

Band 2

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Günter Maus

Bilanzsteuerrecht und Buchführung

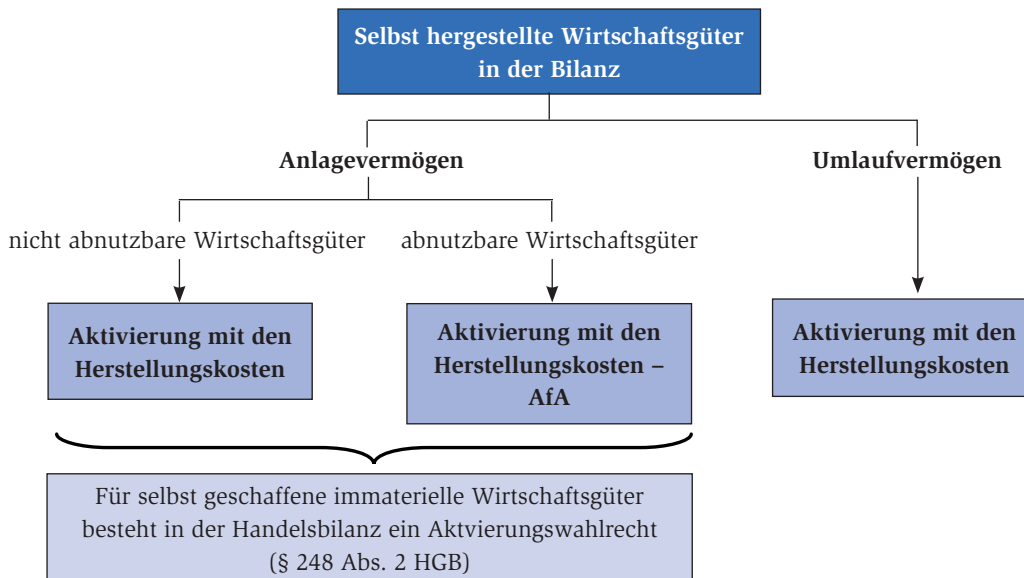
Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

2. Herstellungskosten

2.1 Handels- und steuerrechtliche Bedeutung

Selbst hergestellte Wirtschaftsgüter sind mit den Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG) als Anlage- bzw. Umlaufvermögen auszuweisen.



Beispiele für selbst hergestellte Wirtschaftsgüter:

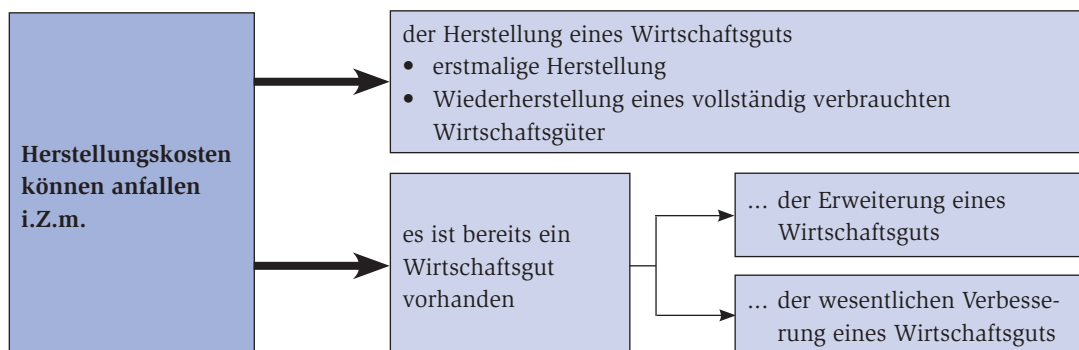
- ein Bauunternehmen errichtet für eigenbetriebliche Zwecke ein Lagergebäude,
- ein Bauunternehmen erstellt im Auftrag eines Kunden einen Rohbau,
- ein Fertigungsunternehmen stellt Lacke zum Verkauf her.

2.2 Herstellungskosten im Handelsrecht

2.2.1 Definition

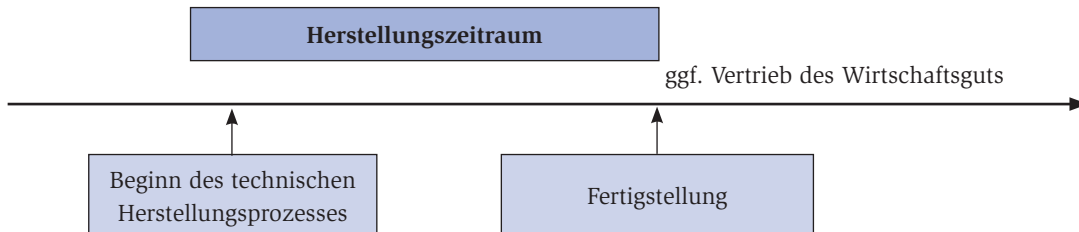
Das HGB enthält in § 255 Abs. 2 HGB eine Definition der Herstellungskosten. Wie sich die Herstellungskosten selbst hergestellter immaterieller Wirtschaftsgüter zusammensetzen ergibt sich aus § 255 Abs. 2a HGB.

