A die Schuldzinsen auch in den Jahren 04 und 05 grundsätzlich noch als Werbungskosten abziehen, da der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten durch den Antrag nicht mehr nach § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG ausgeschlossen wird.
4. Wird die für den Antrag erforderliche Beteiligungsquote (25 % oder 1 %) in einem auf die Antragstellung folgenden Jahr nicht mehr erreicht, entfaltet jedoch die vorher ausgeübte Option keine Wirkung mehr (Beck'sche Erlasse 1 § 43/1 Tz. 139). Demzufolge ist ein Abzug der Schuldzinsen ab der Veräußerung nicht mehr möglich.

§ 20 (1) Nr. 3 EStG (Ausschüttungen aus Investmentfonds)

1. Die Ausschüttung des Investmentfonds stellt gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 3 EStG + § 16 (1) Nr. 1 InvStG, § 2 (11) InvStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
2. Einnahmen bestimmen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag dürfen die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindern.
3. Zuflusszeitpunkt bestimmen (Grundsatz: Gutschrift auf dem Bankkonto)
4. Die Ausschüttung unterliegt gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 5, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer.
5. Ggf. Teilfreistellung bestimmen. Eine Teilfreistellung ist zu gewähren, wenn es sich um einen

- Aktienfonds (§ 2 (6) S. 1 InvStG -> Fondsvermögen besteht zu mehr als 50 % aus Kapitalbeteiligungen i.S.d. § 2 (8) InvStG) handelt. Die Teilfreistellung für einen Aktienfonds beträgt gem. § 20 (1) S. 1 InvStG grundsätzlich 30 %. Werden die Anteile von einer natürlichen Person im Betriebsvermögen gehalten, ist die Teilfreistellung 60 % gem. § 20 (1) S. 2 InvStG. Werden die Anteile von einer Körperschaft gehalten, ist die Teilfreistellung 80 % gem. § 20 (1) S. 3 InvStG.
 - Mischfonds (§ 2 (7) S. 1 InvStG -> Fondsvermögen besteht zu mehr als 25 % aus Kapitalbeteiligungen i.S.d. § 2 (8) InvStG) handelt. Bei einem Mischfonds ist die Teilfreistellung 50 % der jeweiligen Freistellung nach § 20 (1) InvStG (d.h. 15 % / 30 % / 40 %).
 - Immobilienfonds (§ 2 (9) S. 1 InvStG -> Fondsvermögen besteht zu mehr als 50 % aus Immobilien und Beteiligungen an Immobiliengesellschaften). Die Teilfreistellung beträgt gem. § 20 (3) S. 1 InvStG einheitlich für alle Anleger 60 %.
 - Ausländischen Immobilienfonds (§ 2 (9) S. 2 InvStG -> Fondsvermögen besteht zu mehr als 50 % aus ausländischen Immobilien und Beteiligungen an ausländischen Immobiliengesellschaften (= Gesellschaften, die ausschließlich in ausländische Immobilien investieren, § 2 (9) S. 3 InvStG)). Die Teilfreistellung beträgt gem. § 20 (3) S. 2 InvStG 80 %.
6. Die Ausschüttung nach Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung unterliegt tatsächlich der Kapitalertragsteuer gem. § 43a (2) S. 1 2. HS. EStG (z.B. Aktienfonds mit Teilfreistellung 30 % -> Ausschüttung x 70 % steuerpflichtiger Anteil = Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug).
7. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat gem. § 43 (5) S. 1 EStG Abgeltungswirkung.

§ 20 (1) Nr. 3 EStG (Vorabpauschalen aus Investmentfonds)

1. Ggf. ist eine Vorabpauschale gem. § 18 (1) InvStG zu versteuern. Diese gehört nach § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 3 EStG + § 16 (1) Nr. 2 InvStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Vorabpauschale ist der Betrag, um den die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahres den Basisertrag für dieses Kalenderjahr unterschreiten, § 18 (1) S. 1 InvStG.
2. Ermittlung des vorläufigen Basisertrags gem. § 18 (1) S. 2 InvStG:
Basisertrag (zu Beginn des zu betrachtenden Jahres) x Basiszinssatz lt. BMF gem. § 18 (4) InvStG (für das zu betrachtende Jahr) x 70 % = Basisertrag
3. Begrenzung des Basisertrags gem. § 18 (1) S. 3 InvStG:
Rücknahmepreis zum 31.12. des zu betrachtenden Jahres
./. Rücknahmepreis zum 31.12. des vorherigen Jahres
+ Ausschüttung des zu betrachtenden Jahres (gemeint ist hier z.B. 9 € pro Anteil, nicht die tatsächlich insgesamt ausgeschütteten Beträge)
= Maximaler Basisertrag

4. Eine Vorabpauschale kommt nur insoweit zum Ansatz, als die Ausschüttungen eines Investmentfonds innerhalb eines Kalenderjahres den Basisertrag dieses Kalenderjahres unterschreiten (d.h. Vergleich der tatsächlichen Ausschüttung, z.B. 9 € pro Anteil, mit Basisertrag, z.B. 10 € pro Anteil. Insoweit die Ausschüttungen den Basisertrag unterschreiten, d.h. $10 € - 9 € = 1 €$, liegt eine Vorabpauschale vor. Sind die Ausschüttungen größer als der Basisertrag, liegt keine Vorabpauschale vor. Gibt es keine Ausschüttungen ist die Vorabpauschale in voller Höhe anzusetzen).
5. Im Jahr des Erwerbs vermindert sich die Vorabpauschale um $1/12$ für jeden vollen Monat vor dem Erwerbstichtag gem. § 18 (2) InvStG.
6. Die Vorabpauschale gilt am ersten Werktag des folgenden Kalenderjahres als zugeflossen (d.h. Vorabpauschale 01 fließt am ersten Werktag 02 zu) gem. § 18 (3) InvStG.
7. Die Vorabpauschale ist gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 5, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG kapitalertragsteuerepflichtig.
8. Ggf. Teilfreistellung bestimmen (siehe „§ 20 (1) Nr. 3 EStG (Ausschüttungen eines Investmentfonds)“; Teilfreistellung funktioniert hier genauso).
9. Die Vorabpauschale nach Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung unterliegt tatsächlich der Kapitalertragsteuer gem. § 43a (2) S. 1 2. HS. EStG (z.B. Aktienfonds mit Teilfreistellung 30 % -> Vorabpauschale x 70 % steuerpflichtiger Anteil = Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug).
10. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat gem. § 43 (5) S. 1 EStG Abgeltungswirkung.

§ 20 (1) Nr. 3 EStG (Veräußerungsgewinne aus Investmentfonds)

1. A erzielt aus der Veräußerung seiner Investmentfondsanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 3 EStG + § 16 (1) Nr. 3 InvStG.
2. Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 19 (1) S. 1 InvStG nach Maßgabe des § 20 (4) EStG zu ermitteln (wenn Anteile im Privatvermögen gehalten werden) und gem. § 19 (1) S. 3 und 4 InvStG um die während der Besitzzeit der Anteile angesetzten Vorabpauschalen vor Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung zu kürzen (Vorabpauschalen sind quasi Vorabbesteuerungen von den Wertzuwächsen der Investmentfondsanteile. Insoweit hierüber eine Wertsteigerung bereits versteuert wurde, erfolgt bei der tatsächlichen Veräußerung keine Doppelterfassung im Veräußerungsgewinn. Wurde eine Teilfreistellung für eine Vorabpauschale gewährt, z.B. nur 70 % steuerpflichtig, weil es eine Vorabpauschale eines Aktienfonds war, können trotzdem 100 % auf den Veräußerungsgewinn angerechnet werden).
3. Berechnung des Veräußerungsgewinns
4. Der Veräußerungsgewinn unterliegt gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 9, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer.

5. Ggf. Teilfreistellung bestimmen (siehe „§ 20 (1) Nr. 3 EStG (Ausschüttungen eines Investmentfonds)“; Teilfreistellung funktioniert hier genauso). Wichtig: Teilfreistellung im Falle eines Veräußerungsverlustes heißt auch, dass z.B. nur 70 % (bei einem Aktienfonds) als Veräußerungsverlust steuerlich nutzbar sind.
6. Falls ein Veräußerungsgewinn vorliegt: Der Veräußerungsgewinn nach Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung unterliegt tatsächlich der Kapitalertragsteuer gem. § 43a (2) S. 1 2. HS. EStG (z.B. Aktienfonds mit Teilfreistellung 30 % -> Veräußerungsgewinn x 70 % steuerpflichtiger Anteil = Bemessungsgrundlage für den Steuerabzug). Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat gem. § 43 (5) S. 1 EStG Abgeltungswirkung.
Falls ein Veräußerungsverlust vorliegt: Aufgrund des Veräußerungsverlustes entfällt der Kapitalertragsteuerabzug. Ein Ausgleich des Veräußerungsverlustes mit anderen Einkünften ist gem. § 43a (3) S. 2 EStG möglich (§ 20 (6) S. 4 EStG gilt nur bei reinen Aktien, nicht bei Investmentfonds). Grundsätzlich ist der Verlust auf das nächste Jahr vorzutragen gem. § 43a (3) S. 3 EStG, allerdings kann A einen Antrag auf Erteilung einer Verlustbescheinigung stellen gem. § 43a (3) S. 4 EStG, um den Verlust im Veranlagungsverfahren mit anderen Einkünften auszugleichen (Verluste aus Veräußerungsgeschäften von Investmentfonds können in voller Höhe (nach Anwendung einer etwaigen Teilfreistellung) mit anderen Einkünften verrechnet werden).

§ 20 (1) Nr. 4 EStG (ohne § 32d EStG)

1. Aus der Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe des B i.S.d. §§ 230, 231 HGB erzielt A Einkünfte gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 4 S. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
2. Eine atypisch stille Gesellschaft i.S.d. § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG liegt nicht vor, da A weder Mitunternehmerinitiative noch Mitunternehmerrisiko in ausreichendem Umfang hat.
3. Gewinnanteile aus der stillen Beteiligung sind als Einnahmen, Verlustanteile als negative Einnahmen (Beck'sche Erlasse 1 § 43/1 Tz. 4) zu erfassen. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag dürfen die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindern.
4. Zuflusszeitpunkt richtet sich nach § 44 (3) EStG.
5. Die Gewinnanteile unterliegen nach §§ 43 (1) S. 1 Nr. 3, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. (Falls ein Freistellungsauftrag erteilt wurde: Der Freistellungsauftrag ist in Abzug zu bringen gem. § 44a (1) Nr. 3, (2) Nr. 1 EStG). Die einbehaltene Steuer beträgt ... (hier Steuerbeträge ausrechnen). Negative

Kapitalerträge sind bis zur Höhe der positiven Kapitalerträge auszugleichen gem. § 43a (3) S. 2 EStG.

6. Mit dem Kapitalertragsteuerabzug ist die Einkommensteuer gem. § 43 (5) S. 1 EStG abgegolten.

§ 20 (1) Nr. 4 EStG (mit § 32d (2) Nr. 1 a) EStG -> stiller Gesellschafter und Handelsgewerbeinhaber sind nahestehende Personen)

Nr. 1-5: siehe oben, identisch zum Grundfall ohne § 32d EStG

7. A hat gegenüber B (Inhaber des Handelsgewerbes) eine beherrschende Stellung i.S.d. Beck'sche Erlasse 1 § 43/1 Tz. 136, weil ... (kurze Begründung), damit sind A und B als nahestehende Personen i.S.d. § 32d (2) Nr. 1 a) EStG anzusehen.
8. Der Kapitalertragsteuerabzug ist gem. § 43 (5) S. 2 EStG nicht mehr abgeltend.
9. § 32d (2) Nr. 1 a) EStG bewirkt, dass
 - der gesonderte Steuertarif gem. § 32d (1) EStG keine Anwendung findet und
 - der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 (9) EStG nicht mehr abzuziehen und stattdessen ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten möglich ist.
10. Einkünfte ausrechnen
11. Der gesonderte Steuertarif nach § 32d (1) EStG gilt nicht, die Einkünfte unterliegen insoweit der normalen Einkommensteuer nach § 32a EStG.
12. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind gem. § 36 (2) Nr. 2 EStG auf die festgesetzte Einkommensteuer bzw. den festgesetzten Solidaritätszuschlag anzurechnen.

§ 20 (1) Nr. 6 S. 1 EStG (Kapitalauszahlung aus einer Lebensversicherung, die nach dem 1.1.2005 geschlossen wurde) (ohne § 32d EStG)

1. Der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung (z.B. Auszahlung 30.000 €) und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (z.B. 3 Jahre (36 Monate) x 500 € = 18.000 €) gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (hier: 12.000 €) gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 6 S. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
2. Einnahmen bestimmen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag dürfen die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindern.
3. Zuflusszeitpunkt gem. § 11 (1) S. 1 EStG ist bei Zahlung der Versicherungsleistung.
4. Der Ertrag unterliegt gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 4 S. 1 1. HS., 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer. (Falls ein Freistellungsauftrag erteilt wurde: Der

Freistellungsauftrag ist in Abzug zu bringen gem. § 44a (1) Nr. 3, (2) Nr. 1 EStG). Die einbehaltene Steuer beträgt ... (hier Steuerbeträge ausrechnen).

5. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat gemäß § 43 (5) S. 1 EStG Abgeltungswirkung.

§ 20 (1) Nr. 6 S. 1 EStG (mit § 32d (2) Nr. 2 EStG -> Auszahlung der Versicherung erst nach Vollendung des 60. Lebensjahres und nach Ablauf von 12 Jahren)

Nr. 1: siehe oben, identisch zum Grundfall ohne § 32d EStG

1. Da die Versicherungsleistung nach Vollendung des 60. Lebensjahres des A und nach Ablauf von 12 Jahren seit dem Vertragsabschluss ausgezahlt wird, ist der Ertrag aus der Versicherung nur zur Hälfte anzusetzen gem. § 20 (1) Nr. 6 S. 2 EStG.
2. Der Ertrag unterliegt gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 4 S. 1 1. HS., 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer. Ungeachtet von § 20 (1) Nr. 6 S. 2 EStG ist die Kapitalertragsteuer auf den vollen Ertrag einzubehalten gem. § 43 (1) S. 1 Nr. 4 S. 1 2. HS. EStG. (Falls ein Freistellungsauftrag erteilt wurde: Der Freistellungsauftrag ist in Abzug zu bringen gem. § 44a (1) Nr. 3 EStG). Die einbehaltene Steuer beträgt ... (hier Steuerbeträge ausrechnen).
3. Nach § 32d (2) Nr. 2 S. 1 EStG unterliegt der hälftige Ertrag der tariflichen Einkommensteuer, § 32d (1) EStG ist nicht anzuwenden.
Falls die Versicherungsleistung niedriger als die gezahlten Beiträge sein sollte (d.h. es entsteht ein Verlust), kann der Verlust entgegen § 20 (6) EStG bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte gem. § 32d (2) Nr. 2 S. 2 EStG ausgeglichen werden.
4. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat keine Abgeltungswirkung gem. § 43 (5) S. 2 EStG.
5. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind gem. § 36 (2) Nr. 2 EStG auf die festgesetzte Einkommensteuer bzw. den festgesetzten Solidaritätszuschlag anzurechnen.

§ 20 (1) Nr. 7 EStG (ohne § 32d EStG)

1. Aus dem ... erzielt A Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (1) Nr. 7 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2, S. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über den Sparer-Pauschbetrag (§ 20 (9) EStG). Der Abzug tatsächlicher Werbungskosten ist gem. § 20 (9) S. 1 2. HS. EStG grundsätzlich ausgeschlossen.
2. Einnahmen bestimmen, die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag dürfen die Einnahmen gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht mindern.
3. Zuflusszeitpunkt bestimmen (grundsätzlich bei Zahlung auf das Bankkonto)

4. Die Zinsen unterliegen gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 7 b), 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG der Kapitalertragsteuer. (Falls ein Freistellungsauftrag erteilt wurde: Der Freistellungsauftrag ist in Abzug zu bringen gem. § 44a (1) Nr. 3, (2) Nr. 1 EStG). Die einbehaltene Steuer beträgt ... (hier Steuerbeträge ausrechnen).
5. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat gemäß § 43 (5) S. 1 EStG Abgeltungswirkung.

§ 20 (1) Nr. 7 EStG (mit § 32d (2) Nr. 1 b) S. 1 EStG -> Darlehensgewährung an eigene Kapitalgesellschaft)

Nr. 1-2: siehe oben, identisch zum Grundfall ohne § 32d EStG

3. Die Zinsen unterliegen gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 7 a) und b) EStG, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG nicht der Kapitalertragsteuer, sie sind daher gem. § 32d (3) S. 1 EStG im Rahmen der Steuererklärung zu erklären.
4. Da die Zinsen von der A-GmbH gezahlt worden sind, an der A zu mindestens 10 % beteiligt ist und die Zinsen bei der A-GmbH Betriebsausgaben sind, gilt nach § 32d (2) Nr. 1 b) S. 1 EStG Folgendes:
 - Der Tarif nach § 32d (1) EStG findet für die Zinsen keine Anwendung und
 - der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 (9) EStG ist nicht mehr abzuziehen, stattdessen ist ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten möglich.

§ 20 (1) Nr. 7 EStG (mit § 32d (3) EStG -> Zinsen unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug)

Nr. 1-2: siehe oben, identisch zum Grundfall ohne § 32d EStG

3. Die Zinsen unterliegen gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 7 a) und b) EStG, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG nicht der Kapitalertragsteuer, sie sind daher gem. § 32d (3) S. 1 EStG im Rahmen der Steuererklärung zu erklären. Für diese Kapitalerträge erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer in einer Nebenrechnung gem. § 2 (5b) EStG um den nach § 32d (1) EStG (25 %) ermittelten Betrag, gem. § 32d (3) S. 2 EStG.
4. Ein noch nicht voll ausgeschöpfter Sparerpauschbetrag nach § 20 (9) EStG kann im Rahmen der Nebenrechnung noch geltend gemacht werden.

§ 20 (1) Nr. 7 EStG (mit § 32d (4) EStG -> Noch nicht vollständig ausgeschöpfter Sparer-Pauschbetrag)

Nr. 1-4: siehe oben, identisch zum Grundfall ohne § 32d EStG

6. Eine Erklärung der Zinseinnahmen im Rahmen der Steuererklärung ist somit nicht erforderlich, jedoch können die Zinseinnahmen erklärt werden, um einen noch nicht voll ausgeschöpften Sparer-Pauschbetrag gem. § 32d (4) S. 1 EStG zu nutzen. Die Zinsen sind im Rahmen einer Nebenrechnung (§ 2 (5b) EStG) zu erklären und unterliegen gem. § 43 (5) S. 3 EStG + § 32d (1) EStG dem besonderen Steuersatz von 25 %.

Veräußerungsgewinne

Beteiligung unter 1 % und Anschaffung vor dem 1.1.2009

- § 20 (2) Nr. 1 EStG greift nicht, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (28) S. 11 EStG)
- § 17 (1) EStG greift nicht, da Beteiligung < 1 %
- § 23 (1) Nr. 2 EStG alte Fassung prüfen, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 3 EStG)
- § 23 (1) Nr. 2 EStG aktuelle Fassung greift nicht, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 1 EStG)
- Einbringungsgeborene Anteile prüfen (bis 12.12.2006)

Beteiligung mindestens 1 % und Anschaffung vor dem 1.1.2009

- § 20 (2) Nr. 1 EStG greift nicht, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (28) S. 11 EStG)
- § 17 (1) EStG greift, da Beteiligung mindestens 1 %
- § 23 (1) Nr. 2 EStG alte Fassung prüfen, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 2 EStG)
- § 23 (1) Nr. 2 EStG aktuelle Fassung greift nicht, da Anschaffung vor dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 1 EStG)
- Einbringungsgeborene Anteile prüfen (bis 12.12.2006)
 - ➔ Falls § 23 (1) Nr. 2 EStG alte Fassung einschlägig sein sollte, hat dies Vorrang vor § 17 (1) EStG

Beteiligung unter 1 % und Anschaffung nach dem 1.1.2009

- § 20 (2) Nr. 1 EStG greift, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (28) S. 11 EStG) (ist aber gem. § 20 (8) EStG subsidiär zu § 17 (1) EStG)
- § 17 (1) EStG greift nicht, da Beteiligung < 1 %
- § 23 (1) Nr. 2 EStG alte Fassung greift nicht, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 2 EStG)

- § 23 (1) Nr. 2 EStG aktuelle Fassung prüfen, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 1 EStG) (ist aber gem. § 23 (2) EStG subsidiär zu § 20 (2) x EStG)
- Einbringungsgeborene Anteile greifen nicht, da nur bis 12.12.2006

Beteiligung mindestens 1 % und Anschaffung nach dem 1.1.2009

- § 20 (2) Nr. 1 EStG greift, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (28) S. 11 EStG) (ist aber gem. § 20 (8) EStG subsidiär zu § 17 (1) EStG)
- § 17 (1) EStG greift, da Beteiligung mindestens 1 %
- § 23 (1) Nr. 2 EStG alte Fassung greift nicht, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 2 EStG)
- § 23 (1) Nr. 2 EStG aktuelle Fassung prüfen, da Anschaffung nach dem 1.1.2009 (§ 52 (31) S. 1 EStG) (ist aber gem. § 23 (2) EStG subsidiär zu § 17 (1) EStG)
- Einbringungsgeborene Anteile greifen nicht, da nur bis 12.12.2006

§ 20 (2) S. 1 Nr. 1 EStG

1. Aus der Veräußerung seiner Anteile an der A-GmbH erzielt A Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 5 EStG + § 20 (2) S. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind der Veräußerungsgewinn nach § 20 (4) S. 1 EStG, d.h. der Überschuss des Veräußerungserlöses über die Anschaffungs- und Veräußerungskosten.
2. Es liegen keine Altanteile i.S.d. § 52 (28) S. 11 EStG vor (§ 20 (2) S. 1 Nr. 1 EStG gilt nur für Anteile, die nach dem 31.12.2008 erworben worden sind).
3. Einkünfte gem. § 20 (4) S. 1 EStG bestimmen.
4. Die Einkünfte sind im Jahr des Zuflusses des Veräußerungspreises gem. § 11 (1) S. 1 EStG anzusetzen.
5. Wenn ein Veräußerungsgewinn vorliegt: Der Veräußerungsgewinn unterliegt der Kapitalertragsteuer gem. §§ 43 (1) S. 1 Nr. 9, 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer hat Abgeltungswirkung gem. § 43 (5) S. 1 EStG.
Wenn ein Veräußerungsverlust vorliegt: Aufgrund des Veräußerungsverlustes entfällt der Kapitalertragsteuerabzug. Ein Ausgleich des Veräußerungsverlustes mit anderen Einkünften außer Veräußerungsgewinnen i.S.d. § 20 (2) S. 1 Nr. 1 EStG ist gem. § 43a (3) S. 2 EStG + § 20 (6) S. 4 EStG nicht möglich. Grundsätzlich ist der Verlust auf das nächste Jahr vorzutragen gem. § 43a (3) S. 3 EStG, allerdings kann A einen Antrag auf Erteilung einer Verlustbescheinigung stellen gem. § 43a (3) S. 4 EStG, um den Verlust im Veranlagungsverfahren mit anderen Aktiengewinnen auszugleichen.