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.



2.2.2 Zeitraum der Herstellung

Die Herstellung eines Wirtschaftsguts ist ein zeitraumbezogener Vorgang. Herstellungskosten können nur Aufwendungen sein, die während der Herstellung eines Wirtschaftsguts anfallen.



Die Herstellung eines Wirtschaftsguts beginnt bereits mit der Aufnahme von Handlungen, die darauf gerichtet sind ein Wirtschaftsgut herzustellen (z.B. Architekt erstellt Bauplan für einen Neubau). Dieser Zeitpunkt kann vor dem technischen Beginn des Herstellungsprozesses liegen.

Wird der Herstellungsvorgang unterbrochen, sind in dieser Zeit anfallende Aufwendungen nicht den Herstellungskosten zuzurechnen. Muss herstellungsbezogen eine Unterbrechung erfolgen (technischer Produktionsstillstand wie z.B. Baupause im Winter) liegt keine Unterbrechung in diesem Sinne vor.

Der Herstellungsvorgang ist beendet, sobald das hergestellte Wirtschaftsgut seiner Bestimmung gemäß verwendet werden kann (H 7.4 „Fertigstellung“ EStH).

Vertriebskosten sind nicht dem Herstellungszeitraum zuzuordnen und rechnen deshalb nicht zu den Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts (§ 252 Abs. 2 S. 6 HGB).

2.2.3 Bestandteile der Herstellungskosten

2.2.3.1 Berechnung

Handelsrechtlich setzen sich die Herstellungskosten wie folgt zusammen:

§ 255 Abs. 2 und 3 HGB	Herstellungskosten Handelsbilanz
Einzelkosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB) Material-einzelkosten + Fertigungseinzelkosten + Sondereinzelkosten der Fertigung Gemeinkosten (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB) notwendige Materialgemeinkosten + notwendige Fertigungsgemeinkosten + Wertverzehr für das Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen)	Aktivierungspflichtige Herstellungskosten
(§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) + Kosten der allgemeinen Verwaltung + Aufwendungen für soziale Einrichtungen + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen + Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung Zinsen für Fremdkapital (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB)	Aktivierbare Herstellungskosten (Aktivierungswahlrecht)

Keine Herstellungskosten stellen dar:
 Vertriebskosten und Forschungskosten
 (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Rechnet man zu den aktivierungspflichtigen und aktivierbaren Herstellungskosten die Vertriebskosten (diese gehören allerdings nicht zu den Herstellungskosten), ergeben sich die Selbstkosten.

Ist der Betrieb mangels entsprechender Auftragslage nicht voll ausgelastet oder sind einzelne Betriebs- teile stillgelegt, sind die dadurch verursachten Kosten nicht in die Berechnung der Herstellungskosten einzubeziehen (R 6.3 Abs. 6 EStR). Diese Handhabung basiert auf dem Umstand, dass nur die ange- messenen Teile der Gemeinkosten und der Abschreibungsbeträge in die Herstellungskosten einbezogen werden müssen (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Dabei kann es sich lediglich um Kosten handeln, die bei einer normalen Auslastung des Betriebs anfallen würden. Siehe allerdings H 6.3 „Ausnutzung von Produkti- onsanlagen“ EStH.

Aktivierungspflichtige Einzelkosten	
Materialeinzelkosten	<p>Definition Es handelt sich um die unmittelbar einem hergestellten Wirtschaftsgut zuzurechnenden Rohstoffe sowie fremdbezogene Teilerzeugnisse.</p> <p>Einzelheiten</p> <ul style="list-style-type: none"> – Ansatz normalerweise mit den Anschaffungs-/Herstellungskosten (erfolgte eine außerplanmäßige Abschreibung des Wirtschaftsguts → niedrigerer Wert). – Wirtschaftsgut wurde eingelegt = Einlagewert. – Die Kosten der Innenverpackung (z.B. Tube für Zahncreme) rechnen zu den Materialeinzelkosten, nicht dagegen die Kosten für die Außenverpackung (z.B. Folien). – Aufwendungen für Hilfs- und Betriebsstoffe stellen i.d.R. Gemeinkosten dar.
Fertigungs- einzelkosten	<p>Definition Fertigungslöhne, die im Rahmen der Produktion anfallen und den einzelnen Produkten direkt zurechenbar sind.</p> <p>Einzelheiten Grundlage ist der jeweilige Bruttoarbeitslohn. Einzubeziehen sind auch die Aufwendungen für Überstunden, Feiertagszuschläge, Sonderzuschläge, Leistungsprämien, Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, gesetzliche und tarifvertragliche Sozialleistungen.</p>
Sondereinzelkosten der Fertigung	<p>Betroffene Kosten Kosten für Modelle und Spezialwerkzeuge, Kosten für Materialprüfungen, Entwurfkosten, Patent- und Lizenzgebühren. Forschungs- und Entwicklungskosten sind nur dann zu erfassen, wenn diese im Rahmen eines Auftrags an Dritte entstanden sind. Aufwendungen i.Z.m. der vom Betrieb betriebenen Grundlagenforschung rechnen nicht zu den Herstellungskosten.</p>