§ 21 EStG

§ 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG

1. A erzielt mit der Vermietung des ... Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 6 EStG + § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).
2. Einnahmen § 8 EStG bestimmen
3. Werbungskosten § 9 EStG (in der Reihenfolge des Gesetzes) bestimmen

Sonderabschreibungen § 7b EStG

1. § 7b (1) S. 1 EStG: Wohnung liegt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union
2. § 7b (1) S. 1 EStG: Wohnung neu hergestellt (d.h. ab VAZ 2018) oder neu angeschafft (d.h. im Jahr der Fertigstellung angeschafft, § 7b (1) S. 2 EStG)
3. § 7b (2) Nr. 1 EStG: Bauantrag nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2020 gestellt
4. § 7b (2) Nr. 2 EStG: AK / HK der neuen Wohnung übersteigen nicht 3.000 €/m² (Herstellungskosten geteilt durch gesamte Wohn- und Nutzfläche)
5. § 7b (2) Nr. 3 EStG: Wohnung dient im Jahr der Anschaffung / Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung (wird eine Wohnung teilentgeltlich überlassen, ist die Sonderabschreibung nur auf den entgeltlichen Teil zulässig, Beck'sche Erlasse 1 § 7b/1 Tz. 33) zu langfristigen Wohnzwecken (Ferienwohnungen sind nicht begünstigt, Beck'sche Erlasse 1 § 7b/1 Tz. 37)

Rechtsfolge:

Sonderabschreibung von jährlich 5 % neben der regulären AfA (§ 7b (1) S. 1 EStG), BMG sind die AK/HK, jedoch maximal 2.000 €/m² Wohnfläche gem. § 7b (3) EStG.

§ 22 EStG

§ 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG

1. Aus der gesetzlichen Rentenversicherung erzielt A sonstige Einkünfte gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 7 EStG + § 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) EStG. Die Einkünfte ermitteln sich gem. § 2 (2) S. 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).
2. Renteneinnahmen bestimmen (hier sind alle Rentenerhöhungen zu berücksichtigen)
3. Rentenfreibetrag bestimmen (maßgeblich ist das erste volle Rentenjahr)
Rente im ersten vollem Rentenjahr x 12 Monate = Jahreswert
Jahreswert x Besteuerungsanteil (§ 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) S. 2 und 3 EStG) = steuerfreier Teil der Rente (§ 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) S. 4 EStG)
Der steuerfreie Teil der Rente (nicht der Prozentsatz, sondern der wirkliche Betrag!) gelten für die gesamten Laufzeit der Rente gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) S. 4 EStG,

regelmäßige Anpassungen des Rentenbetrags führen nicht zu einer Neuberechnung, § 22 Nr. 1 S. 3 a) aa) S. 7 EStG.

4. Werbungskostenpauschbetrag gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG abziehen

§ 23 EStG

§ 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG

1. Da zwischen der Anschaffung am xx.xx.xxxx und der Veräußerung am yy.yy.yyyy des Objekts liegen, erzielt A Einkünfte gem. § 2 (1) S. 1 Nr. 7 EStG + § 22 Nr. 2 EStG + § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Maßgeblich für die Fristenberechnung sind die Daten obligatorischen Verträge (Kaufverträge), H 23 „Veräußerungsfrist“ EStH. Ein Ausschluss aufgrund ausschließlicher privater Nutzung gem. § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 3 EStG liegt nicht vor. Einkünfte sind gem. § 23 (3) S. 1 der Veräußerungsgewinn als Überschuss des Veräußerungserlöses über die Anschaffungs- bzw. Herstellungs- und Veräußerungskosten. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sind um die bei den Einkünften aus § 2 (1) S. 1 Nr. 4 bis 7 EStG in Anspruch genommene AfA (d.h. insbesondere, wenn das Objekt vorher für § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG genutzt wurde).
2. Zuflusszeitpunkt bestimmen (Grundsatz: Gutschrift Kaufpreis auf dem Bankkonto)
3. Berechnung Veräußerungsgewinn
Veräußerungserlös (nach § 4 Nr. 9 a) UStG steuerfrei bzw. als GiG i.S.d. § 1 (1a) UStG nicht steuerbar)
./. Veräußerungskosten (unabhängig vom Zahlungszeitpunkt, H 23 „Werbungskosten“ EStH)
./. Fortgef. AK / HK (falls AfA im Privatvermögen, z.B. bei Einkünften gem. § 21 (1) Nr. 1 EStG, vorher steuerlich geltend gemacht wurde gem. § 23 (3) S. 4 EStG)
= Veräußerungsgewinn / -verlust
4. Falls ein Veräußerungsgewinn vorliegt: Der Gewinn ist nur steuerpflichtig, wenn die gesamten Veräußerungsgeschäfte in einem Jahr die Freigrenze von 600 € gem. § 23 (3) S. 5 EStG überschreiten.
Falls ein Veräußerungsverlust vorliegt: Verluste dürfen gem. § 23 (3) S. 7 1. HS. EStG nur mit anderen Gewinnen aus § 23 EStG ausgeglichen werden, ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist ausgeschlossen gem. § 23 (3) S. 7 2. HS. EStG. Falls ein Ausgleich nicht möglich ist, kann ein Verlustrücktrag in den unmittelbar vorherigen Veranlagungszeitraum oder in die Zukunft erfolgen gem. § 23 (3) S. 8 EStG

Fall A: Anschaffung im PV, Einlage ins BV, Veräußerung aus dem BV innerhalb von 10 Jahren (Anschaffung in 01, Einlage in 03, Veräußerung in 05)

1. Einlagevorgang abhandeln (Einlagewert gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG bestimmen)

2. Laufende AfA im BV (Minderung der AfA-BMG gem. § 7 (1) S. 5 EStG, Beck'sche Erlasse 1 § 7/8 beachten)
3. Veräußerungsvorgang aus dem BV beurteilen (Veräußerungsgewinn = Veräußerungserlös – fortgef. Einlagewert)
4. Besteuerung der Einlage gem. § 23 (1) S. 5 Nr. 1 EStG, da zwischen Anschaffung im PV und Veräußerung im BV weniger als zehn Jahre liegen (Einlagewert ist gem. § 23 (3) S. 2 EStG der Veräußerungspreis (d.h. falls Einlage ins BV gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. a) EStG mit den fortgeführten AK/HK bewertet wurde, ist der Veräußerungsgewinn nach § 23 EStG = 0), beachte Besteuerungszeitpunkt gem. § 23 (3) S. 6 EStG erst bei Zufluss des Veräußerungserlöses für die Veräußerung aus dem BV)

Fall B: verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft

1. Soweit ein Entgelt gezahlt wird, ist § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG zu prüfen.
2. Soweit kein Entgelt gezahlt wird (= Vorteilsgewährung an die Kapitalgesellschaft, d.h. verdeckte Einlage), liegt eine Veräußerung nach § 23 (1) S. 5 Nr. 2 EStG durch die verdeckte Einlage vor.

Fall C1: Anschaffung im PV, Einlage ins BV, Entnahme aus dem BV ins PV, Veräußerung aus dem PV (alles innerhalb von 10 Jahren) (Anschaffung in 01, Einlage in 03, Entnahme in 05, Veräußerung in 07)

1. Einlagevorgang abhandeln (Einlagewert gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG bestimmen)
2. Laufende AfA im BV (Minderung der AfA-BMG gem. § 7 (1) S. 5 EStG, Beck'sche Erlasse 1 § 7/8 beachten)
3. Entnahmevergung abhandeln (Entnahmegewinn in Höhe von Teilwert – damaliger Einlagewert)
4. Besteuerung der Veräußerung gem. § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, da zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zehn Jahre liegen. Reguläre Berechnung des Veräußerungsvorgangs gem. § 23 (3) S. 1 EStG, die Anschaffungskosten des Gebäudes sind hier um die AfA von Anschaffung im PV bis Einlage sowie von Entnahme bis Veräußerung im PV zu mindern (AfA-BMG ab Entnahme ist der Teilwert, der bei der Entnahme angesetzt wurde, R 7.3 (6) S. 4 EStR). Der Entnahmegewinn ist vom vorläufigen Gewinn abzuziehen, da insoweit die stillen Reserven bereits versteuert wurden (ein etwaiger Entnahmeverlust ist hinzuzurechnen) (im Ergebnis wird genau die Differenz zwischen Veräußerungserlös und damaligen AK im PV besteuert)

Fall C2: wie C1, aber zwischen der Anschaffung und der Veräußerung im PV liegen mehr als 10 Jahre (Anschaffung in 01, Einlage in 03, Entnahme in 05, Veräußerung in 12)

Nr. 1-3: siehe oben, identisch zum Grundfall

4. Keine Besteuerung der Veräußerung gem. § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, da zwischen Anschaffung und Veräußerung im PV mehr als 10 Jahre liegen.
5. Aber die Entnahme zählt gem. § 23 (1) S. 2 EStG als Anschaffung, da zwischen Entnahme und Veräußerung weniger als zehn Jahre liegen, wird insoweit nach § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG besteuert (Gewinn gem. § 23 (3) S. 1 und 2 EStG = Veräußerungserlös – Entnahmewert)

Fall C3: wie C1, aber sowohl zwischen Anschaffung und Veräußerung im PV als auch zwischen Entnahme und Veräußerung liegen jeweils mehr als 10 Jahre (Anschaffung in 01, Einlage in 03, Entnahme in 05, Veräußerung in 17)

Nr. 1-3: siehe oben, identisch zum Grundfall

4. Keine Besteuerung der Veräußerung gem. § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, da zwischen Anschaffung und Veräußerung im PV mehr als 10 Jahre liegen.
Entnahme zählt zwar gem. § 23 (1) S. 2 EStG als Anschaffung, aber da zwischen Entnahme und Veräußerung auch mehr als 10 Jahre liegen, keine Besteuerung nach § 23 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

Vorweggenommene Erbfolge

Vorweggenommene Erbfolge im Privatvermögen

1. Es liegt eine vorweggenommene Erbfolge vor, da es sich um eine Vermögensübertragung mit Rücksicht auf die zukünftige Erbfolge handelt und der Begünstigte wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten soll (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 1)
2. Es liegt keine voll entgeltliche Übertragung vor, da Leistung des Begünstigten (z.B. 500.000 €) und Gegenleistung des Begünstigenden (z.B. 1.000.000 €) nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgeglichen sind. (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 2)
3. Je nach Leistung des Begünstigten für das übertragene Vermögen liegt eine teilentgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Vermögens vor (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 3)
4. Es muss zwischen den folgenden Leistungen unterschieden werden:
 - Versorgungsleistungen (z.B. lebenslängliche Rente für den Begünstigten) führen zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 4 und 5)

- Zahlung eines Gleichstellungsgeldes (z.B. Sohn bekommt Vermögen und zahlt an seine Schwester Gleichstellungsgeld) führt zu einer insoweit entgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 7)
 - Übernahme von Verbindlichkeiten (egal welcher Natur, ob privat oder im Zusammenhang mit dem übertragenen Vermögen) führen zu einer insoweit entgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 9)
 - Einräumung eines Wohn- / Nutzungsrechts zu Gunsten des Begünstigten oder eines Dritten führt insoweit zu einer unentgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 10)
 - Besonderheit bei unverzinslichen Geldleistungen, die nach mehr als einem Jahr fällig sind; Barwert im Zeitpunkt des Erwerbs ist als Anschaffungskosten anzusetzen, Begünstigter kann Zinsen bei der jeweiligen übertragenen Vermögensart steuerlich geltend machen (z.B. Werbungskosten bei § 21 EStG), der Begünstigende versteuert die Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 (1) Nr. 7 EStG (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 11)
5. Wenn eine teilentgeltliche Übertragung vorliegt, ist der Vorgang in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 14 S. 1). Der entgeltliche Teil bemisst sich nach dem Verhältnis des Entgelts ohne Anschaffungsnebenkosten) zum Verkehrswert des übernommenen Wirtschaftsgutes (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 14 S. 2)
- Besonderheit bei der gleichzeitigen Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern: Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 14 S. 3 und 4
6. Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Teils des Vermögens führt der Begünstigte die AfA-BMG, das AfA-Volumen und die AfA-Methode des Rechtsvorgängers gem. § 11d (1) EStDV fort (Damalige Anschaffungskosten des Begünstigten x Unentgeltlichkeitsquote aus Schritt 5). Für den entgeltlich erworbenen Teil des Vermögens erfolgt die AfA auf Basis der Anschaffungskosten als AfA-BMG, die AfA-Methode richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (Alles, was als Leistung erbracht wird, zählt zu den Anschaffungskosten) (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 16 und 17).
7. Schuldzinsen auf im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übernommene Verbindlichkeiten sind als Werbungskosten bei der jeweiligen Einkunftsart abziehbar. (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 22)
8. Für den entgeltlich übertragenen Teil des Vermögens ist beim Begünstigten §§ 17, 20, 23 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 23), die unentgeltliche Übertragung führt zu keiner Veräußerung. Übernommene Übertragungskosten sind nur in Höhe des entgeltlichen Teils als Veräußerungskosten abziehbar (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 30)

Vorweggenommene Erbfolge im Betriebsvermögen

1. Es liegt eine vorweggenommene Erbfolge vor, da es sich um eine Vermögensübertragung mit Rücksicht auf die zukünftige Erbfolge handelt und der Begünstigte wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten soll (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 1)
2. Es liegt keine voll entgeltliche Übertragung vor, da Leistung des Begünstigten (z.B. 500.000 €) und Gegenleistung des Begünstigten (z.B. 1.000.000 €) nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten ausgeglichen sind. (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 2)
3. Die Textziffern 3-10 des Erlasses gelten gem. Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 24 auch für Übertragungen von Betriebsvermögen entsprechend.
4. Je nach Leistung des Begünstigten für das übertragene Vermögen liegt eine teilentgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Vermögens vor (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 24 + 3)
5. Es muss zwischen den folgenden Leistungen unterschieden werden:
 - Versorgungsleistungen (z.B. lebenslängliche Rente für den Begünstigten) führen zu einer insoweit unentgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 4, 5 und 25). Die Rentenverpflichtung stellt eine private Verbindlichkeit dar, die nicht im Betrieb bilanziert wird.
 - Zahlung eines Gleichstellungsgeldes (z.B. Sohn bekommt Vermögen und zahlt an seine Schwester Gleichstellungsgeld) führt zu einer insoweit entgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 24 + 7)
 - Übernahme von privaten Verbindlichkeiten) führen zu einer insoweit entgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 27)
 - Übernahme von betrieblichen Schulden führen grundsätzlich nicht zu einer entgeltlichen Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 29)
6. Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unentgeltlich übertragen, liegt eine Entnahme ins Privatvermögen und anschließend eine unentgeltliche Übertragung im Privatvermögen vor, § 11d (1) EStDV (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 33)

Werden einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens teilentgeltlich übertragen, liegt für den unentgeltlichen Teil eine Entnahme zum anteiligen Teilwert und für den entgeltlichen Teil eine Veräußerung vor. Dies gilt auch, wenn zum Beispiel ein Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird, aber wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten werden. In einem solchen Fall ist Tz. 35 des Erlasses nicht anzuwenden (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 34)
7. Wird ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen und liegt das Entgelt über dem Kapitalkonto, liegt eine voll entgeltliche Übertragung vor (anders als im Privatvermögen kommt es zu keiner Aufteilung in einen unentgeltlich und entgeltlich übertragenen Teil, es gilt vielmehr die sog. Einheitstheorie des BFH) (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 35). Stille Reserven im Betriebsvermögen sind anteilig aufzudecken; dies gilt aber nicht für einen Firmenwert, dieser ist grds. nicht aufzustocken, vgl. Beispiel in Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 35 (1. Gesamte stille Reserven im Vermögen, ohne Firmenwert, bestimmen 2.

In Höhe der Differenz von Entgelt und Kapitalkonto werden stille Reserven anteilig in jedem Wirtschaftsgut, außer Firmenwert, aufgedeckt 3. Stille Reserven im Firmenwert werden nur aufgedeckt, wenn die stillen Reserven in allen anderen Wirtschaftsgütern voll aufgedeckt worden sind

Wird ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen und liegt das Entgelt gleich oder unter dem Kapitalkonto, liegt eine voll unentgeltliche Übertragung vor (anders als im Privatvermögen kommt es zu keiner Aufteilung in einen unentgeltlich und entgeltlich übertragenen Teil, es gilt vielmehr die sog. Einheitstheorie des BFH) (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 38).

Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil mit einem negativen Kapitalkonto übertragen, führt die bloße Übernahme der betrieblichen Schulden nicht zur Entgeltlichkeit. Ist neben der Übernahme des negativen Kapitalkontos eine Gegenleistung zu erbringen (Abstandszahlung, Gleichstellungsgeld, Übernahme privater Verbindlichkeiten) liegt eine voll entgeltliche Übertragung vor, da das Entgelt größer ist als das negative Kapitalkonto (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 31)

8. Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung (auch übernommene private Verbindlichkeiten) werden betriebliche Verbindlichkeiten, etwaige Schuldzinsen auf diese Verbindlichkeiten sind als Betriebsausgaben abziehbar. (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 40) Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt nicht das Kapitalkonto übersteigt und eine unentgeltliche Übertragung vorliegt (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 40 + 27)
9. Abschreibung erworbener Wirtschaftsgüter bei teilentgeltlichem Erwerb ist wie folgt zu berechnen:
 - Entgeltlichkeitsquote aus Schritt 2 (z.B. Gleichstellungsgeld 400.000 € zu Wert 1.000.000 € = 40 % Entgeltlichkeit) ist für die einzelnen Wirtschaftsgüter maßgeblich. D.h. in Höhe der Quote werden die Wirtschaftsgüter unentgeltlich (im genannten Beispiel 60 %) und entgeltlich (im genannten Beispiel 40 %) erworben.
 - Aufstockungsbeträge aus Schritt 7 sind voll dem entgeltlich erworbenen Teil zuzurechnen. Diese gelten als zum Stichtag der Vermögensübertragung angefallen.
 - AfA für den unentgeltlichen Teil ist nach AfA-Methodik und mit AfA-BMG des Rechtsvorgängers fortzuführen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 39)
 - AfA auf den entgeltlich erworbenen Teil ist mit den neuen AK zzgl. des Aufstockungsbetrags anzusetzen.
 - Es ist die Vereinfachungsregel aus Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 37 S. 2 zu prüfen, nach der die Aufstockung in voller Höhe auf den unentgeltlichen Teil aufgeschlagen wird (die bisherige BMG des Rechtsvorgängers zzgl. des Aufstockungsbetrags bildet insgesamt die neue AfA-BMG, es erfolgt keine Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil. Abzuschreiben ist nach der AfA-Methodik des Rechtsvorgängers). Ist die AfA nach der Vereinfachungsregel höher, ist die Vereinfachungsregel anzuwenden.
10. Etwaig erforderliche Verbleibenzeiten (z.B. § 6b EStG oder § 6 (5) EStG) sind nur für den unentgeltlich erworbenen Teil der Wirtschaftsgüter zusammenzurechnen, für

den entgeltlichen Teil fangen die Fristen neu an zu laufen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 41)

Mischfälle der vorweggenommenen Erbfolge

1. Werden sowohl Betriebsvermögen als auch Privatvermögen in einem einheitlichen Vorgang übertragen und sind vertragliche Einzelpreise für das gesamte Betriebsvermögen und die einzelnen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens vereinbart, sind diese nicht zu beanstanden und für die Ermittlung der Entgeltlich- / Unentgeltlichkeit zugrunde zu legen. Sind keine Einzelpreise vereinbart worden, nach dem Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen. (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 47)
2. Der Rest der Lösung ist identisch zu den obigen Schemata für Privat- und Betriebsvermögen.

Tarifliche Besonderheiten

- Hier sind u.a. §§ 34, 35, 35a EStG zu nennen.

Betriebsaufspaltung

Allgemeines

1. Ab dem xx.xx.xxxx liegt zwischen A und der A-GmbH eine Betriebsaufspaltung (H 15.7 (4) „Allgemeines“ EStH) vor.
Wichtig: SBV bei Einzelunternehmen als potentielle Besitzunternehmen hat immer Vorrang vor der Betriebsaufspaltung (z.B. A verpachtet Grundstück an seine GmbH & Co. KG -> SBV und keine BAS).
Ausnahme: Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung hat die Betriebsaufspaltung Vorrang vorm SBV (H 15.7 (4) „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH). Eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung liegt nur bei einer entgeltlichen Überlassung vor, bei einer unentgeltlichen Überlassung ist im SBV zu bilanzieren, Beck'sche Erlasse 1 § 15/4 Tz. 1.
2. Die erforderliche sachliche Verflechtung liegt vor, da A an die A-GmbH eine aus Sicht des Betriebsunternehmens funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form eines Grundstücks überlässt. (in H 15.7 (5) „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH sind mehrere Einzelfälle genannt, im Regelfall wird ein Grundstück / Gebäude überlassen). Dabei ist nicht erforderlich, dass die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage im Eigentum des Besitzunternehmens steht, H 15.7 (5) „Eigentum des Besitzunternehmens“ EStH.
3. Die erforderliche personelle Verflechtung ist gegeben, da A sowohl im Besitzunternehmen (z.B. als Alleineigentümer des überlassenen Grundstücks) als

auch im Betriebsunternehmen durch seine mehrheitliche Beteiligung von x % seinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann, H 15.7 (6) „Allgemeines“ EStH, H15.7 (6) „Beherrschungsidentität“ EStH.

4. Somit ist die Verpachtung des Grundstücks ab xx.xx.xxxx keine Verpachtung im privaten Vermögensbereich, sondern gilt als Gewerbebetrieb im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung. Die bisher vorliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind ab dem xx.xx.xxxx in gewerbliche Einkünfte gem. § 2 (1) S1 Nr. 2 EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1, (2) EStG, H 15.7 (4) „Allgemeines“ EStH umzuqualifizieren. Das überlassene Grundstück sowie die Beteiligung an der A-GmbH gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. (Hinweise: Das Besitzunternehmen ist nach § 2 (1) GewStG gewerbsteuerpflichtig. Ab dem Zeitpunkt der Betriebsaufspaltung liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft gem. § 2 (2) Nr. 2 UStG vor, wobei das Besitzunternehmen der Organträger ist.)
5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Kapitalvermögen bis zum Zeitpunkt der Betriebsaufspaltung nach den allgemeinen Grundsätzen bestimmen (die AfA für das Gebäude ist zeitanteilig bis zum Zeitpunkt, in dem die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen, zu berechnen, R 7.4 (8) S. 1 EStR)
6. Einkünfte aus Gewerbebetrieb ab Vorliegen der Betriebsaufspaltungsvoraussetzungen nach ansonsten allgemeinen Grundsätzen bestimmen
 - Einlage des Gebäudes in das Betriebsvermögen gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1. HS. EStG (ggf. greift § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. a) EStG, wenn Einlage innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung). Die AfA-BMG ist unter Beachtung von gem. § 7 (1) S. 5 EStG, Beck'sche Erlasse 1 § 7/8 zu bestimmen.
 - Einkünfte aus dem Gebäude sind keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern gem. § 21 (1) S. 1 Nr. 1, (3) S. 1 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren.
 - Einlage der Anteile an der A-GmbH in das Betriebsvermögen gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1. HS. EStG (hier gilt immer die Einschränkung des § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. b) EStG, die den Einlagewert maximal auf die Anschaffungskosten beschränkt)
 - Einkünfte aus den Anteilen (d.h. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen) sind keine Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern gem. § 20 (1) Nr. 1 S. 1 bzw. 2, (8) S. 1 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren.
7. Ist der Betreiber des Besitzunternehmens auch Geschäftsführer des Betriebsunternehmens und erhält hierfür ein Gehalt, liegen sowohl vor als auch während der Betriebsaufspaltung reguläre Einkünfte aus § 19 (1) S. 1 Nr. 1 EStG vor; insoweit findet keine Umqualifizierung statt.

Wesentliche Betriebsgrundlage wird für weniger als ortsübliche Miete überlassen

1. Einnahmen ganz normal bestimmen, verbilligte Überlassung ist keine verdeckte Einlage, sondern mangels bilanzierungsfähigem Vorteil nur ein Nutzungsvorteil (H 8.9 „Nutzungsvorteil“ KStH)
2. Teilentgeltlichkeit bestimmen (z.B. Vermietung für 4.000, angemessen wären 10.000 -> 40 % entgeltliche Überlassung, 60 % unentgeltliche Überlassung). § 21 (2) EStG findet keine Anwendung, da Gewinneinkünfte vorliegen, H 21.3 „Gewinneinkünfte“ EStH.
3. Gesamte Betriebsausgaben bestimmen
Wichtig: Liegt ein Fall von § 7 (1) S. 5 EStG vor, ist die Minderung der neuen AfA-BMG auch nur für den Teil der AfA vorzunehmen, der auf die entgeltliche Überlassung fällt (im Beispiel oben wären also 40 % der AfA abzuziehen und nicht 100 %)
4. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem überlassenen Wirtschaftsgut für den entgeltlichen Teil sind voll abzugsfähig, die Ausgaben für den unentgeltlichen Teil sind grds. nicht abzugsfähig, es sei denn, dass der Gesellschafter zu mindestens 25 % am Betriebsunternehmen beteiligt ist. In diesem Fall sind die Ausgaben gem. § 3c (2) S. 6 EStG zu 60 % abzugsfähig.
5. Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beteiligung sind immer gem. § 3c (2) S. 1 EStG zu 60 % abziehbar.

Beendigung der Betriebsaufspaltung (entweder durch Wegfall der sachlichen (z.B. Veräußerung der überlassenen notwendigen Betriebsgrundlage) oder personellen Verflechtung (z.B. durch Veräußerung der Anteile)

1. Die Veräußerung des Grundstücks am xx.xx.xxxx führt zum Wegfall der für eine Betriebsaufspaltung erforderlichen sachlichen Verflechtung.
Die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH am xx.xx.xxxx führt zum Wegfall der für eine Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung.
2. Beurteilung der Beendigung der Betriebsaufspaltung
Werden Grundstück und Anteile in einem Vorgang veräußert: Die Veräußerung des Grundstücks und der Anteile an der A-GmbH führt zu einer Betriebsveräußerung bei A gem. § 16 (1) S. 1 Nr. 1 EStG
Wird nur eins von beidem (z.B. Grundstück) veräußert: Die Veräußerung des Grundstücks führt zur Betriebsaufgabe gem. § 16 (3) S. 1 EStG. Das Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage wurde veräußert, die Anteile an der A-GmbH als ebenfalls wesentliche Betriebsgrundlage werden ins Privatvermögen überführt. Die Anteile an der A-GmbH sind daher mit dem gemeinen Wert gem. § 16 (3) S. 7 EStG anzusetzen.

Veräußerungspreis / Entnahmewert Grundstück (100 %)

+ Veräußerungspreis / Entnahmewert GmbH-Anteile (60 % gem. § 3 Nr. 40 S. 1 b) EStG)

./.. Kapitalkonto im Besitzunternehmen (d.h. Buchwerte im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung; Buchwert von GmbH-Anteilen nur zu 60 % abziehbar gem. § 3c (2) S. 1 EStG)

= Veräußerungsgewinn / Aufgabegewinn

./.. ggf. Freibetrag § 16 (4) EStG

= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn / Aufgabegewinn

Für die Prüfung der Wertgrenzen des § 16 (4) EStG (Freibetrag bis maximal zu einem Gewinn von 181.000 €) sind die 40 % steuerfreien Gewinnanteile nicht zu berücksichtigen (d.h. nur 60 % des Gewinns für die Anteile spielen in die Prüfung der Wertgrenze mit rein), R 16 (13) S. 10 EStR.

Der Freibetrag ist vorrangig bei den dem Teileinkünfteverfahren (d.h. Gewinn hinsichtlich der Anteile) unterliegenden Einkünften zu berücksichtigen, H 16 (13) „Teileinkünfteverfahren“ EStH (insbesondere das Beispiel)

Die Tarifbegünstigungen nach § 34 (1) oder (3) EStG greifen nur für den Teil des Gewinns, der nicht auf die GmbH-Anteile entfällt (siehe § 34 (2) Nr. 1 2. HS. EStG)

3. Wird das Grundstück veräußert, ist auch § 23 EStG (insbesondere hinsichtlich der Einlage ins Betriebsvermögen gem. § 23 (1) S. 5 Nr. 1 EStG) zu prüfen.

Sonderausgaben

Vorsorgeaufwendungen § 10 (1) EStG

1. Aufwendungen i.S.d. § 10 (1) Nr. 2 EStG (= Altersvorsorgeaufwendungen) sind gem. § 10 (3) S. 4 und 6 EStG nur zu einem gewissen Prozentsatz abziehbar (in 2020: 90 %)
2. Aufwendungen i.S.d. § 10 (1) Nr. 3 und 3a EStG (Beiträge zu Kranken- und Pflegeversicherungen) sind grds. nach Maßgabe der § 10 (4) S. 1-3 EStG bis zum Höchstbetrag von 1.900 € bzw. 2.800 € abziehbar. Übersteigen die Aufwendungen nach § 10 (1) Nr. 3 EStG diesen Höchstbetrag, sind diese Aufwendungen ungeachtet des Höchstbetrags in voller Höhe abziehbar, die Aufwendungen nach § 10 (1) Nr. 3a EStG können dann jedoch nicht mehr abgezogen werden.

Unterhaltszahlungen § 10 (1a) Nr. 1 EStG

1. Ist der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 (1) S. 1 EStG?
2. Hat der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte dem Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben zugestimmt?
3. Sollte 1. Und 2. Erfüllt sein, sind die Unterhaltszahlungen bis zum Höchstbetrag von 13.805 € als Sonderausgaben abziehbar. Der geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatte muss die Unterhaltszahlungen als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1a EStG versteuern.

Spenden § 10b (1) EStG

1. Summe der Spenden i.S.d. § 10b (1) EStG bestimmen (nichtabziehbare Spenden sind in § 10b (1) S. 8 EStG genannt)
2. Höchstbetrag nach § 10b (1) S. 1 Nr. 1 und 2 EStG bestimmen

Parteispenden

1. Summe der Parteispendingen bestimmen
2. § 34g EStG vorrangig prüfen (50 % der Aufwendungen sind als Steuerermäßigung abziehbar, Höchstbetrag der Steuerermäßigung 825 € bzw. 1.650 €. Zur Erlangung des Höchstbetrags sind 1.650 € bzw. 3.300 € Spenden erforderlich).
3. § 10b (2) EStG prüfen. Nur der bei § 34g EStG noch nicht verbrauchte Anteil (abziehbar nach § 34g S. 2 EStG sind zwar nur 50 % der Aufwendungen, allerdings verbrauchen sich hierfür 100 % der Aufwendungen bis zum Höchstbetrags -> 1.000 € Spenden, 500 € sind abziehbar gem. § 34g S. 2 EStG, verbrauchen tun sich hierfür aber 1.000 €) kann noch als Sonderausgaben (unter Beachtung des Höchstbetrags in § 10b (2) EStG) abgezogen werden (§ 10b (2) EStG kann erst bei Spenden über 1.650 € bzw. 3.300 € greifen, da bis dahin § 34g EStG vorrangig ist)
4. § 34g EStG gilt auch für Spenden an freie Wählergemeinschaften (diese sind neben Parteispendingen ebenfalls begünstigt nach § 34g Nr. 2 EStG), aber ein Abzug nach § 10b EStG ist für Spenden an freie Wählergemeinschaften gem. § 10b (2) EStG nicht möglich, da es keine politische Partei ist, H 10b.2 „Kommunale Wählervereinigungen“ EStH.

Außergewöhnliche Belastungen

§ 33 EStG

1. Begünstigt sind z.B. Krankheits-, Beerdigungs- und Pflegekosten

2. Nicht begünstigt sind gem. § 33 (2) S. 4 EStG Prozesskosten
3. Es gilt § 11 (2) EStG (d.h. tatsächlicher Abfluss der Kosten ist entscheidend)
 - Zukünftig zu erwartende Erstattungen werden von den Kosten abgezogen (insoweit gilt § 11 EStG nicht)
4. Kosten sind nur abziehbar, soweit die zumutbare Eigenbelastung gem. § 33 (3) EStG überschritten ist. Die zumutbare Eigenbelastung wird stufenweise ermittelt (H 33.1-33.4 „Zumutbare Belastung“ EStH).
Beispiel: lediger Stpfl. mit GdE von 80.000

Zumutbare Eigenbelastung:

5 % von 15.340 = 767

6 % von 35.790 (51.130 ./ 15.340) = 2.147,40

7 % von 28.870 (80.000 ./ 51.130) = 2.020,90

= In Summe 4.935,30 zumutbare Eigenbelastung

§ 33a (1) EStG

- Unterhaltszahlungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen können bis zu 9.408 € (Betrag für 2020) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden gem. § 33a (1) S. 1 EStG.
- Minderung des Höchstbetrags um je 1/12 für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen gem. § 33a (3) S. 1 EStG.
- Höchstbetrag erhöht sich um Versicherungsbeiträge i.S.d. § 10 (1) Nr. 3 EStG für die unterhaltsberechtigte Person gem. § 33a (1) S. 2 EStG.
- Für die unterhaltsberechtigte Person darf kein Anspruch auf Kinderfreibetrag / Kindergeld bestehen und die unterhaltene Person darf kein oder nur geringes Vermögen (R 33a.1 (2) S. 3 EStR max. 15.500 €) besitzen, gem. 33a (1) S. 4 EStG.
- Eigene Einkünfte oder Bezüge (= Einnahmen, die nicht im Rahmen der Einkommensermittlung erfasst werden, siehe R 33a.1 (3) S. 3 und 4 EStR) der unterstützten Person sind schädlich, sofern sie 624 € übersteigen gem. § 33a (1) S. 5 EStG. Bei den Bezügen ist zudem eine Kostenpauschale von 180 € abzuziehen, siehe R 33a.1 (3) S. 5 EStR.
- Zur Berechnung siehe H 33a.1 „Zusammenfassendes Beispiel für die Anrechnung“ EStH (einfach Zahlen tauschen; Beispiel erfasst schon nahezu jede Besonderheit)
- Nicht nach § 33a (1) EStG abziehbare Beträge dürfen auch nicht nach § 33 EStG abgezogen werden gem. § 33a (4) EStG.

Für Unterhalt an Personen im Ausland: H 33a.1 „Personen im Ausland“ EStH, Beck'sche Erlasse 1 § 33a/2 Tz. 8 und 9 und Beck'sche Erlasse 1 § 33a/4.

§ 33a (2) EStG

1. Ein volljähriges Kind muss sich in Berufsausbildung befinden, die Eltern müssen Anspruch auf Kinderfreibetrag / Kindergeld haben und das Kind muss auswärts (d.h. außerhalb des Hausstands beider Eltern, R 33a.2 (2) EStR) untergebracht sein gem. § 33a (2) S. 1 EStG.
2. Gewährung eines Freibetrags gem. § 33a (2) S. 1 EStG von 924 € je Kalenderjahr; grundsätzlich steht jedem Ehegatten die Hälfte zu, kann aber anders aufgeteilt werden (§ 33a (2) S. 4 und 5 EStG)
3. Minderung um 1/12 für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen gem. § 33a (3) S. 1 EStG

Tarifliche Besonderheiten

Hier sind zu nennen:

- Außerordentliche Einkünfte gem. § 34 EStG (Gewinne aus § 16 EStG)
- Steuerermäßigungen für Spenden an politische Parteien gem. § 34g EStG
- Anrechnung von Gewerbesteuer gem. § 35 EStG
- Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen gem. § 35a EStG
- Energetische Maßnahmen gem. § 35c EStG

§ 35a EStG

Für alle Steuerermäßigungen gilt, dass die begünstigte Leistung in einem Haushalt des Steuerpflichtigen in der EU / im EWR (EU inkl. Norwegen, Island und Liechtenstein) erbracht werden muss, § 35a (4) S. 1 EStG. Die Aufwendungen dürfen weder Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben noch außergewöhnliche Belastungen beim Stpfl. sein gem. § 35a (5) S. 1 EStG.

KSt

Beginn der Körperschaftsteuerpflicht

1. Von Beginn der (nach außen sichtbaren) werbenden Tätigkeit bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags: Vorgründungsgesellschaft (einkommensteuerpflichtiges Einzelunternehmen bei einem Gesellschafter oder Personengesellschaft bei mehreren Gesellschaftern), H 1.1
„Vorgründungsgesellschaft“ KStH

2. Von Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags bis zur Eintragung ins Handelsregister: Vorgesellschaft (Ab Abschluss des Gesellschaftsvertrags Beginn der Körperschaftsteuerpflicht, wenn die Gesellschaft tatsächlich ins Handelsregister eingetragen wird. Ansonsten liegt eine verunglückte Gründung einer Kapitalgesellschaft vor und die Einkünfte unterliegen der Einkommensteuer), H 1.1 „Beginn der Steuerpflicht“ KStH
3. Ab Eintragung im Handelsregister: Körperschaftsteuerpflicht

Einleitung

Die X-GmbH ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gem. § 1 (1) Nr. 1 KStG, da sie ihren Sitz (§ 11 AO) bzw. ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat. Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich gem. § 1 (2) KStG auf sämtliche Einkünfte.

Die X-GmbH erzielt als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Körperschaft i.S.d. § 1 (1) Nr. 1 KStG ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 8 (2) KStG.

Die KSt bemisst sich gem. § 7 (1) KStG nach dem zu versteuernden Einkommen. Zu versteuerndes Einkommen gem. § 7 (2) KStG ist das Einkommen i.S.d. § 8 (1) KStG. Was als Einkommen gilt und wie dieses zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG, § 8 (1) S. 1 KStG + § 5 (1) S. 1 EStG und R 8.1 (1) KStR.

Einkommensermittlung

Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung ist der Jahresüberschuss, §§ 238 ff. HGB und § 8 (1) S. 1 KStG + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Dieser ist, da die Bilanz unter teilweiser Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt wurde, durch Rückrechnung aus dem Bilanzgewinn zu ermitteln (§ 268 (1) HGB und § 270 (2) HGB).

Bilanzgewinn (§ 268 HGB) €

./. Gewinnvorträge (§ 270 (2) HGB) aus Vorjahren (Einkommensverwendung i.S.d. § 8 (3) S. 1 KStG)

+ Vorabausschüttungen im laufenden Jahr (Einkommensverwendung i.S.d. § 8 (3) S. 1 KStG)

+ Einstellung in Gewinnrücklagen aus dem Gewinn des laufenden Jahres (Einkommensverwendung § 8 (3) S. 1 KStG)

+ Einstellung in gesetzliche Rücklagen (z.B. § 150 AktG)

= Jahresüberschuss

Ausschüttungen von Gewinnen aus vorherigen Jahren (z.B. Ausschüttung von Bilanzgewinn / JÜ 2019 in 2020) und Einstellung eines früheren Bilanzgewinns in Gewinnrücklagen (z.B. Einstellung von Bilanzgewinn 2019 in Gewinnvortrag in 2020) berühren das Einkommen des laufenden Jahres nicht, § 8 (1) KStG.

Laufende Einkommensermittlung

Ausschüttungen

1. Die Gewinnausschüttung gehört zu den betrieblichen Erträgen der X-GmbH gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG und § 20 (8) EStG, da die X-GmbH im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses Anteilseignerin ist, § 20 (5) EStG.
2. Die einbehaltene KapESt beträgt 25 % der Gewinnausschüttung, § 43 (1) S. 1 Nr. 1 EStG und § 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG und gehört zusammen mit dem SolZ zu den betrieblichen Erträgen.
3. Innerbilanziell ist der Bruttobetrag der Ausschüttung als Ertrag und die KapESt zzgl. SolZ als Steueraufwand zu erfassen (Nettobetrag / $73,625 * 100$).
4. Anschließend Prüfung von § 8b (1), (4), (5) KStG (insbesondere § 8b (4) S. 1 und 6 KStG -> Beteiligung muss zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar mindestens 10 % betragen, mittelbare Beteiligungen, die über eine andere KapGes gehalten werden, zählen nicht für § 8b (4) S. 1 KStG. Beteiligungen, die mittelbar über eine Mitunternehmerschaft gehalten werden, werden den Mitunternehmern anteilig zugerechnet und gelten als unmittelbare Beteiligungen gem. § 8b (4) S. 4+5 KStG, d.h. z.B. A-GmbH hält 50 % an der B-KG, die zu 30 % an der C-GmbH beteiligt ist, die A-GmbH hält außerdem 5 % direkt an der C-GmbH -> Beteiligung der A-GmbH an der C-GmbH i.S.d. § 8b (4) KStG $5 \% + 50 \% \cdot 30 \% = 20 \%$, daher Steuerfreiheit nach § 8b (1) S. 1 KStG; § 8b (4) S. 6 KStG gilt nur, wenn in einem Vorgang mindestens 10 % erworben werden)
5. Anwendung von § 10 Nr. 2 1. HS. KStG auf die innerbilanzielle Steueraufwandsbuchung
6. Die Steuerabzugsbeträge (KapESt + SolZ) werden auf die Körperschaftsteuer und den SolZ angerechnet, § 31 (1) S. 1 KStG + § 36 (2) Nr. 2 EStG
7. Laufende Aufwendungen zur Beteiligung (z.B. Schuldzinsen) sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar, es erfolgt keine außerbilanzielle Kürzung gem. § 8b (5) S. 2 KStG.

Ausschüttungen mit Einlagekontoverwendung

1. Einlagenrückgewähr gehört gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 20 (1) Nr. 1 S. 3 EStG nicht zu den Beteiligungserträgen, dementsprechend fällt für diesen Anteil auch keine

Kapitalertragsteuer an. Handelsrechtlich liegt stets in voller Höhe ein Beteiligungsertrag vor, die Verwendung des Einlagekontos gilt handelsrechtlich nicht.

2. Reduzierung der AK der Beteiligung an der ausschüttenden Gesellschaft um die Höhe der Verwendung des Einlagekontos (wenn z.B. vorher Beteiligungsertrag gebucht wurde, Umbuchung über: Beteiligungsertrag an Beteiligung). Ein Veräußerungsgewinn nach § 8b (2) KStG (Gesellschafter ist Kapitalgesellschaft) oder § 17 EStG (Gesellschafter ist natürliche Person) entsteht nur, soweit die Einlagenrückgewähr den Beteiligungsbuchwert übersteigt, H 8b „Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto“ KStH. Falls der Beteiligungsbuchwert größer ist, erfolgt eine steuerneutrale Reduzierung des Beteiligungsbuchwertes, siehe hierzu (H 20.2 „Einlagenrückgewähr“ EStH).

Wurde die Beteiligung in mehreren Tranchen erworben (z.B. 5 % am 1.1.01, 10 % am 1.5.01), ist die Einlagenrückgewähr auf diese Tranchen aufzuteilen und mit den jeweiligen AK der Tranche zu vergleichen (5/15 für Tranche 1 und 10/15 für Tranche 2)

Rest der Lösung, siehe oben.

Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

1. Innerbilanzielle Erfassung der Veräußerung über Bank an Beteiligung, Ertrag (Veräußerungsgewinn) oder Bank, Aufwand an Beteiligung (Veräußerungsverlust)
2. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses nach § 8b (2) S. 2 KStG
Verkaufspreis
./ . Buchwert
./ . Veräußerungskosten
= VG
3. Veräußerungsgewinn ist gem. § 8b (2) S. 1 KStG 100 % steuerfrei, 5 % des Veräußerungsgewinns gelten gem. § 8b (3) S. 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben
Veräußerungsverluste bleiben gem. § 8b (3) S. 3 KStG zu 100 % außer Ansatz.

Gewinnminderungen aus Gesellschafterdarlehen

1. Innerbilanziell ist das Darlehen beim Darlehensgeber über Aufwand an Darlehensforderung auszubuchen
2. Ist der Gesellschafter zu mindestens 25 % mittelbar oder unmittelbar an der Gesellschaft, der er das Darlehen gewährt hatte, beteiligt, greift § 8b (3) S. 4 + 3 KStG, der Aufwand ist in voller Höhe außerbilanziell zu korrigieren. (für mittelbare Beteiligungen ist mathematisch durchzurechnen, wie hoch die Beteiligung ist, z.B. 60 % x 50 % = 30 %)

Beteiligung nach § 8b (3) S. 4 KStG ist im VAZ des Darlehensausfalls zu prüfen.

§ 8b (3) S. 4 KStG ist auch für ehemalige Gesellschafter oder Gesellschafter, die ihre Beteiligung reduziert haben, anzuwenden, wenn zu einem Zeitpunkt nach der Darlehensgewährung eine Beteiligung von 25 % oder mehr bestand.

3. § 8b (3) S. 4 KStG gilt auch für Fälle von nahestehenden Personen (A hält Anteile an zwei Schwesterkapitalgesellschaften, eine Gesellschaft gibt ihrer Schwester ein Darlehen, welches ausfällt) und für rückgriffsberechtigte Dritte (A hat Anteile an X-GmbH und gibt einer Bank eine Bürgschaft für ein Darlehen, welches die Bank der X-GmbH gewährt hat. Buchungen bei A: Forderung X-GmbH an Bank (Leistung der Sicherheit) und Aufwand an Forderung (bei Eintritt der Bürgschaft) gem. § 8b (3) S. 5 KStG.
4. Gemäß § 8b (3) S. 6 KStG besteht die Möglichkeit zum Gegenbeweis (keine Anwendung von § 8b (3) S. 4 und 5 KStG), wenn Darlehensgewährung fremdüblich war
5. Spätere Teilwertzuschreibungen aufgrund einer Wertaufholung für ein Darlehen bleiben gem. § 8b (3) S. 8 KStG steuerfrei.

Zinsschranke

1. Es ist fraglich, ob sich Abzugsbeschränkungen hinsichtlich des Zinsaufwands aus den Regelungen zur Zinsschranke gem. § 4h EStG und § 8a KStG ergeben.
2. Gem. § 8a (1) S. 1 KStG sind die Regelungen zur Berechnung der Zinsschranke gem. § 4h (1) S. 2 EStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass anstelle des maßgeblichen Gewinnes das maßgebliche Einkommen tritt.
3. Maßgebliches Einkommen ist dabei gem. § 8a (1) S. 2 KStG das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen mit Ausnahme des § 4h EStG und des § 10d EStG.
 - Einkommen entsprechend um Verlustabzug korrigieren
 - Negativen Zinssaldo gem. § 4h (2) S. 1 EStG bestimmen
 - Zinssaldo um Zinsen, die vGA darstellen, korrigieren und Einkommen erhöhen (Zinsen, die als vGA das Einkommen nicht gemindert haben, sind keine Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h (3) S. 2 EStG)
 - Zinssaldo um möglichen fiktiven Zinsaufwand aus vGA (Fiktionstheorie) erhöhen
4. Freigrenze nach § 4h (2) S. 1 a) EStG prüfen
 - Falls überschritten: Gem. § 4h (2) S. 1 b) EStG gilt § 4h (1) S. 1 EStG und damit die Zinsschranke nicht, wenn der Betrieb nicht zu einem Konzern gehört
5. Betrieb gehört gem. § 4h (3) S. 5 EStG zu einem Konzern, wenn er mit einem oder mehreren Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte (Mehrheitsbeteiligung erforderlich)

6. § 4h (3) S. 6 EStG prüfen (hat ein Gesellschafter (auch natürliche Person) die Mehrheit an zwei Gesellschaften und kann er darüber über die Finanz- und Geschäftspolitik mehrerer Betriebe einheitlich bestimmen kann)
7. Wenn kein Konzern vorliegt (eig. Wäre dann Zinsschranke nicht anwendbar) kann entgegen § 4h (1) S. 2 EStG die Zinsschranke dennoch gem. § 8a (2) KStG zur Anwendung kommen, wenn mehr als 10 % des negativen Zinssaldos an zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar beteiligte Anteilseigner oder an eine dessen nahestehende Person (§ 1 (2) AStG) fließen. Wenn § 8a (2) KStG einschlägig ist, ist die Zinsschranke anzuwenden (§ 4h (2) S. 1 c) EStG ist dann auch nicht als Gegenbeweis möglich, um doch eine Nichtanwendbarkeit der Zinsschranke zu erreichen) Dann Abziehbarkeit auf Basis von 30 % des EBITDA prüfen.
8. Nach Anwendung Zinsschranke, kann der Verlustvortrag, der für § 4h EStG hinzugerechnet wurde, wieder abgezogen werden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen

1. Prüfung der Tatbestandsmerkmale aus R 8.5 (1) KStR (alle vier TBM kurz abprüfen und benennen)
2. Etwaige Besonderheiten prüfen (z.B. Vorteil aus der vGA geht an eine nahestehende Person des Gesellschafters, R 8.5 (1) S. 3 KStR)
3. Bewertung der vGA (H 8.6 KStH; immer mit den gemeinen Werten, d.h. brutto, rechnen!) Der Einkaufspreis der Gesellschaft (= Wichtig für § 10 (5) UStG) ist für die Bewertung der vGA irrelevant.
4. Umsatzsteuerliche Mindestbemessungsgrundlage § 10 (5) UStG bei verbilligtem Verkauf bzw. uWA gem. § 3 (1b) S. 1 Nr. 1, S. 2 UStG bei unentgeltlicher Übertragung prüfen (greift bei verhinderter Vermögensmehrung)
5. Falls Mindestbemessungsgrundlage greift, ist die zusätzliche USt innerbilanziell als Steueraufwand zu buchen und als Verbindlichkeit auszuweisen (§ 6 (1) Nr. 3 EStG). Im Regelfall keine Abzinsung der Verbindlichkeit, da Laufzeit unter 12 Monaten
6. Hinzurechnung der vGA außerhalb der Bilanz gem. § 8 (3) S. 2 KStG mit dem Bruttobetrag (USt aus Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage wird nicht zusätzlich gem. § 10 Nr. 2 1. HS. KStG hinzugerechnet, da sie bereits im gemeinen Wert enthalten ist, siehe R 8.6 KStR)
7. vGA ist grds. Leistung i.S.d. steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 (1) S. 2 KStG (hier den Abflusszeitpunkt, z.B. Zahlung etc. beachten, da erst bei Abfluss eine Leistung vorliegt)
8. Beim Gesellschafter liegen gem. § 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen vor, für die TEV gem. §§ 3 Nr. 40 S. 1 d), 3c (2) EStG und § 8b (1), (4), (5) KStG Anwendung finden. Aber Kürzung nach § 8b (1) KStG bzw. Abgeltungswirkung des § 32d (1) EStG ist nur zulässig, wenn es kein Problem mit der materiellen Korrespondenz gibt, § 8b (1) S. 2 KStG, § 32d (2) Nr. 4 EStG (materielle

Korrespondenz greift, wenn Gesellschaft bei sich den Sachverhalt nicht oder nicht richtig behandelt hat, z.B. vGA wurde nicht gem. § 8 (3) S. 2 KStG hinzugerechnet)

9. Bei Fällen der verhinderten Vermögenmehrung greift Fiktionstheorie, d.h. zum Beispiel Erwerb eines Wirtschaftsgutes unter Wert durch den Gesellschafter führt zu einer vGA und gleichzeitig zu einer Erhöhung der AK des Wirtschaftsgutes (vGA verbraucht sich in höheren Anschaffungskosten), abziehbare Vorsteuer (auch noch nicht abziehbare Vorsteuer, wenn noch keine Rechnung über die Mindest-BMG vorliegt) ist hierfür noch vom Wert der vGA abzuziehen.

vGA und Pensionszusagen

1. Steuerbilanzielle Prüfung der Pensionsrückstellung (§ 6a EStG)
 - Grundsätze des § 6a (1) EStG (insb. Schriftform, kein Widerruf, keine Abhängigkeit von gewinnabhängigen Bezügen)
 - Keine Überversorgung (> 75 %) bei Festzusage, keine Nur-Pension
 - Keine unangemessenen Erhöhungen
 - Nachholungsverbot § 6a (4) EStG
 - Bei Verstoß: steuerbilanzielle Anpassung der RSt (aber unter Umständen vGA)
2. Prüfung der vGA-Voraussetzungen
 - Ernsthaftigkeit der Zusage
 - Angemessenheit der Gesamtvergütung
 - Erdienbarkeit
 - Einhaltung einer Warte-/Probezeit
 - Sofortige Unverfallbarkeit
 - Finanzierbarkeit
 - Bei Verstoß: Zuführungen zur RSt sind vGA i.S.d. § 8 (3) S. 2 KStG

vGA im Dreieck

1. Erfassung der vGA bei der leistenden Gesellschaft + Gesellschafter
2. Erfassung einer vE / Nutzungseinlage + ggf. Anwendung der Fiktionstheorie bei der empfangenden Gesellschaft (z.B. Erfassung eines fiktiven Zinsaufwands, wenn verbilligtes Darlehen gewährt wird). Zudem Erfassung vE / Nutzungseinlage beim Gesellschafter
3. Steuerfreiheit des Ertrags aus der vE bei der empfangenden Gesellschaft nur, wenn vGA als Einkünfte nach § 20 EStG beim Gesellschafter erfasst wurde oder die vGA bei der leistenden Gesellschaft gem. § 8 (3) S. 2 KStG hinzugerechnet wurde (§ 8 (3) S. 4 und 5 KStG). Wird die vGA bei der leistenden Gesellschaft hinzugerechnet, aber nicht beim Gesellschafter erfasst, kann zwar der Ertrag bei der empfangenden Gesellschaft

- gekürzt werden, der Gesellschafter bekommt aber gem. § 8 (3) S. 6 KStG keine nachträglichen AK auf seine Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft.
4. Kann der Steuerbescheid der leistenden Gesellschaft wegen der vGA noch geändert werden, können auch die Steuerbescheide des Gesellschafters und der empfangenden Gesellschaft mit den oben beschriebenen Konsequenzen noch gem. § 32a (1) KStG geändert werden.
 5. Beim steuerlichen Einlagekonto immer ungeachtet voller Abfluss bzw. Zugang je nach Gesellschaft, da § 27 KStG keine materielle Korrespondenz kennt.

Verdeckte Einlagen

1. Prüfung der Tatbestandsmerkmale aus R 8.9 (1) KStR und H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ KStH (alle vier TBM prüfen und kurz benennen)
2. Bei teilentgeltlicher Übertragung (z.B. Wert 30.000, Gesellschaft zahlt 10.000), muss in einen entgeltlichen und einen teilentgeltlichen Vorgang aufgeteilt werden (sog. Trennungstheorie). Nur für den unentgeltlichen Teil liegt eine vE vor.
3. Bewertung der Einlage grds. mit dem Teilwert gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1. HS. EStG, R 8.9 (4) S. 1 KStR. Ggf. Ausnahmen nach § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. EStG prüfen (z.B. Einlage innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung)
4. Die verdeckte Einlage erfolgt immer aus der Vermögenssphäre (PV / BV), in der die Anteile an der empfangenden Gesellschaft gehalten werden (z.B. GruBo aus BV wird in eine Gesellschaft verdeckt eingelegt, deren Anteile im PV gehalten werden -> GruBo muss erst vom BV ins PV des Stpfl. entnommen werden und wird dann vom PV in die Gesellschaft eingelegt; wären die Anteile im BV, würde die Entnahme unterbleiben und direkt die Einlage vom BV in die Gesellschaft erfolgen). Für die Kapitalgesellschaft ist die Herkunft der vE irrelevant, die Rechtsfolgen sind bei ihr immer identisch, lediglich beim Gesellschafter ergeben sich unterschiedliche Folgen. Im Fall der vorherigen Entnahme eines WG aus einem BV ist § 6 (1) Nr. 5 S. 3 EStG zu beachten (Beschränkung des Einlagewerts auf den Wert der Entnahme)
5. Bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts liegt umsatzsteuerlich ggf. eine uWA nach § 3 (1b) S. 1 Nr. 1, S.2 UStG vor (falls Vorsteuerabzug bestand und das Wirtschaftsgut im Unternehmen des Übertragenden war), bei verbilligter Übertragung liegt ggf. ein Fall der Mindest-BMG gem. § 10 (5) UStG vor.
6. Einbuchung der vE als innerbilanzieller Ertrag, außerbilanzielle Kürzung des Ertrags gem. § 8 (3) S. 3 KStG bei der begünstigten Kapitalgesellschaft, wenn kein Problem mit der materiellen Korrespondenz (§ 8 (3) S. 4 KStG) vorliegt (materielle Korrespondenz greift, wenn Gesellschafter bei sich den Sachverhalt nicht oder nicht richtig behandelt hat, z.B. Gesellschafter hat bei einer vE eines Grundstücks keine Einkünfte gem. § 23 EStG erklärt. § 8 (3) S. 4 KStG greift nur, soweit die vE das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, d.h. z.B. wenn der Gesellschafter eine Beteiligung aus seinem PV i.S.v. § 17 (1) EStG überträgt, sind nur 60 % des Gewinns

- beim Gesellschafter steuerpflichtig wg. §§ 3 Nr. 40 c), 3c (2) EStG. Die 40 %, die steuerfrei sind, werden immer gem. § 8 (3) S. 3 KStG gekürzt, falls die 60 % steuerpflichtigen Gewinns nicht vom Gesellschafter versteuert wurden, kann für diese 60 % nicht gem. § 8 (3) S. 3 KStG gekürzt werden bei der Gesellschaft)
7. Falls ein abnutzbares Wirtschaftsgut eingelegt wird, auch kurze Stellungnahme zur AfA dieses Wirtschaftsgutes
 8. vE ist grds. Zugang im steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 (1) S. 2 KStG (immer in voller Höhe Zugang, auch wenn materielle Korrespondenz greift, da beim Einlagekonto keine materielle Korrespondenz gilt)
 9. Beim Gesellschafter liegen nachträgliche Anschaffungskosten auf seine Beteiligung (PV gem. § 17 (2a) S. 3 Nr. 1 EStG; BB gem. § 6 (6) S. 2 und 3 EStG) und ein fiktiver Zufluss der Einkünfte vor (z.B. § 23 (1) S. 5 Nr. 2 EStG, § 17 (1) S. 2 EStG, Zinseinnahmen i.S.d. § 20 (1) Nr. 7 EStG bei Zinsverzicht, Gehaltsbezug i.S.d. § 19 EStG bei Gehaltsverzicht)

Verlustuntergang §§ 8c, 8d KStG

1. Durch den Verkauf von X % der Anteile an der X-GmbH durch A zum XX.XX.XXXX wurden die Anteile an der X-GmbH unmittelbar / Y-GmbH unmittelbar (falls Tochtergesellschaft zu behandeln ist) übertragen.
2. Nach § 8c (1) S. 1 KStG sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzten Verluste nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals auf einen Erwerber übertragen werden.
3. Voraussetzungen Konzernklausel § 8c (1) S. 4 KStG prüfen.
4. Zeitpunkt des Verlustuntergangs ist der Ablauf des xx.xx.xxxx mit Übergang von Nutzen und Lasten (Steuererlasse 100 § 8c/1 Rn. 13). Bei unterjährigen Beteiligungserwerben unterliegt auch der während des laufenden Wirtschaftsjahres erzielte Verlust der Abzugsbeschränkung des § 8c (1) KStG (Steuererlasse 100 § 8c/1 Rn. 33)

Bisher festgestellter Verlustvortrag (Verlustvortrag 31.12 des Vorjahres + laufender Verlust steuerlich) ... €

./. Verlustuntergang am xx.xx.xxxx, § 8c (1) S. 1 KStG ./... €

5. Der Abzug der Verluste bleibt erhalten, soweit die vorhandenen stillen Reserven höher sind als die Verluste, § 8c (1) S. 5 KStG.

Eigenkapital der X-GmbH (inkl. Bilanzverluste Vorjahre und JÜ des laufenden Jahres). Die stillen Reserven sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Eigenkapital der Gesellschaft

und dem gemeinen Wert der Anteile, soweit diese im Inland steuerpflichtig sind, § 8c (1) S. 6 KStG. Stille Reserven in Anteilen an KapGes werden nicht berücksichtigt, da die Veräußerung der Anteile steuerfrei wäre, Beck'sche Erlasse 100 § 8c/1 Tz. 52.

Gemeiner Wert der Anteile lt. SV (Maßgeblich ist immer der gemeine Wert für 100 % der Anteile; falls weniger übertragen werden, z.B. 60 % für 6.000 €, ist immer auf 100 % hochzurechnen -> $6.000 \text{ €} / 60 \% * 100 \% = 10.000 \text{ €}$) ... €

./.. Eigenkapital lt. StB (immer anteilig, je nach veräußertem Anteil, z.B. 60 %) ... €

= stille Reserven (bei anteiligen Erwerben, z.B. 60 %, immer auf 100 % hochrechnen) ... €

Vergleich der stillen Reserven mit den untergehenden Verlusten

Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.xxxx; gesonderte Feststellung gem. § 10d (4) EStG
... €

6. Antragstellung nach § 8d (1) KStG prüfen (§ 8d (1) S. 1 und 2 KStG). Ereignisse nach § 8d (2) KStG sind schädlich, wenn sie in den letzten drei Jahren vorlagen (z.B. Stellung als Organträger)

Nicht abziehbare Steuern § 10 Nr. 2 KStG

1. Alle Steuer- und Nebenleistungszahlungen sind zutreffend innerbilanziell Betriebsausgaben gem. § 4 (4) EStG
2. Entsprechend sind erstattete Steuern und Nebenleistungen innerbilanziell Betriebseinnahmen
3. Hinzurechnung von gezahlten Personensteuern (z.B. KSt und SolZ) außerbilanziell gem. § 10 Nr. 2 1. HS. KStG
4. Kürzung von erstatteten Personensteuern außerbilanziell gem. § 10 Nr. 2 1. HS. KStG analog
5. Nebenleistungen (z.B. Säumniszuschläge) teilen immer das Schicksal der Hauptleistung (z.B. Säumniszuschlag auf KSt ist auch nicht abziehbar)
6. Beachte: Nebenleistungen auf Steueranmeldungen (z.B. Lohnsteuer, Umsatzsteuer) sind abziehbar und werden außerbilanziell nicht korrigiert!

Nicht abziehbare Aufwendungen § 10 Nr. 4 KStG

1. Gezahlte Vergütung und Reisekostenerstattungen (pauschal und tatsächlich) sind innerbilanziell Betriebsausgaben gem. § 4 (4) EStG
2. Vergütungen für überwachend tätige Organe und pauschale Reisekostenerstattungen sind nur zur Hälfte des Nettobetrags abziehbar (R 10.3 (1) + (3) KStR), ein Vorsteuerabzug der Kapitalgesellschaft bleibt in voller Höhe bestehen

3. Tatsächlich erstattete Reisekosten sind immer voll abziehbar (R 10.3 (1) S. 3 KStR)

Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmerschaft

1. Handelsrechtlich ist die Beteiligung mit den AK als Wirtschaftsgut einzubuchen, steuerrechtlich ist der Bilanzansatz anhand der Spiegelbildmethode (Spiegelung des Kapitalkontos, das bei der Mitunternehmerschaft geführt wird) in der eigenen Bilanz.
2. Demzufolge erhöhen Gewinnanteile (egal, ob Gesamthand durch allgemeine Gewinnverteilung, SBV oder Ergänzungsbilanzen) die Beteiligung bei der Kapitalgesellschaft (Beteiligung Mitunternehmerschaft an Ertrag), Verlustanteile (Gesamthand, SBV oder Ergänzungsbilanz) reduzieren die Beteiligung (Aufwand an Beteiligung Mitunternehmerschaft). Wichtig: dies gilt nur für innerbilanzielle Vorgänge, außerbilanzielle Vorgänge haben keine Auswirkungen auf die Kapitalkonten!
3. Spenden, die von der PersGes als Aufwand gebucht werden, stellen Entnahmen gem. § 4 (1) S. 2 EStG dar, da sie nicht durch den Betrieb veranlasst sind, der Gewinn in der Gesamthand ist entsprechend zu erhöhen. Da Entnahmen vorliegen, ist die Beteiligung der KapGes an der Mitunternehmerschaft um die anteiligen Spenden zu mindern. (z.B. Beteiligung KapGes 20 %, Spenden gesamt 10.000 € -> Aufwand 2.000 an Beteiligung PersGes 2.000) Die anteiligen Spenden sind zunächst nach § 4 (6) EStG (Parteispenden) bzw. § 9 (2) Nr. 1 KStG bei der KapGes außerbilanziell hinzuzurechnen, für die Spenden, die nicht an Parteien gegangen sind, ist nach den normalen Grundsätzen der Spendenabzug zu prüfen.
4. Im ersten Schritt ist der Gewinn lt. Gesamthand nach Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen, bei der Kapitalgesellschaft verändert sich entsprechend die Beteiligung. (Gewinn: Beteiligung PersGes an Ertrag; Verlust: Aufwand an Beteiligung PersGes)
5. Nicht abzehbare Betriebsausgaben der PersGes werden den Gesellschaftern anteilig zugerechnet und bei diesen außerbilanziell korrigiert.
6. Steuerliche Konsequenzen für Sachverhalte wie Ausschüttungen, Teilwertabschreibungen etc. werden nur auf Ebene der Kapitalgesellschaft selbst gezogen (z.B. anteilige Gewinnausschüttung wird der Kapitalgesellschaft zugewiesen und bei ihr dann entsprechend der normalen Vorgehensweise (§ 10 Nr. 2 KStG für die Steuern, § 8b (1), (4), (5) KStG prüfen, da diese Vorschriften alle über § 8b (6) KStG Anwendung finden).
7. Im Sonderbereich normale Vorgehensweise für SBV (z.B. Überführung von überlassenen Wirtschaftsgütern nach § 6 (5) S. 2 EStG, Erfassung von Miete im Gesamthandsbereich und gleichzeitige Erfassung als Ertrag im SBV)

1. Die geleisteten Spenden stellen innerhalb der Gewinnermittlung zutreffend Betriebsausgaben dar. Der Abzug ist gem. § 9 (1) Nr. 2 KStG jedoch von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig und der Höhe nach nur beschränkt möglich.
2. Spenden an politische Parteien sind gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 4 (6) EStG keine Betriebsausgaben und damit nicht abzugsfähig.
3. Bemessungsgrundlage für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Spenden ist das Einkommen vor Abzug der Spenden, § 9 (2) KStG, sodass sie zunächst voll außerbilanziell hinzugerechnet werden.

Zwischenergebnis (nach Prüfung aller Textziffern) ist das Einkommen

Spendenabzug (Stufe 2)

1. Sind die Empfänger der Spenden im Katalog des § 52 (2) AO genannt und damit begünstigt?
2. Wird die Spende für steuerbegünstigte Zwecke und nicht für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO, z.B. Gaststätte eines Vereins) geleistet.
3. Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) sind gem. § 9 (1) Nr. 2 S. 2 b) KStG abzugsfähig
4. Spendenabzug ist gem. § 9 (1) Nr. 2 KStG höchstens mit 20 % des Einkommens oder 4 Promille der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter möglich
5. Spendenabzug erfolgt außerbilanziell
6. Bei Spendenüberhang erfolgt eine Feststellung eines Spendenvortrags, welcher im Folgejahr im Rahmen der Höchstbeträge genutzt werden kann (§ 9 (1) Nr. 2 S. 9 und 10 KStG)

Nach Abzug der Spenden ergibt sich das zu versteuernde Einkommen i.S.d. §§ 7 und 8 KStG

Ermittlung Steuerrückstellungen

1. KSt (15 % gem. § 23 (1) KStG und Abrundung auf volle Euro gem. § 31 (1) S. 2 KStG) und SolZ (5,5 % auf die KSt) auf das laufende z.v.E. berechnen
2. Anrechenbare KapESt und SolZ auf Ausschüttungen abziehen, § 31 (1) S. 1 KStG + § 36 (2) Nr. 2 b) EStG
3. Geleistete Vorauszahlungen abziehen, § 31 (1) S. 1 KStG + § 36 (2) Nr. 1 EStG
4. Ergebnis: Steuerrückstellungen (wenn Ergebnis positiv) oder Steuererstattungen (wenn Ergebnis negativ)

Wenn Steuerrückstellung: Die Steuerrückstellung ist innerhalb der Bilanz zu passivieren gem. § 249 (1) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Beim Einkommen ergibt sich keine Änderung, da die Erhöhung des Aufwands innerhalb der Bilanz außerbilanziell wieder gem. § 10 Nr. 2 1. HS. KStG hinzugerechnet wird.

Wenn Steuerforderung: Die Steuerforderung ist innerhalb der Bilanz zu aktivieren gem. § 246 (1) S. 1 HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Beim Einkommen ergibt sich keine Änderung, da die Minderung des Aufwands innerhalb der Bilanz außerbilanziell wieder gem. § 10 Nr. 2 1. HS. KStG hinzugerechnet wird.

Steuerliches Einlagekonto § 27 KStG

1. Die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen sind auf den Schluss eines jeden Wirtschaftsjahres auf dem steuerlichen Einlagekonto auszuweisen, § 27 (1) S. 1 KStG. Auszugehen ist von dem gesondert festgestellten Schlussbestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12. des Vorjahres, § 27 (1) S. 2, (2) S. 2 KStG. Das steuerliche Einlagekonto ist gem. § 27 (2) S. 1 KStG gesondert festzustellen.
2. Leistungen i.S.d. § 27 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben (offene Gewinnausschüttungen und vGA). Die Leistungen mindern gem. § 27 (1) S. 3 KStG das Einlagekonto nur, soweit die Leistungen den ausschüttbaren Gewinn des Vorjahres gem. § 27 (1) S. 5 KStG überschreiten. Dabei ist jeweils auf den Mittelabfluss bei der GmbH abzustellen (H 27 „Abflusszeitpunkt“ KStH)
3. Verdeckte Einlagen führen zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Der Zugang erfolgt erst nach der Differenzrechnung des § 27 (1) S. 3 KStG, H 27 „Unterjährige Zugänge“ KStH.

Gesonderte Feststellung zum 31.12. des Vorjahres		... €
Summe der Leistungen (oGA und vGA)	... €	
Auschüttbarer Gewinn		
Kapital zum 31.12. des Vorjahres (Bilanzgewinn/Jahresüberschuss + Stammkapital + Kapital- und Gewinnrücklagen + Gewinnvorträge)	... €	
Abzüglich Stammkapital	... €	
Abzüglich Bestand Einlagekonto	... €	

31.12 des Vorjahres		
= Ausschüttbarer Gewinn § 27 (1) S. 5 KStG	... €	

Einlagekonto gilt als **insoweit** verwendet, als die Summe der Leistungen den ausschüttbaren Gewinn übersteigt (z.B. Leistungen 100.000, ausschüttbarer Gewinn 80.000 -> Verwendung steuerliches Einlagekonto 20.000).

Verwendung des steuerlichen Einlagekontos		... €
Erhöhung um verdeckte und offene Einlagen sowie Kapitalerhöhungen § 27 (1) S. 2 KStG		... €
Gesonderte Feststellung zum 31.12. des laufenden Jahres		... €

Organschaft

Voraussetzungen der Organschaft

1. Organgesellschaft muss eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in EU/EWR (§ 14 (1) S. 1 KStG; bei einer GmbH als Organgesellschaft muss auch noch § 17 (1) KStG zitiert werden)
2. Organträger muss ein gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 14 (1) Nr. 2 S. 1 KStG sein (natürliche Personen, Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften unter Beachtung von § 14 (1) Nr. 2 S. 2 KStG (Personengesellschaft muss originär gewerblich sein, gewerbliche Prägung i.S.d. § 15 (3) Nr. 2 EStG reicht nicht aus) und Deutschland muss das Besteuerungsrecht am Organeinkommen haben (§ 14 (1) Nr. 2 S. 4-7 KStG)
3. Organträger muss ununterbrochen im Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft die Stimmrechtsmehrheit an der Organgesellschaft haben (Finanzielle Eingliederung, § 14 (1) S. 1 Nr. 1 S. 1 KStG). Erwerb der Stimmrechte zum 31.12 / 1.1 (bei WJ = KJ) ist hierbei ausreichend, siehe R 14.4 (2) S. 1 KStR. Eine Personengesellschaft als Organträger muss die nötigen Anteile an der Organgesellschaft im Gesamthandsvermögen halten, Anteile im SBV zählen für die Berechnung nicht, § 14 (1) S. 1 Nr. 2 S. 3 KStG.
Mittelbare Beteiligungen werden nur berücksichtigt, wenn auch an der mittelbaren Gesellschaft mehr als 50 % der Anteile gehalten werden (werden z.B. nur 49 % gehalten, zählt die mittelbare Beteiligung nicht mit), § 14 (1) S. 1 Nr. 1 S. 2 KStG.
4. Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags auf mindestens fünf Jahre und tatsächliche Durchführung des Vertrags, § 14 (1) S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG. (bei einer GmbH als Organgesellschaft muss zusätzlich noch ein dynamischer Verweis auf § 302 AktG in der jeweils aktuellsten Fassung vorliegen, § 17 (1) S. 2 Nr. 2 KStG)

Der Gewinnabführungsvertrag wird in dem Jahr gültig (immer zum 1.1), in dem er im Handelsregister eingetragen wird. Ab diesem Zeitpunkt muss eine Laufzeit von mindestens 5 Jahren vorliegen.

Liegt in den ersten 5 Jahren der Laufzeit ein Fehler vor (z.B. handelsrechtlich wird unzutreffendes Ergebnis abgeführt) liegt von Anfang an keine Organschaft vor, sog. Verunglückte Organschaft, R 14.5 (8) KStR. Erfolgt der Fehler erst nach Ablauf der ersten 5 Jahre liegt nur in diesem Jahr des Fehlers keine Organschaft vor, die ersten fünf Jahre bleiben davon unberührt.

5. Die OG muss ihren gesamten handelsrechtlichen Gewinn an den OT abführen gem. § 14 (1) S. 1 KStG. Aber die Einstellung von Gewinnanteilen in Rücklagen ist gem. § 14 (1) S. 1 Nr. 4 KStG unschädlich, wenn dies aus wirtschaftlicher Sicht begründet ist. Auch verdeckte Gewinnausschüttungen von der OG an den OT sind für die tatsächliche Durchführung des Vertrags unschädlich, R 14.6 (4) S. 1 KStR.

Einkommensermittlung in der Organschaft (für § 15 KStG werden nur § 15 Nr. 1 und Nr. 2 KStG abgebildet)

Zuerst ist immer das Einkommen der Organgesellschaft, dann das Einkommen des Organträgers zu ermitteln. Für die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft ist das Organschaftsverhältnis bis auf § 15 KStG erst einmal zu ignorieren.

Organgesellschaft (OG)

1. Ausgangsgröße ist immer ein handelsrechtlicher Jahresüberschuss von 0 (handelsrechtlich wurde ja das ganze Ergebnis abgeführt)
2. Die handelsrechtliche Gewinnabführung ist rückgängig zu machen (R 7.1 KStR Zeile 18, R 14.6 (1) KStR)

Weist die OG eine Verbindlichkeit an den Organträger aus, hat sie einen Gewinn abgeführt (sie muss an den OT zahlen) (Buchung: Aufwand an Verbindlichkeit). Daher ist die Abführung hinzuzurechnen (z.B. Verbindlichkeit 1.000 -> Erhöhung des Ergebnisses der OG um + 1.000)

Weist die OG eine Forderung an den Organträger aus, hat sie einen Verlust abgeführt (sie bekommt etwas vom OT) (Buchung: Forderung an Ertrag). Daher ist die Abführung abzuziehen (z.B. Forderung 1.000 -> Minderung des Ergebnisses der OG um ./ 1.000)

Zwischenergebnis ist die Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft

3. Korrekturen des Einkommens bei der OG vornehmen (z.B. § 10 Nr. 2 KStG, nichtabziehbare Betriebsausgaben § 4 (5) EStG)
 - Hat die OG Verlustvorträge aus vororganschaftlicher Zeit (d.h. Verlustfeststellung vor Wirksamkeit der Organschaft) sind diese bei der Ermittlung des Einkommens der OG nicht zu berücksichtigen, § 15 S. 1 Nr. 1 KStG.
 - Erhält die OG Einkünfte aus einer anderen Kapitalgesellschaft (z.B. Ausschüttungen, Veräußerungsgewinne) ist § 8b KStG bei der OG nicht anzuwenden, § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG. Andere Aspekte der Ausschüttung (z.B. Einbuchung der Kapitalertragsteuer als innerbilanzieller Aufwand und anschließende Korrektur nach § 10 Nr. 2 KStG) sind regulär durchzuführen.
 - Verdeckte Gewinnausschüttungen von der OG an den OT sind vorweggenommene Gewinnabführungen, R 14.6 (4) KStR, aber keine wirklichen vGA und stehen der Durchführung des Gewinnabführungsvertrags nicht entgegen! Allerdings werden auch diese vorweggenommenen Gewinnabführungen gem. § 8 (3) S. 2 KStG analog mit dem gemeinen Wert dem Einkommen der OG hinzugerechnet.
 - Hat die OG neben dem OT noch andere Minderheitsgesellschafter, muss sie diesem Ausgleichszahlungen dafür leisten, dass nur noch der OT Einkommen aus der OG erhält. Die hierfür gebuchten Verbindlichkeiten für Ausgleichszahlungen sind bei der OG (falls sie die Ausgleichszahlung leistet) gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 4 (5) Nr. 9 EStG nicht abziehbar. Die gebuchten KSt-Rückstellungen für die Ausgleichszahlungen sind gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar. Falls der OT die Ausgleichszahlung leistet, muss nur die KSt nach § 10 Nr. 2 KStG korrigiert werden.

Ergebnis nach den Korrekturen ist das vorläufige Einkommen der OG

4. Vorläufiges Einkommen ist grds. komplett an den OT abzuführen (z.B. vorläufiges Einkommen 5.000 -> Minderung um 5.000; Vorläufiges Einkommen ist ./ 5.000 -> Erhöhung um 5.000), R 7.1 KStR Zeile 26
 - Muss die OG Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter leisten, verbleiben bei ihr 20/17 der Ausgleichszahlung als eigenes Einkommen gem. § 16 S. 1 KStG. Dies gilt auch dann genauso, wenn der OT die Ausgleichszahlung leistet gem. § 16 S. 2 KStG.

Ergebnis nach der Einkommensabführung ist das zu versteuernde Einkommen (liegen keine Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter nach § 16 KStG vor, muss das zu versteuernde Einkommen immer 0 sein)

5. Gesonderte Feststellungen bei der OG treffen § 14 (5) KStG Einkommen (Abführung in Schritt 4, z.B. 5.000 / ./ 5.000)
Falls Einkünfte aus anderen Kapitalgesellschaften bei der OG vorlagen, für die § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG angewandt wurde, sind zudem festzustellen:
Kapitalertragsteuer auf die Einkünfte

Höhe des Beteiligungsertrags (brutto) bzw. Veräußerungsgewinns

Etwaige Betriebsausgaben zur Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft

Sollte auch die Aufstellung einer Steuerbilanz erforderlich sein, ist in Höhe der gewinnwirksamen Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz ein Ausgleichsposten in der Bilanz auszuweisen.

Organträger (OT)

1. Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss
2. Handelsrechtliche Gewinnabführung (OG Schritt 2) ist rückgängig zu machen (führt die OG einen Gewinn ab, weist der OT eine Forderung ggü. der OG aus und das Einkommen des OT ist hier zu mindern; führt die OG einen Verlust ab, weist der OT eine Verbindlichkeit ggü. der OG aus und das Einkommen des OT ist hier zu erhöhen), R 14.6 (1) S. 2 KStR. Soweit die OG an den OT vororganschaftliche Mehrabführungen leistet, ist eine Korrektur der handelsrechtlichen Gewinnabführung erforderlich (z.B. Abführung Gewinn 100.000 von OG an OT, vororganschaftliche Mehrabführung 20.000 -> Bei der Einkommensermittlung des OT sind nur 80.000 zu kürzen und nicht 100.000)

Zwischenergebnis ist die Ausgangsgröße für die Einkommensermittlung beim OT

3. Korrekturen des Einkommens beim OT vornehmen (z.B. § 10 Nr. 2 KStG, nichtabziehbare Betriebsausgaben § 4 (5) EStG)
 - Falls im Einkommen der OG Einkünfte aus einer Beteiligung der OG an einer anderen Kapitalgesellschaft (z.B. Ausschüttungen, Veräußerungsgewinne) enthalten sind, wurde § 8b KStG bei der OG gem. § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG nicht angewendet. Gemäß § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG sind die steuerlichen Folgen aus diesen Einkünften nun beim OT so zu ziehen, als hätte er selbst diese Einkünfte direkt bezogen (d.h. ist der OT eine natürliche Person, gelten z.B. §§ 3 Nr. 40, 3c (2) EStG; ist der OT eine Kapitalgesellschaft gilt § 8b KStG. Z.B. OG hat Beteiligung von 10 % an einer X-GmbH, der OT hält 80 % an der OG -> Dividende ist in der Einkommensermittlung des OT gem. § 8b (1) S. 1 KStG steuerfrei, da die OG mindestens 10 % an der X-GmbH hält und damit § 8b (4) S. 1 KStG erfüllt ist)
 - Streubesitzregelung des § 8b (4) KStG ist für OG und OT jeweils getrennt zu ermitteln (z.B. OT hält 9 % an einer X-GmbH, OG hält 10 % an X-GmbH. Schüttet die X-GmbH nun an beide aus, gilt § 8b (4) KStG für die Ausschüttung an den OT (d.h. kein § 8b (1) KStG), bei der OG gilt § 8b (4) KStG nicht und die Ausschüttung ist gem. § 8b (1) KStG steuerfrei)

- Beim OT ist § 8b KStG auf eine vGA von der OG NICHT anzuwenden, weil es eben keine echte vGA, sondern nur eine vorweggenommene Gewinnabführung darstellt. Allerdings ist die vGA beim OT gem. R 14.6 (1) S. 1 KStR zu kürzen, da es eine Gewinnabführung der OG darstellt und diese bei der Einkommensermittlung des OT nicht berücksichtigt werden. Die Schachtelstrafe nach § 8b (5) S. 1 KStG ist nicht anzuwenden, R 14.7 (2) S. 2 KStR. Sofern es eine vGA aufgrund einer verhinderten Vermögensmehrung ist, muss zunächst innerbilanziell korrigiert werden (z.B. „fiktiver Zinsaufwand an Ertrag aus vorweggenommener Abführung), bevor die außerbilanzielle Kürzung des Ertrags erfolgt.
- Muss der OT Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter leisten, ist die entsprechende Ausgleichszahlung beim OT gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 4 (5) Nr. 9 EStG nichtabziehbar.

Ergebnis nach den Korrekturen ist das vorläufige Einkommen des OT

4. Erhöhung (wenn OG positives Ergebnis hat) bzw. Minderung (wenn OG negatives Ergebnis hat) um das vorläufige Einkommen der OG (OG Schritt 4), R 7.1 Zeile 25 KStR

Ergebnis nach der Einkommensabführung der OG ist das zu versteuernde Einkommen des OT (BMG für KSt und GewSt)

Falls im Einkommen der OG Einkünfte enthalten sind, die einem Steuerabzug unterliegen haben (z.B. Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen), sind diese Steuern beim OT anzurechnen gem. § 19 (5) KStG.

Sollte auch die Aufstellung einer Steuerbilanz erforderlich sein, ist in Höhe der gewinnwirksamen Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz ein Ausgleichsposten in der Bilanz auszuweisen.

Organschaftliche Mehr- und Minderabführungen

- Organschaftliche Minderabführungen liegen vor, wenn das handelsrechtlich abzuführende Ergebnis der OG an den OT niedriger ist als das steuerliche Ergebnis und der Grund für diese Differenz in organschaftlicher Zeit eingetreten ist (klassischer Fall sind Drohverlustrückstellungen, die in der Zeit der Organschaft gebildet werden, und steuerlich gem. § 5 (4a) EStG nicht berücksichtigt werden dürfen. Aufgrund der Rückstellung ist das handelsrechtliche Ergebnis in Höhe der Rückstellung niedriger als das steuerliche Ergebnis)
- Organschaftliche Mehrabführungen liegen vor, wenn das handelsrechtlich abzuführende Ergebnis der OG an den OT größer ist als das steuerliche Ergebnis und

der Grund für diese Differenz in organschaftlicher Zeit eingetreten ist (z.B. steuerliche Sonderabschreibungen wie § 6b EStG oder § 7g EStG)

- Im Fall einer organschaftlichen Minderabführung ist in der Steuerbilanz des OT ein aktiver Ausgleichsposten in Höhe der Minderabführung zu bilden, soweit diese auf den OT entfällt. (Beispiel: OG hat Drohverlustrückstellung von 30.000 während der Organschaft gebildet, OT hat 90 % Beteiligung an der OG -> Buchung beim OT „Aktiver Ausgleichsposten 27.000 (30.000 x 90 %) an Ertrag 27.000“ gem. § 14 (4) S. 1 KStG, R 14.8 (1) KStR. Da der Ausgleichsposten nur zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei einer späteren Veräußerung gebildet wird, ist der Ertrag aus der Bildung außerbilanziell zu kürzen (s. R 14.8 (1) S. 3 KStR „einkommensneutral zu bilden“). Die organschaftliche Minderabführung führt zur Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos der OG gem. § 27 (6) KStG in voller Höhe (im Beispiel oben werden zwar nur 27.000 in den Ausgleichsposten eingestellt, aber 30.000 kommen ins Einlagekonto).
- Im Fall einer organschaftlichen Mehrabführung ist in der Steuerbilanz des OT ein passiver Ausgleichsposten in Höhe der Mehrabführung zu bilden, soweit diese auf den OT entfällt. (Beispiel: OG hat Sonderabschreibung gem. § 7g (5) EStG von 30.000 während der Organschaft geltend gemacht, OT hat 90 % Beteiligung an der OG -> Buchung bei der OT „Aufwand 27.000 (30.000 x 90 %) an Passiver Ausgleichsposten 27.000“ gem. § 14 (4) S. 1 KStG, R 14.8 (1) KStR. Da der Ausgleichsposten nur zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung bei einer späteren Veräußerung gebildet wird, ist der Aufwand aus der Bildung außerbilanziell hinzuzurechnen (s. R 14.8 (1) S. 3 KStR „einkommensneutral zu bilden“). Die organschaftliche Mehrabführung führt zur Minderung des steuerlichen Einlagekontos der OG gem. § 27 (6) KStG in voller Höhe (im Beispiel oben werden zwar nur 27.000 in den Ausgleichsposten eingestellt, aber 30.000 gehen aus dem Einlagekonto).. Diese Minderung ist keine Leistung aus dem Einlagekonto, weshalb das Einlagekonto durch diese Minderung auch negativ werden kann.
- Fällt der Grund für die Minder- oder Mehrabführung in einem folgenden Jahr weg (z.B. Bildung einer Drohverlustrückstellung in 2019 -> Minderabführung in 2019; Auflösung der Drohverlustrückstellung in 2020 -> Mehrabführung in 2020 (handelsrechtlich liegt durch die Auflösung ein Ertrag vor)), ist der im vorherigen Jahr gebildete Ausgleichsposten einkommensneutral aufzulösen (innerbilanziell ausbuchen und Gewinnauswirkung außerbilanziell korrigieren), es ist kein gegenläufiger neuer Ausgleichsposten im Folgejahr zu bilden (im Beispiel oben wäre in 2019 ein aktiver Ausgleichsposten aufgrund der Minderabführung zu bilden, dieser ist in 2020 aufzulösen. Es ist nicht in 2020 ein passiver Ausgleichsposten aufgrund der Mehrabführung in 2020 zu bilden)

Vororganschaftliche Mehr- und Minderabführungen

- Regelbeispiele sind Bewertungsunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz (sowohl Mehr- und Minderabführungen) und vor Beginn der Organschaft gebildete Drohverlustrückstellungen
- Vororganschaftliche Mehrabführungen führen zu einer Ausschüttung der OG an den OT
- Vororganschaftliche Minderabführungen führen zu einer Einlage des OT in die OG

Besteuerung von gemeinnützigen Gesellschaften (im Regelfall ein eingetragener Verein = e.V.)

1. Der Verein ist gem. § 1 (1) Nr. 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, die Steuerpflicht erstreckt sich gem. § 1 (2) KStG auf das Welteinkommen. § 8 (2) KStG findet keine Anwendung, der Verein erzielt daher nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
2. Der Verein ist gem. § 5 (1) Nr. 9 S. 1 KStG von der KSt befreit, da er ausschließlich gemeinnützige Zwecke gem. § 52 (2) Nr. xxx AO verfolgt. Dies gilt aber gem. § 5 (1) Nr. 9 S. 2 KStG nicht, insoweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben wird.
3. Die Einnahmen des Vereins sind in vier Bereiche zu gliedern:
 - Ideeller Tätigkeitsbereich (die eigentliche Tätigkeit des Vereins, die Erträge hieraus sind nicht steuerpflichtig)
 - Vermögensverwaltung (Vermietungs- und Kapitalerträge, § 14 S.3 AO. Auch diese Erträge sind nicht steuerpflichtig)
 - Zweckbetriebe (Ebenfalls keine steuerpflichtigen Erträge)
 - Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Voll steuerpflichtige Erträge, Betriebseinnahmen ./. Betriebsausgaben = Gewinn)

Die Steuerpflicht für die Einkünfte aus dem Wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb besteht gem. § 64 (3) AO nur dann, wenn die Bruttoeinnahmen aus dem Geschäftsbetrieb im Jahr die Grenze von 45.000 € übersteigen. Diese Grenze bezieht sich auf die gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten des Vereins und nicht auf die einzelnen Abteilungen (d.h. erst den gesamten Sachverhalt danach untersuchen, welche Tätigkeiten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen und dann prüfen, ob die Gesamtsumme 45.000 € nicht übersteigt)

GewSt

Einleitung

1. ESt-Fall: XXX (Stpfl.) unterhält mit ihrem Betrieb (hier Betrieb, z.B. Friseursalon, benennen) einen stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 (1) S. 2 GewStG i.V.m.

§ 15 (2) EStG. Dieser Gewerbebetrieb unterliegt nach § 2 (1) S. 1 GewStG sachlich der Gewerbesteuer, da für ihn nur im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) unterhalten wird, § 2 (1) S. 3 GewStG.

KSt-Fall: Gem. § 2 (2) S. 1 GewStG gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb, sodass die X-GmbH gem. § 2 (1) GewStG der Gewerbesteuer unterliegt.

2. Schuldner der Gewerbesteuer nach § 43 S. 1 AO ist XXX (Stpfl.) als Unternehmer gem. § 5 (1) S. 1 GewStG.
3. Der Steuermessbetrag wird für den Erhebungszeitraum nach dessen Ablauf festgesetzt (§ 14 S. 1 GewStG). Erhebungszeitraum ist hier das Kalenderjahr XYZ (Jahr benennen) (§ 14 S. 2 GewStG). Anzeichen für einen abgekürzten Erhebungszeitraum (§ 14 S. 3 GewStG) bestehen nicht.

Ermittlung des Gewerbeertrags

1. Der Gewerbeertrag ist Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer (§ 6 GewStG). Er ist gem. § 7 S. 1 GewStG der nach den Vorschriften des EStG (oder KStG, je nach Stpfl.) zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt um die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und vermindert um die Kürzungen nach § 9 GewStG.

2. Ausgangsbetrag für die Ermittlung des Gewerbeertrags ist damit der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb des Jahres XYZ / der einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn. Dieser beträgt laut Sachverhalt € (Achtung: Bei einer PersGes ist hier die Ausgangsgröße der Betrag nach Korrekturen der Gesamthand und im SBV der Gesellschafter, aber vor Anwendung z.B. von TEV oder § 8b KStG bei den Gesellschaftern, da diese Vorschriften erst tatsächlich bei den Gesellschaftern im Rahmen der ESt / KSt Anwendung finden)

Die Ergebnisse der Sonderbilanzen der Gesellschafter sind mit zu erfassen, vgl. H 7.1 (3) „Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften“ GewStH.

Gem. § 7 S. 4 GewStG sind, soweit natürliche Personen an den Einkünften als Mitunternehmer beteiligt sind, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c (2) EStG anzuwenden und soweit KapGes Mitunternehmer sind § 8b KStG. (Vgl. Anmerkung oben; erst hier erfolgen dann die entsprechenden Korrekturen nach z.B. TEV). § 15a EStG bleibt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der PersGes unberücksichtigt, R 7..1 (3) S. 1 Nr. 5 GewStR.

1. Ermittlung der festzustellenden Einkünfte auf Ebene der PersGes (außerbilanzielle Korrekturen, die vom Status des Mitunternehmers abhängen, § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG, sind hier nicht anzuwenden. Sonstige außerbilanzielle Korrekturen, wie z.B. § 4 (5) EStG sind aber anzuwenden)
2. Ermittlung der Einkünfte der einzelnen Mitunternehmer für die ESt oder KSt (hier sind die außerbilanziellen Korrekturen, die vom Status des Mitunternehmers abhängen, § 8b KStG und § 3 Nr. 40 EStG, anzuwenden)

3. Ermittlung des Gewerbeertrags der PersGes (Ausgangsgröße ist der Wert nach Schritt 1, aber die außerbilanziellen Korrekturen aus Schritt 2 sind gem. § 7 S. 4 GewStG auf Ebene der PersGes für Gewerbesteuerzwecke zu berücksichtigen)

Gewerbsteuerliche Organschaft

1. Gem. § 2 (2) S. 2 GewStG besteht zwischen der A-GmbH (OT) und der B-GmbH (OG) auch eine gewerbsteuerliche Organschaft, die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft gem. §§ 14 KStG und der gewerbsteuerlichen Organschaft sind identisch.
2. Obwohl nach § 2 (2) S. 2 GewStG die OG gewerbsteuerlich als Betriebsstätte des OT gilt, sind OT und OG kein einheitliches Unternehmen. Sowohl für OT und OG ist der Gewerbeertrag unter Berücksichtigung der in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge getrennt zu ermitteln, R 7.1 (5) GewStR.
3. Gem. § 7a (2) S. 1 GewStG sind § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG und §§ 8 Nr. 1 und 5, 9 Nr. 2a GewStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der OG entsprechend anzuwenden. Erhält die OG z.B. eine Ausschüttung von einer anderen KapGes, wird körperschaftsteuerlich § 8b KStG erst auf Ebene des OT angewendet. Gewerbsteuerlich wird § 8b KStG bereits auf Ebene der OG angewendet und anschließend § 8 Nr. 5 und § 9 Nr. 2a GewStG geprüft.
4. § 8 Nr. 1 GewStG wird grds. normal auf der Ebene der OG und des OT angewandt, aber wenn es zu einer doppelten Erfassung kommen würde, unterbleibt die Hinzurechnung gem. R 7.1 (5) S. 3 GewStR (klassischer Fall: OG gibt verbilligt Darlehen an den OT -> In Höhe des Zinsvorteils liegt eine vGA vor, die bei der OG zur Erhöhung des Einkommens führt. Würde nun auch noch bei der OT der fiktive Zinsaufwand gem. der Verbrauchstheorie nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzugerechnet, würde er im Organkreis doppelt erfasst werden. Deshalb unterbleibt die Hinzurechnung auf Ebene des OT)
5. Ein vor der Organschaft bestehender Verlustvortrag kann wie auch bei der KSt gem. § 10a S. 3 GewStG nicht von der OG genutzt werden
6. Der volle Gewerbeertrag der OG – vor Berücksichtigung der Gewinnabführung einschließlich Ausgleichzahlungen nach § 16 KStG – ist dem Gewerbeertrag dem OT zuzurechnen, R 7.1 (5) S. 10 GewStR (d.h. nur körperschaftsteuerlich verbleibt ein eigens z.v.E. nach § 16 KStG bei der OG, gewerbsteuerlich verbleibt bei der OG ein Gewerbeertrag von 0)

Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8 und 9 GewStG)

Ganz strikt nach Gesetzesreihenfolge, nicht nach Sachverhalt, durchprüfen!

§ 8 Nr. 5 GewStG

- Gilt nur für Ausschüttungen und nicht z.B. für Veräußerungsgewinne
 - 1. Ist der Steuerpflichtige zu Beginn des Erhebungszeitraums mit mindestens 15 % unmittelbar oder mittelbar (H 9.3 „mittelbare Beteiligung“ GewStH) an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt? § 8b (4) S. 6 KStG gilt nicht für die GewSt, d.h. eine Ausschüttung kann im z.v.E. nach KStG gekürzt werden, wird aber für Zwecke der GewSt wieder hinzugerechnet.
 - 2. Falls ja, unterliegt die Ausschüttung nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 S. 1 GewStG, sondern der Kürzung nach § 9 Nr. 2a / Nr. 7 GewStG (dieser Schritt muss geprüft und das Ergebnis (= keine Hinzurechnung) auch hingeschrieben werden!)
 - 3. Falls nein, ist der steuerfreie Teil der Ausschüttung (40 % nach § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG oder 100 % nach § 8b (1), (4) KStG) dem Gewinn nach Abzug der mit der Ausschüttung im Zusammenhang stehenden bisher steuerfreien Kosten (40 % der Betriebsausgaben, die nach § 3c (2) S. 1 EStG steuerfrei waren oder 5 %-Pauschale nach § 8b (5) KStG) wieder hinzuzurechnen.
- ➔ Im Ergebnis unterliegt die Ausschüttung in voller Höhe (100 %) der Gewerbesteuer (bei natürlichen Personen werden 40 % hinzugerechnet, bei Körperschaften de facto 95 %)

§ 8 Nr. 8 GewStG / § 9 Nr. 2a GewStG

- Anteil des Gesamthandsergebnisses der PersGes zuzüglich der außerbilanziellen Korrekturen beim Mitunternehmer (z.B. Kürzungen für Ausschüttungen nach § 3 Nr. 40 EStG, § 3c (2) EStG, § 8b KStG) wird beim Mitunternehmer hinzugerechnet bzw. gekürzt. Ebenfalls sind die Ergebnisse der Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen.

§ 9 Nr. 1 GewStG

1. Gehörte das Grundstück zu Beginn des Kalenderjahres (1.1. um 0:00 Uhr) zum Betriebsvermögen (§ 20 (1) S. 2 GewStDV)?
2. Falls ja, erfolgt eine Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG um 1,2 % des zuletzt festgestellten Einheitswertes (falls Einheitswert auf den 1.1.1964 festgestellt worden ist, muss der Einheitswert gem. § 121a BewG mit 140 % multipliziert werden. Falls das Grundstück mit den Einheitswerten von 1935 festgestellt wurde, ist § 133 BewG anzusetzen für die Anpassung des Einheitswerts. Sollte keine Angabe im Sachverhalt sein, ist grds. von den 140 % auszugehen)
3. Falls nein, erfolgt keine Kürzung

§ 9 Nr. 2a GewStG

1. Ist der Steuerpflichtige zu Beginn des Erhebungszeitraums mit mindestens 15 % unmittelbar oder mittelbar über Mitunternehmenschaften oder Kapitalgesellschaften (R 9.3 GewStR, H 9.3 „mittelbare Beteiligung“ GewStH) an der ausschüttenden Gesellschaft beteiligt? (Wurde bereits bei § 8 Nr. 5 GewStG geprüft)
2. Falls ja, wird der steuerfreie Teil der Ausschüttung (60 % nach § 3 Nr. 40 S. 1 d) EStG oder 100 % nach § 8b (1), (4) KStG) nach Abzug der mit der Ausschüttung im Zusammenhang stehenden steuerpflichtigen Aufwendungen (60 % nach § 3c (2) S. 1 EStG oder 100 % bei einer Körperschaft, da § 8b (5) KStG den Abzug tatsächlicher Aufwendungen nicht einschränkt) aus dem Gewinn gekürzt (bei einer Körperschaft passiert hier nichts, da ja bereits die Ausschüttung nicht im körperschaftsteuerpflichtigen zu versteuerndem Einkommen enthalten war, welches die Ausgangsgröße für den Gewerbeertrag bildet; es wird nicht zweimal gekürzt). Das materielle Korrespondenzprinzip gem. § 8b (1) S. 2 KStG gilt nicht bei § 9 Nr. 2a GewStG, d.h. liegen die Voraussetzungen von § 9 Nr. 2a GewStG vor, wird gewerbsteuerlich gekürzt (im Ergebnis unterliegen 100 % der KSt und 0 % der GewSt)
 - ➔ Bei natürlichen Personen unterliegen dann de facto 0 % der Ausschüttung der Gewerbesteuer
 - ➔ Bei einer Körperschaft unterliegen de facto 5 % (§ 8b (5) KStG) der Gewerbesteuer, da die 5 %-Pauschale ausdrücklich nicht gekürzt wird gem. § 9 Nr. 2a S. 4 GewStG

Nutzung von Verlustvorträgen der Vorjahre (§ 10a GewStG)

1. Der Gewerbeertrag ist gem. § 10a S. 1 GewStG um die in vergangenen Jahren nicht ausgeglichenen Fehlbeträge zu kürzen.
2. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist Voraussetzung, dass der im Abzugsjahr bestehende Betrieb mit demjenigen identisch ist, der den Verlust erlitten hat (sog. Unternehmensidentität, R 10a.2 GewStR).
3. Weiter ist Voraussetzung, dass der Gewerbetreibende, der den Verlust in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust in eigener Person erlitten haben muss (sog. Unternehmeridentität, R 10a.3 (1) GewStR).
4. Bei Mitunternehmenschaften sind Träger des Rechts auf Verlustabzug die jeweiligen Mitunternehmer, § 10a S. 4 GewStG, R 10.3a (3) S. 1 GewStR. Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft bzw. bei einem Gesellschafterwechsel entfällt der Verlustabzug soweit der Fehlbetrag anteilig auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt, R 10a.3 (3) S. 7 und S. 9 Nr. 1 GewStR. Dies gilt auch bei einem unentgeltlichen Gesellschafterwechsel, H10a.3 (1) „Unternehmerwechsel“ GewStH. Kürzung des bisherigen Verlustvortrags, soweit

Änderung des Gesellschafterbestands (z.B. 60 % bei Verkauf einer 60 %-Beteiligung an einen neuen Gesellschafter)

5. Der verbleibende Verlustvortrag ist nur durch die bisherigen Gesellschafter nutzbar. Nur ihr Gewinnanteil kann um den verbleibenden Verlust gemindert werden, R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 2 GewStR.
6. Vom bisherigen Gewerbeertrag (nach §§ 8 und 9 GewStG) von XXX € entfallen nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf YYY (z.B. nicht gewechselter Gesellschafter) X % v. Y € (bisheriger Gewerbeertrag). -> Bei der Aufteilung des Gewerbeertrags ist hier lediglich auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abzustellen, Vorabgewinne, SBV etc. sind nicht zu berücksichtigen, R 10a.3 (3) S. 4 GewStR). Wenn auf den verbleibenden Gesellschafter entfallende Anteil am Gewerbeertrag größer ist als der auf ihn entfallende Verlustvortrag, kann dieser voll, ansonsten entsprechend nur teilweise, genutzt und abgezogen werden.

Zwischengröße: Gewerbeertrag nach Verlustabzug

Rundung § 11 (1) S. 3 GewStG

Ggf. Abzug Freibetrag für Einzelunternehmen / Personengesellschaften § 11 (1) S. 3 Nr. 1 GewStG

= Gewerbeertrag

Gesonderte Feststellung gewerbsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.XXX

IntStR

KSt

Einleitung

Die X-Gesellschaft ist in Deutschland nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gem. § 1 (1) Nr. 1 KStG, da sie weder ihren Sitz (§ 11 AO) noch ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland hat. Sie ist jedoch gem. § 2 Nr. 1 KStG in Deutschland beschränkt körperschaftsteuerpflichtig, insoweit sie inländische Einkünfte gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 49 EStG hat.

Da die X-Gesellschaft nicht nach § 1 (1) Nr. 1-3 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist, gilt für sie nicht § 8 (2) KStG, weshalb sie nicht ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Vielmehr kann sie alle sieben Einkunftsarten des EStG haben.

- Im Falle eines vorliegenden DBA ist noch die Anwendbarkeit und die Ansässigkeit für Zwecke des DBA zu prüfen: Da die X-GmbH ihren Sitz in ... (Ort und Land benennen) hat, ist für sie das DBA Deutschland-XXX (anderen Staat nennen) gem. Art. 4 und Art. 3 DBA (das sind die maßgebenden Artikel aus dem OECD-MA, je nach DBA können hier andere Artikel zu nennen sein) anwendbar. Die DBA sind zwischenstaatliche Abkommen, die nach Art. 59 (2) GG in innerstaatliches Recht umgewandelt werden und nationalem Steuerrecht vorgehen. Ein DBA begründet kein Besteuerungsrecht, sondern weist es nur einem der betroffenen Staaten zu, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.
- Die X-GmbH ist in ... (anderer Staat) ansässig gem. Art. 4 (1) DBA, da sie dort den Sitz ihrer Geschäftsleitung hat.

Ausschüttungen § 49 (1) Nr. 5 a) EStG

Die von der A-GmbH erhaltene Gewinnausschüttung stellt Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 (1) Nr. 1 S.1 EStG dar und gehört damit gem. § 49 (1) Nr. 5 a) aa) EStG zu den inländischen Einkünften der X-Gesellschaft, da die A-GmbH ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Inland hat.

Gem. § 32 (1) Nr. 2 KStG ist die Körperschaftsteuer aufgrund des Steuerabzugs (hier die von der A-GmbH einbehaltene Kapitalertragsteuer) abgegolten.

Da die deutsche Körperschaftsteuer aber nicht 25 % (einbehaltene Kapitalertragsteuer mit Abgeltungswirkung) entspricht, sondern gem. § 23 (1) KStG 15 % beträgt, werden der X-Gesellschaft gem. § 44a (9) EStG 2/5 (25 % - 15 %) erstattet, da Gläubiger der Kapitalerträge (X-Gesellschaft) eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG ist.

Einkünfte aus einer ausländischen Betriebsstätte

1. Besteuerungsrecht hat das Ausland, in dem die Betriebsstätte liegt
2. In Deutschland Freistellung nach DBA, aber PGV gem. § 32b (1) S. 1 Nr. 2 EStG
3. Rückausnahme gem. § 32b (1) S. 2 Nr. 2 EStG gilt für Betriebsstätten im EU-Ausland, die keine passive Tätigkeit nach § 2a (2) EStG ausüben
4. Bei Betriebsstätten in Drittländern ist § 2a (2) EStG ebenfalls zu prüfen, falls eine passive Tätigkeit nach § 2a (2) EStG vorliegt, ist ein negativer PGV für Verluste aus dieser ausländischen Betriebsstätte ausgeschlossen (positiver PGV greift aber weiterhin)

Einkünfte aus einer inländischen Betriebsstätte § 49 (1) Nr. 2 a) EStG

1. Liegt eine inländische Betriebsstätte gem. § 12 AO vor?
2. Liegt auch nach DBA eine inländische Betriebsstätte vor (insbesondere wichtig bei Baumaßnahmen und Warenlagern, Art. 5 DBA)?
3. Falls eine inländische Betriebsstätte vorliegt, hat Deutschland das Besteuerungsrecht, ansonsten das jeweilige Ausland (Art. 7 (1) DBA)

Veräußerungsgewinne aus Kapitalgesellschaftsanteilen § 49 (1) Nr. 2 e) EStG

Variante 1: Beteiligung ist mindestens 1 %

1. § 49 (1) Nr. 2 a) EStG prüfen (liegt eine inländische Betriebsstätte vor? Die bloße Beteiligung an einer deutschen KapGes begründet keine inländische Betriebsstätte)
2. § 49 (1) Nr. 2 e) EStG prüfen (liegt eine Beteiligung vor, die die Voraussetzungen von § 17 EStG, insbesondere keine Zugehörigkeit zu einem BV, erfüllt?)
3. Falls die Beteiligung zu einem ausländischen BV gehört, wird dieses gem. § 49 (2) EStG für die Besteuerungszwecke ignoriert, sodass eine Beteiligung im PV vorliegt.

Der Veräußerungsgewinn gem. § 17 (1) S. 1 EStG gehört gem. § 49 (1) Nr. 2 e) aa) EStG zu den inländischen gewerblichen Einkünften der X-Gesellschaft.

Die X-Gesellschaft erzielt aus der Veräußerung von x Prozent der Anteile an der A-GmbH einen Gewinn von XYZ Euro gem. § 8b (2) S. 1 und 2 KStG (Veräußerungspreis abzüglich anteilige Anschaffungskosten und Veräußerungskosten).

Der Gewinn aus der Veräußerung ist gem. § 8b (2) S. 1 KStG begünstigt und demnach vollständig steuerfrei. Die Betriebsausgabenpauschale nach § 8b (3) S. 1 KStG greift jedoch nicht, da das bloße Halten der inländischen Beteiligung keine inländische Betriebsstätte nach § 12 AO vermittelt. Folglich sind nicht 5 % des Veräußerungsgewinns als pauschalierte Betriebsausgaben wieder hinzuzurechnen.

Da der Gewinn vollständig steuerfrei ist, muss die X-Gesellschaft kein Einkommen aus der Veräußerung erklären.

Besteuerungsrecht nach DBA prüfen (Art. 13 DBA)

Variante 2: Beteiligung ist unter 1 %

Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der B-GmbH unterliegt nicht der beschränkten Steuerpflicht der X-Gesellschaft in Deutschland, da es sich nicht um eine Beteiligung gem. § 17 (1) S. 1 EStG (mindestens 1 %), sondern um eine Beteiligung nach § 20 (2) Nr. 1 EStG handelt.

Jedoch ist § 20 (2) Nr. 1 EStG nicht im abschließenden Katalog des § 49 EStG genannt, sodass die X-Gesellschaft hinsichtlich dieses Veräußerungsgewinns keine inländischen Einkünfte hat.

Vermietungseinkünfte § 49 (1) Nr. 2 f) aa) EStG

Der Überschuss aus der Vermietung des Gebäudes (z.B. Supermarkt) unterliegt zwar nicht der Vorschrift des § 49 (1) Nr. 2 a) EStG (die Vermietung begründet keine Betriebsstätte), allerdings bestimmt § 49 (1) Nr. 2 f) aa) S. 3 EStG, dass die Vermietungseinkünfte einer beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG (X-Gesellschaft) auch zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören.

Die X-Gesellschaft unterliegt mit diesen gewerblichen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.

Veräußerung von Grundstücken § 49 (1) Nr. 2 f) bb) EStG

Die Veräußerung des inländischen Grundstücks führt gem. § 49 (1) Nr. 2 f) bb) S. 3 EStG zu inländischen gewerblichen Einkünften, die der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen.

Die X-Gesellschaft unterliegt mit diesen gewerblichen Einkünften der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland.

Negative Einkünfte § 2a EStG / § 32b EStG

1. Wenn Deutschland nach DBA die Freistellungsmethode anwendet, hat Deutschland dennoch das Recht auf einen Progressionsvorbehalt gem. § 32b (1) S. 1 Nr. 3 EStG.
2. Dieser kann bei Betriebsstätten über § 32b (1) S. 2 Nr. 2 EStG ausgeschlossen werden, wenn die Betriebsstätte in der EU / im EWR liegt und nicht § 2a (2) EStG erfüllt (d.h. der PGV wird IMMER bei Betriebsstätten ausgeschlossen, die Waffen etc. produzieren, egal ob positiver oder negativer PGV)
3. Bei anderen Einkünften oder auch bei Betriebsstätten in Drittland, wird ein negativer PGV in der Regel zunächst über § 2a (1) EStG ausgeschlossen, siehe H 2a „Allgemeines“ EStH. Ebenfalls wird der Ausgleich des ausländischen Verlusts mit deutschen Gewinnen ausgeschlossen, falls keine Freistellung, sondern eine Anrechnung angewandt wird.
4. Auch hier gilt die Rückausnahme nach § 2a (2) EStG, d.h. wenn die Betriebsstätte andere Dinge als Waffen produziert, gibt es doch im Ergebnis einen PGV, d.h. § 2a (1) S. 1 Nr. 2 EStG gilt nicht. Produziert die Betriebsstätte Waffen, ist § 2a (2) EStG nicht

einschlägig, es bleibt beim Grundfall, dass der PGV gem. § 2a (1) S. 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen ist.

vGA / vE / § 1 AStG

1. Es sind immer zuerst vE und vGA zu prüfen, § 1 AStG kann nur dann greifen, wenn keine vE oder vGA vorliegt (Regelfall ist eine verbilligte Überlassung, da dies keine vE, sondern nur ein Nutzungsvorteil ist)
2. Prüfung, ob eine nahestehende Person vorliegt § 1 (2) AStG
3. Definition der Geschäftsbeziehung in § 1 (4) AStG

Erstattung deutscher Kapitalertragsteuer

Gem. § 44a (9) S. 1 EStG werden einer nach § 2 Nr. 1 KStG beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen KapGes, die Kapitalerträge nach § 43 (1) EStG hat, 2/5 der einbehaltenen Kapitalertragsteuer von 25 % erstattet. Der Erstattungsantrag ist gem. § 44a (9) S. 3 EStG + § 50d (1) S. 3-12 EStG beim BzSt zu stellen.

Anrechnung ausländischer Steuern

Gem. § 26 (1) S. 1 Nr. 1 KStG + § 34c EStG kommt eine Steuerermäßigung durch Anrechnung ausländischer Steuern grundsätzlich nur bei unbeschränkt Steuerpflichtigen in Betracht, sodass eine Steueranrechnung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht der X-Gesellschaft nicht möglich ist.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen kommt eine Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 26 (1) S. 1 Nr. 2 KStG nur unter den Voraussetzungen von § 50 (3) EStG in Betracht.

Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen kann die ausländische Steuer gem. § 26 (2) S. 1 KStG angerechnet werden:

(Deutsche KSt auf das z.v.E x ausländische Einkünfte) x z.v.E = anrechenbare Steuern

UmwSt

Allgemeines

- Vorschriften des UmwStG sind nur für Beteiligte anwendbar mit Sitz / Wohnsitz in der EU/EWR, vgl. § 1 UmwStG. Das gilt unabhängig davon, ob Deutschland mit dem Drittstaat ein DBA hat.
- Bei Einbringungen sind die Vorschriften des UmwStG immer in gesetzlicher Reihenfolge zu prüfen (d.h. auch bei Einbringung eines Anteils an einer

Kapitalgesellschaft ist § 20 (1) UmwStG zuerst zu prüfen und zu verneinen, bevor § 21 (1) UmwStG geprüft wird)

- Bei Einbringungen von Wirtschaftsgütern im Wege der Einzelrechtsnachfolge ist vorab gesondert darauf hinzuweisen, dass §§ 20 ff. UmwStG gem. § 1 (3) Nr. 4 UmwStG anwendbar sind (bei Sachgründung durch Gesamtrechtsnachfolge, z.B. Einbringung eines gesamten Betriebs, kann dieser Hinweis unterbleiben)

Formwechsel einer KapGes in eine PersGes

1. Der Formwechsel kann gem. § 9 S. 3 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung geschehen. Zivilrechtlich wird der Formwechsel erst mit Eintragung im Handelsregister wirksam, steuerlich greift die Fiktion nach § 2 (1) UmwStG, wonach die Auswirkungen des Formwechsels bereits mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags eintreten. Gleiches gilt gem. § 2 (2) UmwStG auch für die Mitunternehmer, welchen mit Ablauf des Übertragungstichtags das Einkommen der Mitunternehmerschaft zuzurechnen ist.
2. Der Formwechsel kann gem. § 9 UmwStG + § 3 (2) S. 1 UmwStG zu Buchwerten vollzogen werden, wenn die Voraussetzungen von § 3 (2) S. 1 Nr. 1-3 UmwStG erfüllt sind. Die Voraussetzung von § 3 (2) S. 1 Nr. 1 UmwStG (Das übertragene Vermögen muss bei der PersGes BV sein) ist auch dann erfüllt, wenn die PersGes rein vermögensverwaltend tätig ist, aber gewerblich geprägt nach § 15 (3) Nr. 2 EStG ist.
3. Bei den Anteilseignern ist daher die fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG und der Übernahmegewinn nach § 4 (4) UmwStG zu erfassen. Der Übernahmegewinn wird auf Ebene der formgewechselten PersGes (vorherige KapGes) im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung ermittelt.
4. Wenn die Anteile an der bisherigen KapGes im PV des Gesellschafters gehalten wurden, gelten sie gem. § 5 (2) UmwStG als mit ihren Anschaffungskosten in das BV der aufnehmenden PersGes überführt (keine Aufdeckung der stillen Reserven). Wurden die Anteile an der bisherigen KapGes im BV des Gesellschafters gehalten wurden, gelten sie gem. § 5 (3) UmwStG als zum Buchwert in das BV der aufnehmenden PersGes überführt (Keine Aufdeckung der stillen Reserven)

Fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG

1. Das steuerliche Eigenkapital der bisherigen KapGes gilt mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags als ausgeschüttet, Beck'sche Erlasse 130 Tz. 07.07. Das steuerliche Eigenkapital ist um den Bestand des steuerlichen Einlagekontos nach Anwendung der fiktiven Kapitalherabsetzung gem. § 29 (1) KStG zu mindern. Wenn sich aus dem Sachverhalt keine Besonderheiten ergeben, wird das Stammkapital in voller Höhe in das Einlagekonto überführt.

Steuerliches Eigenkapital (inkl. Stammkapital)

./.. Steuerliches Einlagekonto (inkl. Stammkapital nach § 29 (1) KStG)

= Ausschüttbares Eigenkapital

2. Die Ausschüttung ist den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung zuzurechnen und nach § 8b KStG (Wenn Gesellschafter der formgewechselten KapGes eine andere KapGes ist) oder nach §§ 3 Nr. 40, 3c (2) EStG außerbilanziell zu kürzen (Die Anteile an der bisherigen KapGes werden gem. § 5 (2) oder (3) EStG in das BV der neuen PersGes überführt, daher gilt immer § 3 Nr. 40 EStG und § 3c (2) EStG, da sich die Anteile im BV befinden). Mangels tatsächlichen Zuflusses kann die fiktive Ausschüttung bei den Gesellschaftern nicht gebucht werden, daher sind nur die außerbilanziellen Korrekturen vorzunehmen (Wenn KapGes mehr als 10 % Beteiligung als Gesellschafter hatte, ist lediglich § 8b (5) S. 1 KStG anzuwenden, die Ausschüttung wäre nach § 8b (1) S. 1 KStG steuerfrei. Wenn die KapGes weniger als 10 % Beteiligung hat, ist der fiktive Ertrag in voller Höhe steuerpflichtig gem. § 8b (4) S. 1 KStG)
3. Die fiktive Ausschüttung ist kapitalertragsteuerpflichtig, wobei die Kapitalertragsteuer zwar erst mit Eintragung des Formwechsels im Handelsregister ausgelöst wird, Beck'sche Erlasse 130 Tz. 07.08, allerdings ist sie bereits im Jahr der Besteuerung nach § 2 UmwStG gem. § 36 (2) Nr. 1 EStG anzurechnen, siehe R 36 EStR.

Übernahmegewinn § 4 (4) UmwStG

1. Der Übernahmegewinn des jeweiligen Gesellschafters entsteht in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des übernommenen Betriebsvermögens (= Kapitalkonto, das dem jeweiligen Gesellschafter in der Übernahmebilanz der nun formgewechselten PersGes zugewiesen wird) und den Anschaffungskosten des Anteils an der KapGes vor dem Formwechsel.
2. Der Übernahmegewinn ist zusätzlich um die fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG des jeweiligen Gesellschafters zu mindern, § 4 (5) UmwStG.
3. Entsteht ein Übernahmeverlust bleibt dieser außer Ansatz, soweit er auf eine KapGes als Gesellschafter der formgewechselten Gesellschaft entfällt (d.h. es ergeben sich keine Auswirkungen auf das Einkommen des Gesellschafters), § 4 (6) UmwStG. Bei natürlichen Personen ist ebenfalls § 4 (6) UmwStG, ob Einschränkungen greifen, z.B. gem. § 4 (6) S. 6 UmwStG, wenn die Anteile innerhalb der letzten 5 Jahre entgeltlich erworben und im PV gehalten wurden. Entsteht ein Übernahmegewinn, so ist dieser nach § 8b KStG oder §§ 3 Nr. 40, 3c (2) EStG beim Gesellschafter zu kürzen gem. § 4 (7) UmwStG.

4. Innerbilanziell ist beim Gesellschafter die Beteiligung an der bisherigen KapGes aus- und die Beteiligung an der nunmehr bestehenden PersGes einzubuchen. Ein sich aus einer Bewertungsdifferenz ergebender Ertrag oder Aufwand ist außerbilanziell zu neutralisieren, da er mit der Übernahmegewinnermittlung nach § 4 (4) UmwStG im Zusammenhang steht.

Verschmelzung von Kapitalgesellschaften §§ 11-13 UmwStG

1. Die Gesellschaft, die verschmolzen wird (übertragender Rechtsträger), muss bei Anmeldung der Verschmelzung zum Handelsregister eine Handelsbilanz einreichen, die nicht älter als 8 Monate (2020 und 2021: 12 Monate) sein darf, § 17 (2) UmwG. (z.B. Anmeldung Verschmelzung beim Handelsregister am 31.12.2021 -> Handelsbilanz 31.12.2020 kann vorgelegt werden). Wird eine Bilanz der Vergangenheit vorgelegt, ist kein gesonderter Antrag mehr auf steuerliche Rückwirkung erforderlich.
2. Steuerrechtliche Folgen § 2 (1) UmwStG
 - Der übertragende Rechtsträger überträgt steuerlich zwingend am 31.12.2020 sein Vermögen auf die Gesellschaft, auf die verschmolzen wird (übernehmender Rechtsträger)
 - Der übernehmende Rechtsträger bucht am 31.12.2020 die Verschmelzung
 - Der übertragende Rechtsträger erlischt steuerlich am 31.12.2020 (Folge der steuerlichen Rückwirkung gem. § 17 (2) UmwG + § 2 (1) UmwStG)
3. Steuerliche Folgen der Verschmelzung
 - Übertragender Rechtsträger § 11 UmwStG
 - Übernehmender Rechtsträger § 12 UmwStG
 - Gesellschafter des übertragenden Rechtsträgers § 13 UmwStG
4. Übertragender Rechtsträger § 11 UmwStG
 - Grundsätzlich sind die übertragenen Wirtschaftsgüter gem. § 11 (1) UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (= Aufdeckung aller stillen Reserven)
 - Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert möglich, wenn § 11 (2) S. 1 Nr. 1-3 UmwStG erfüllt ist (Zwischenwertansatz macht Sinn, soweit noch Verlustvorträge vorhanden sind. In Klausuren ist daher immer bei bestehenden Verlustvorträgen der Zwischenwertansatz zu wählen)

Beispiel: Vermögen des übertragenden Rechtsträgers hat stille Reserven von 700.000 €, Verlustvorträge bestehen noch zu 70.000 €

Folge: Ansatz des Zwischenwerts mit 70.000 €, Aufdeckung von $70.000 \text{ €} / 700.000 \text{ €} = 10$ % der stillen Reserven (bei jedem Wirtschaftsgut sind 10 % der stillen Reserven aufzudecken, d.h. entsprechend erhöhen sich die AfA-BMG des übernehmenden

Rechtsträgers). Die Aufstockung erfolgt über den steuerlichen Ausgleichsposten (STAP), z.B. Firmenwert 10.000 an STAP 10.000

- Können Verlustvorträge nicht vollständig mit Übertragungsgewinnen verrechnet werden, geht ein danach noch verbleibender Verlustvortrag gem. § 12 (3), § 4 (2) S. 2 UmwStG unter.

5. Übernehmender Rechtsträger § 12 UmwStG

- Wirtschaftsgüter aus der Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers sind mit dem entsprechenden Wert einzubuchen (Aktiva an Ertrag, Aufwand an Passiva), gem. § 12 (1) S. 1 UmwStG
- Sollte der Übernehmende Rechtsträger eine Verbindlichkeit für Grunderwerbsteuer gebildet haben (eine Aufwärtsverschmelzung löst gem. § 1 (1) Nr. 3 GrEStG Grunderwerbsteuer aus, wenn nicht § 6a GrEStG greift), ist diese gem. § 5 (4b) S. 1 EStG steuerlich zu korrigieren, da die Grunderwerbsteuer zu Anschaffungskosten führt und hierfür keine Rückstellung gebildet werden darf.
- Beim Buchwertansatz entsteht in Höhe des Eigenkapitals des übertragenden Rechtsträgers ein Gewinn
- Sollte der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt gewesen sein, ist die entsprechende Beteiligung über „Aufwand an Beteiligung“ auszubuchen. War in der Vergangenheit vom übernehmenden Rechtsträger eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung am übertragenden Rechtsträger vorgenommen worden und steuerlich korrekt behandelt worden (d.h. gem. § 8b (3) S. 3 KStG außerbilanziell korrigiert), kommt es vor der Verschmelzung zu keiner Teilwertaufholung. Nur, wenn die Teilwertabschreibung in der Vergangenheit steuerlich wirksam behandelt worden ist, kommt es gem. § 11 (2) S. 2 UmwStG + § 4 (1) S. 2 UmwStG zu einer Wertaufholung vor der Verschmelzung.
- Bei der Ermittlung des Übernahmegewinns sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen übertragendem und übernehmenden Rechtsträger noch nicht zu korrigieren, dies folgt in einem zweiten Schritt (z.B. A-GmbH wird auf B-GmbH verschmolzen. A-GmbH hat ggü. B-GmbH eine Verbindlichkeit von 20.000, die A-GmbH hat eine entsprechende Forderung von 20.000, auf die sie jedoch bereits zulässigerweise eine Teilwertabschreibung auf 5.000 vorgenommen hat -> Der Übernahmegewinn ist ganz normal zu ermitteln. Durch die Verschmelzung vereinigen sich Forderung und Verbindlichkeit bei der B-GmbH, es entsteht ein **Übernahmefolgegewinn** gem. § 12 (4) UmwStG + § 6 UmwStG von 15.000, da die Verbindlichkeit von 20.000 wegfällt (Verbindlichkeit an Ertrag) und auch die Forderung von noch 5.000 wegfällt (Aufwand 5.000 an Forderung 5.000). Es kommt zu keiner Wertaufholung für die Forderung. Das Übernahmefolgeergebnis entsteht mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags und stellt einen laufenden Gewinn dar, der nicht mit dem Übernahmegewinn gem. § 12 (2) S. 1 UmwStG verrechnet

werden darf (Beck'sche Erlasse 130 Tz. 06.01 und 06.02) Dieser Gewinn kann gem. § 12 (4), § 6 (1) S. 1 UmwStG in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden, sollte das niedrigste Ergebnis gewünscht sein, ist so zu verfahren)

- Gesamtergebnis aus Einbuchung des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers und Ausbuchung der Beteiligung am übertragenden Rechtsträger abzüglich der Kosten für die Verschmelzung (z.B. Notar etc.) ist Übernahmegewinn gem. § 12 (2) S. 1 UmwStG
- Übernahmegewinn ist gem. § 12 (2) S. 1 UmwStG außerbilanziell zu kürzen („bleibt außer Ansatz“)
- Soweit der übernehmende Rechtsträger am übertragenden Rechtsträger beteiligt gewesen ist, gilt gem. § 12 (2) S. 2 UmwStG + § 8b (3) S. 1 KStG die 5 %-Pauschale, welche außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist (z.B. Übernahmegewinn 150.000 €, übernehmender Rechtsträger war zu 80 % am übertragenden Rechtsträger beteiligt - $> 150.000 \text{ €} \times 80 \% \times 5 \% = 6.000 \text{ €}$ außerbilanzielle Hinzurechnung), siehe Beck'sche Erlasse 130 Tz. 12.06.

Einlagekonto

- Das Stammkapital des übertragenden Rechtsträgers wird gem. § 29 (1) KStG + § 28 (2) S. 2 KStG in voller Höhe herabgesetzt, sofern kein Sonderausweis vorhanden ist. Dieses herabgesetzte Stammkapital wird dem Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers gutgeschrieben.
- Das Einlagekonto des übertragenden Rechtsträgers wird gem. § 29 (2) S. 1 KStG dem Einlagekonto des übernehmenden Rechtsträgers gutgeschrieben, allerdings gem. § 29 (2) S. 2 KStG nur insoweit, als der übernehmende Rechtsträger NICHT am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist (z.B. Nach Kapitalherabsetzung hat der übertragende Rechtsträger ein Einlagekonto von 100.000, der übernehmende Rechtsträger ist zu 80 % am übertragenden Rechtsträger beteiligt -> Nur 20 % des Einlagekontos gehen auf den übernehmenden Rechtsträger über, d.h. 20.000)

§ 20 UmwStG

1. Erwähnen, dass grundsätzlich ein Fall von § 16 (1) EStG vorliegt der Veräußerungsgewinn nach § 16 (2) EStG ermittelt wird
2. Bestimmung des fremdüblichen Kaufpreises (z.B. Verkauf Einzelunternehmen für 100.000, Kapital 100.000, stille Reserven 200.000 -> fremdüblicher Verkaufspreis wären 300.000 (Kapital + stille Reserven) gewesen) Müssen die stillen Reserven aufgedeckt werden?
3. Prüfung des Anwendungsbereichs des UmwStG nach § 1 UmwStG
4. Prüfung von § 20 (1) UmwStG
 - Wird ein ganzer Betrieb, Teilbetrieb (für beide: es müssen alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen werden) oder Mitunternehmeranteil

(einschließlich funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen im SBV) in eine Kapitalgesellschaft eingebracht?

- Erhält der Einbringende hierfür (d.h. als direkte Gegenleistung) neue Anteile an der Kapitalgesellschaft, in die eingebracht wurde (es reicht aus, dass ein Teil über Stammkapital (= neue Anteile) bei der GmbH gebucht wird, eine teilweise Buchung auf Kapitalrücklage ist für § 20 (1) UmwStG unschädlich)?

Falls ja: § 20 (1) UmwStG erfüllt

Falls nein: stille Reserven müssen zwingend aufgedeckt werden (falls aus dem Privatvermögen in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven nach §§ 17 (1), 20 (2), 23 EStG; falls aus dem Betriebsvermögen in die Kapitalgesellschaft eingebracht wird, erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven nach §§ 6 (1) Nr. 4 (Entnahme), 16 (1) S. 1 Nr. 1 (Betriebsveräußerung), 16 (3) S. 1 (Betriebsaufgabe), 6 (6) S. 1 (Tausch, falls im Wege einer Sachgründung Wirtschaftsgüter auf die neu gegründete Kapitalgesellschaft übertragen werden; Tausch von Wirtschaftsgütern gegen Anteile), § 6 (6) S. 2 EStG (verdeckte Einlage), § 8 (3) S. 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung)

5. Auf Antrag der Kapitalgesellschaft steuerliche Rückwirkung auf Stichtag, der höchstens 8 Monate (in 2020 und 2021 12 Monate) vor der **Anmeldung zum Handelsregister** (Gesamtrechtsnachfolge) oder vor Übertragung des Eigentums an den Wirtschaftsgütern (Einzelrechtsnachfolge) liegt, § 20 (5) S. 1 und (6) S. 1 UmwStG für Gesamtrechtsnachfolge, § 20 (5) S. 1 und (6) S. 3 UmwStG für Einzelrechtsnachfolge. Der Antrag gilt nur, wenn auch § 20 (1) UmwStG erfüllt ist. Falls dies der Fall ist und die steuerliche Rückwirkung greift, werden die Einkünfte im Rückwirkungszeitraum nicht mehr im Einzelunternehmen / in der Mitunternehmerschaft, sondern bei der Kapitalgesellschaft ermittelt, da durch die steuerliche Rückwirkung das Einkommen und Vermögen bereits zum Stichtag in der Vergangenheit (z.B. 31.12.2020) auf die Körperschaft als übertragen gilt.
6. Prüfung von § 20 (2) UmwStG (falls § 20 (1) UmwStG erfüllt ist)
 - Grundsätzlich muss die übernehmende Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen mit den gemeinen Werten ansetzen gem. § 20 (2) S. 1 UmwStG
 - Buchwertansatz oder Zwischenwertansatz zulässig, wenn alle Voraussetzungen gem. § 20 (2) S. 2 Nr. 1-4 UmwStG erfüllt sind (i.d.R. wird, wenn überhaupt, ein Problem bei der sonstigen Gegenleistung nach § 20 (2) S. 2 Nr. 4 UmwStG bestehen). Das Antragswahlrecht hierfür liegt bei der übernehmenden Körperschaft, Beck'sche Erlasse 130 Tz. 20.21.
Sonstige Gegenleistung darf maximal 25 % des Buchwerts des eingebrachten Vermögens (§ 20 (2) S. 2 Nr. 4 a) UmwStG) oder 500.000 €, maximal aber Buchwert des eingebrachten Vermögens (§ 20 (2) S. 2 Nr. 4 b) UmwStG) betragen

Beispiel: Kapitalkonto Einzelunternehmen (= Buchwert) 200.000 €, stille Reserven 800.000 €, sonstige Gegenleistung (z.B. Darlehensgewährung) 450.000 €:

- § 20 (2) S. 2 Nr. 4 a) UmwStG $200.000 \text{ €} \times 25 \% = 50.000 \text{ €}$
 - § 20 (2) S. 2 Nr. 4 b) UmwStG grds. 500.000 € , aber maximal Buchwert 200.000 € .
 - Demzufolge schädliche Gegenleistung von $450.000 \text{ €} - 200.000 \text{ €} = 250.000 \text{ €}$
 - Wert des Einzelunternehmens 200.000 € Kapital + 800.000 € stille Reserven = $1.000.000 \text{ €}$
 - Schädliche Gegenleistung 250.000 € / Wert des Einzelunternehmens $1.000.000 \text{ €} = 25 \%$
 - Aufdeckung von 25% der stillen Reserven von $800.000 \text{ €} = 200.000 \text{ €}$
7. Folgen für den Einbringenden (wenn § 20 (1) UmwStG erfüllt ist)
- Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen ansetzt, gilt als Veräußerungspreis für den Einbringenden gem. § 20 (3) S. 1 1. HS. UmwStG

Wichtig: § 16 (4) EStG ist nur für natürliche Personen zu gewähren, wenn kein Mitunternehmeranteil eingebracht und der gemeine Wert angesetzt wird (§ 20 (4) S. 1 UmwStG). Ein Veräußerungsgewinn ist nur soweit nach § 34 EStG begünstigt, soweit er nicht nach §§ 3 Nr. 40 S. 1 b), 3c (2) EStG steuerfrei ist gem. § 20 (4) S. 2 UmwStG (= Wenn im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens auch Anteile an einer Kapitalgesellschaft sind; normale Regelung, wie auch bei § 16 EStG)

- Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen ansetzt, gilt als Anschaffungskosten für die neu erhaltenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 20 (3) S. 1 2. HS. UmwStG. (Auch wenn Beteiligung an der Kapitalgesellschaft unter 1% ist, handelt sich immer um Anteile i.S.d. § 17 EStG, siehe § 17 (6) Nr. 1 EStG)

Allerdings sind gem. § 20 (3) S. 3 UmwStG sonstige Gegenleistungen (z.B. Darlehensgewährungen, Geldzahlungen etc. an den Gesellschafter) von den Anschaffungskosten abzuziehen.

Entnahmen und Einlagen, die im steuerlichen Rückwirkungszeitraum gem. § 20 (5) und (6) UmwStG in ein eingebrachtes Einzelunternehmen erfolgen, reduzieren (Entnahmen) bzw. erhöhen (Einlagen) die Anschaffungskosten der neu erhaltenen Anteile gem. § 20 (5) S. 2 und 3 UmwStG. Die Entnahmen stellen keine verdeckten Gewinnausschüttungen dar.

Formwechsel von Personen- in Kapitalgesellschaft

1. § 20 UmwStG ist gem. § 25 UmwStG auch für Formwechsel anwendbar
2. Im Falle eines Formwechsels ist, anders als bei einer Verschmelzung, keine handelsrechtliche Schlussbilanz gem. § 17 (2) UmwG erforderlich, doch gelten gem. § 25 S. 2 UmwStG § 9 S. 2 und 3 UmwStG entsprechend. Gem. § 25 S. 2 UmwStG + § 9 S. 2 UmwStG ist auf den Zeitpunkt, in dem der Formwechsel steuerlich wirksam wird (entweder Eintragung des Formwechsels ins Handelsregister oder bei steuerlicher

Rückwirkung der entsprechende Stichtag, auf den zurückgewirkt wird) eine steuerliche Schlussbilanz aufzustellen.

3. Bei einer Einbringung von Mitunternehmeranteilen sind die einzelnen Mitunternehmer als Einbringende anzusehen, Beck'sche Erlasse 130 Tz. 20.03.
4. Restliche Lösung wie unter Nr. 1-5 zu § 20 (1) UmwStG

§ 21 UmwStG

1. Bestimmung des fremdüblichen Kaufpreises (z.B. Verkauf Anteile für 100.000, gemeiner Wert 300.000 -> fremdüblicher Verkaufspreis wären 300.000) Müssen die stillen Reserven aufgedeckt werden?
2. Prüfung von § 21 (1) S. 1 UmwStG
 - Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft eingebracht?
 - Erhält der Einbringende hierfür (d.h. als direkte Gegenleistung) neue Anteile an der Kapitalgesellschaft, in die eingebracht wurde (es reicht aus, dass ein Teil über Stammkapital (= neue Anteile) bei der GmbH gebucht wird, eine teilweise Buchung auf Kapitalrücklage ist für § 21 (1) UmwStG unschädlich)?

Falls ja: § 21 (1) S. 1 UmwStG erfüllt

Fall nein: die stillen Reserven in den übertragenen Anteilen sind nach den allgemeinen Grundsätzen (z.B. § 17 (1) EStG) aufzudecken

3. Prüfung von § 21 (1) S. 2 UmwStG (falls § 21 (1) S. 1 UmwStG erfüllt ist)
 - Grundsätzlich muss die übernehmende Kapitalgesellschaft das übernommene Vermögen mit den gemeinen Werten ansetzen gem. § 21 (1) S. 1 UmwStG
 - Buchwertansatz oder Zwischenwertansatz zulässig, wenn alle Voraussetzungen gem. § 21 (1) S. 2 Nr. 1 und 2 UmwStG erfüllt sind
 - o § 21 (1) S. 2 Nr. 1 UmwStG: Die Gesellschaft, in die die Anteile eingebracht worden sind, muss an der Gesellschaft, von der die eingebrachten Anteile sind, nach der Einbringung eine mehrheitliche Beteiligung (50 % + x %) haben
 - o § 21 (1) S. 2 Nr. 2 UmwStG: Keine schädliche Gegenleistung (identisch zu § 20 UmwStG, siehe oben)

4. Folgen für den Einbringenden (wenn § 21 (1) UmwStG erfüllt ist)
 - Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die übernommenen Anteile ansetzt, gilt als Veräußerungspreis für den Einbringenden gem. § 21 (2) S. 1 1. HS. UmwStG (z.B. Einbringung Anteile Kapitalgesellschaft mit Anschaffungskosten 200.000 € und gemeinem Wert von 600.000 € in GmbH)

Variante A: Buchwertfortführung: § 17 (1) S. 1, (2) S. 1 EStG

Veräußerungspreis 200.000 € x 60 % (§ 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG) = 120.000 €

./. Anschaffungskosten 200.000 € x 60 % (§ 3c (2) S. 1 EStG) = 120.000 €

= Veräußerungsgewinn 0 €

Variante B: Ansatz der gemeinen Werte: § 17 (1) S. 1, (2) S. 1 EStG
Veräußerungspreis 600.000 € x 60 % (§ 3 Nr. 40 S. 1 c) EStG) = 360.000 €
./. Anschaffungskosten 200.000 € x 60 % (§ 3c (2) S. 1 EStG) 120.000 €
= Veräußerungsgewinn 240.000 €

Freibetrag nach § 17 (3) EStG wird für den Veräußerungsgewinn nur gewährt, wenn der gemeine Wert als Veräußerungspreis angesetzt worden ist, § 21 (3) S. 1 1. HS. UmwStG.

Wird eine Beteiligung aus einem Betriebsvermögen eingebracht, findet § 16 (4) EStG nur Anwendung, wenn eine Beteiligung eingebracht wird, die das gesamte Nennkapital (= 100 %) der Kapitalgesellschaft umfasst, § 21 (3) S. 1 1. HS. UmwStG. In diesen Fällen findet § 34 (1) EStG keine Anwendung gem. § 21 (3) S. 2 UmwStG.

- Wert, mit dem die Kapitalgesellschaft die übernommenen Anteile ansetzt, gilt als Anschaffungskosten für die neu erhaltenen Anteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft gem. § 21 (2) S. 1 2. HS. UmwStG.

§ 22 UmwStG

§ 22 (1) UmwStG

1. Nach einer Einbringung unter dem gemeinen Wert (d.h. Buch- oder Zwischenwertansatz) werden die neu erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren veräußert oder ein Ersatztatbestand nach § 22 (1) S. 6 Nr. 1-6 UmwStG ausgelöst.
2. Jahr der Einbringung ist zu ändern, stille Reserven zum damaligen Einbringungszeitpunkt sind aufzudecken gem. § 22 (1) S. 1 und 2 UmwStG

Gemeiner Wert zum Einbringungszeitpunkt

./. Buchwert zum Einbringungszeitpunkt

= Zwischenergebnis

./. 1/7 für jedes volle abgelaufene Jahr seit Einbringungsstichtag gem. § 22 (1) S. 3 UmwStG (Wird Einbringung mit steuerlicher Rückwirkung gem. § 20 (5) S. 1 UmwStG vollzogen, ist für die Berechnung der sieben Jahre der Stichtag, auf den die Rückwirkung erfolgte, maßgeblich)

= Einbringungsgewinn I (im Jahr der Einbringung nach § 16 EStG zu versteuern, kein §§ 16 (4), 34 EStG gem. § 22 (1) S. 1 2. HS. UmwStG)

Der Einbringungsgewinn I unterliegt als Gewinn i.S.d. § 16 EStG nicht der Gewerbesteuer.

3. Veräußerung der Anteile ist nach allgemeinen Grundsätzen (PV: § 17 EStG, BV: § 15 EStG) zu behandeln. Der Einbringungsgewinn I gilt als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile gem. § 22 (1) S. 4 UmwStG.

§ 22 (2) UmwStG

1. Nach einer Einbringung unter dem gemeinen Wert (d.h. Buch- oder Zwischenwertansatz) veräußert die übernehmende Kapitalgesellschaft (d.h. die Gesellschaft, in die die Anteile eingebracht worden sind) die Anteile, die sie im Wege der Einbringung übernommen hat innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung.

Beispiel: A hat Anteile an der A-GmbH und bringt diese Anteile in die X-GmbH ein (Buchwertantrag möglich)

A kann seine Anteile an der X-GmbH komplett (inklusive der Anteile, die er als Gegenleistung für die Einbringung der Anteile an der A-GmbH erhalten hat) veräußern, ohne dass § 22 (2) UmwStG greift, siehe § 22 (2) S. 5 UmwStG

Veräußert die X-GmbH die im Wege der Einbringung erhaltenen Anteile an der A-GmbH innerhalb von sieben Jahren nach Einbringung, greift § 22 (2) UmwStG

Weitere Voraussetzung ist, dass der Einbringende keine Kapitalgesellschaft ist, bei dem ein Veräußerungsgewinn gem. § 8b (2) KStG steuerfrei gewesen wäre.

2. Jahr der Einbringung ist zu ändern, stille Reserven zum damaligen Einbringungszeitpunkt sind aufzudecken gem. § 22 (2) S. 1 und 2 + (1) S. 2 UmwStG

Gemeiner Wert zum Einbringungszeitpunkt

./. Buchwert zum Einbringungszeitpunkt

= Zwischenergebnis

./. 1/7 für jedes volle abgelaufene Jahr seit Einbringung gem. § 22 (2) S. 3 UmwStG

= Einbringungsgewinn II (im Jahr der Einbringung nach § 17 EStG (es handelt sich um Anteile!) vom Einbringenden zu versteuern (d.h. EG II ist gem. §§. 3 Nr. 40 S. 1 c), 3c (2) S. 1 EStG zu 40 % steuerfrei). Für EG II ist Freibetrag § 17 (3) EStG ganz normal zu prüfen.

3. Der Einbringungsgewinn II (inkl. steuerfreien 40 %) gilt als nachträgliche Anschaffungskosten für die Anteile, die der Einbringende als Gegenleistung für die Einbringung erhalten hat, gem. § 22 (2) S. 4 UmwStG (Beispiel EG II = 100.000 €, steuerfrei 40 % = 40.000 € -> Erhöhung AK um 100.000 €)

§ 23 UmwStG (Auswirkung von rückwirkender Versteuerung gem. § 22 UmwStG bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft)

§ 23 (2) S. 1 UmwStG (Fälle von § 22 (1) UmwStG – Einbringungsgewinn I)

1. Gem. § 23 (2) S. 1 UmwStG kann auf Antrag (wird i.d.R. in Klausuren als gestellt gelten) die A-GmbH als übernehmende Gesellschaft den von A versteuerten Einbringungsgewinn I im Wirtschaftsjahr der Veräußerung der Anteile als Erhöhungsbetrag ansetzen.
2. Die Erhöhung ist wirtschaftsgutbezogen vorzunehmen und nach den Grundsätzen der Bilanzberichtigung zeitlich unmittelbar nach der Eröffnungsbilanz des Jahres der Veräußerung vorzunehmen.
3. Die Erhöhung ist nach dem Verhältnis der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Einbringung in den einzelnen Wirtschaftsgütern vorzunehmen (z.B. EG I von 100.000, stille Reserven GruBo 140.000, Gebäude 60.000 -> Erhöhung GruBo um $100.000 \times 140.000 / 200.000 = 70.000$, Erhöhung Gebäude um $100.000 \times 60.000 / 200.000 = 30.000$)
Buchungen: Wirtschaftsgut an Ertrag
4. Der Ertrag aus der Einbuchung des EG I ist gem. § 23 (2) S. 1 2. HS. UmwStG steuerfrei („bleibt außer Ansatz“): Der Ertrag aus der Einbuchung ist außerbilanziell zu kürzen.
5. Der Ertrag aus der Einbuchung ist aber als Zufluss im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) zum 31.12 des Jahres der Veräußerung einzustellen (Beck'sche Erlasse 130 Tz. 23.07)
6. Die neue AfA-BMG der Wirtschaftsgüter berechnet sich wie folgt:
Bisherige AfA-BMG
+ Erhöhungsbetrag
= Neue AfA-BMG (AfA-Methode bleibt identisch zu vorher)

§ 23 (2) S. 3 UmwStG (Fälle von § 22 (2) UmwStG – Einbringungsgewinn II)

1. Anschaffungskosten für die eingebrachten Anteile bei der übernehmenden Körperschaft erhöhen sich gem. § 23 (2) S. 3 UmwStG um den versteuerten EG II (zu 100 %, inkl. des nach §§ 3 Nr. 40 S. 1 c), 3c (2) S. 1 EStG steuerfreien Teils)
2. Buchung für die Erhöhung: Anteile Kapitalgesellschaft an Ertrag
3. Der Ertrag aus der Einbuchung des EG II ist gem. § 23 (2) S. 3 + S. 1 2. HS. UmwStG steuerfrei („bleibt außer Ansatz“): Der Ertrag aus der Einbuchung ist außerbilanziell zu kürzen.
4. Der Ertrag aus der Einbuchung ist aber als Zufluss im steuerlichen Einlagekonto (§ 27 KStG) zum 31.12 des Jahres der Veräußerung einzustellen (Beck'sche Erlasse 130 Tz. 23.11 + Tz. 23.07)