Aktivierungspflichtige Gemeinkosten	
Material-gemeinkosten	<p>Definition Bei den Materialgemeinkosten kann es sich nur um Aufwendungen handeln, die nach der Einlagerung des Materials anfallen (Aufwendungen bis zur erstmaligen Einlagerung rechnen zu den Anschaffungskosten).</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kosten der Lagerung, Verwaltung und Ausgabe der Werkstoffe. - Versicherung, Bewachung von Material. - Aufwendungen für die Lagerbuchführung. - AfA Anlagegüter im Materialbereich. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Fertigungs-gemeinkosten	<p>Definition Es handelt sich um Kosten der Fertigung, die weder Materialkosten, Fertigungslöhne noch Sonderkosten darstellen und auch nicht zu den Verwaltungs- oder Vertriebskosten rechnen.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Transport- Prüfungs-, Lagerhaltungskosten¹⁾ des Fertigungsmaterials. - Kosten der Betriebsleitung, Raumkosten, Kosten des Unfallschutzes, Versicherungen, Kosten des Lohnbüros (soweit dieses für die in der Fertigung beschäftigten Arbeitnehmer tätig wird). - Kosten Werkzeuglager, Werkstattverwaltung. - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, soweit diese als Nebenprodukt in die Herstellung eingehen (z.B. Fette, Schrauben, ...). - Kosten für die Fertigungskontrolle. <p>Hinweis! R 6.3 Abs. 2 EStR.</p>
Wertverzehr des Anlagevermögens	<p>Definition Es handelt sich dabei um die auf die Fertigungszeit entfallenden AfA-Beträge der Fertigungsmaschinen (fertigungsbedingter Wertverzehr).</p>

1) In der Praxis ist eine exakte Unterscheidung zwischen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten nicht immer möglich.

Aktivierbare Gemeinkosten	
Kosten der allgemeinen Verwaltung	<p>Beispiele (vgl. R 6.3 Abs. 4 S. 2 EStR):</p> <ul style="list-style-type: none"> - Aufwendungen für die Geschäftsleitung. - Einkauf und Wareneingang. - Betriebsrat, Personalbüro, Nachrichtenwesen, Ausbildungswesen. - Rechnungswesen (Buchführung, Betriebsabrechnung, Statistik, Kalkulation, ...). - Feuerwehr, Werkschutz. - Allgemeine Fürsorge (einschließlich Betriebskrankenkasse).

Material- und Fertigungsgemeinkosten fallen beispielweise bei folgenden Kostenstellen an:

Kostenstellen Material- und Fertigungsgemeinkosten (R 6.3. Abs. 2 EStR)	Sonstige Kostenstellen
<ul style="list-style-type: none"> - Lagerhaltung. - Transport und Prüfung des Fertigungsmaterials. - Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung Werkzeuglager. - Betriebsleitung. - Raumkosten. - Sachversicherungen. - Unfallstation sowie Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätten. - Lohnbüro (soweit in ihm die Löhne und Gehälter der in der Fertigung tätigen Arbeitnehmer abgerechnet werden). 	<p>Materialgemeinkosten</p> <ul style="list-style-type: none"> - Einkauf. - Warenannahme. - Material- und Rechnungsprüfung. <p>Fertigungsgemeinkosten Kosten, soweit diese auf dem Fertigungsbereich zuzurechnen sind i.Z.m.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - der Arbeits- und Fertigungsvorbereitung. - der Wertstattverwaltung. - Kraftanlagen. - der Reinigung der Produktionsräume und der Maschinen. - Energiekosten und Brennstoffe. - Betriebsstoffe. - soziale Aufwendungen und Steuern.

Nach § 255 Abs. 3 S. 2 HGB können **Zinsen für Fremdkapital** ebenfalls als Herstellungskosten behandelt werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Herstellung eines Wirtschaftsguts mit Fremdmitteln finanziert wird. Die Zurechnung zu den Herstellungskosten beschränkt sich auf die dem Herstellungszeitraum zuzuordnenden Zinsaufwendungen.

Aufwendungen, die keine Herstellungskosten darstellen	
Vertriebskosten	<p>Definition Nach der Fertigstellung anfallende Kosten stellen Vertriebskosten dar.</p> <p>Beispiele:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verkaufsprovisionen. - Ausgangsfrachten, Kosten für Außenverpackungen. - Kosten des Verkaufslagers. - Werbekosten.
Forschungskosten	<p>Im Rahmen des BilMoG wurde in § 255 Abs. 2 S. 4 HGB ergänzend aufgenommen, dass Forschungskosten nicht zu den Herstellungskosten rechnen. Dabei handelt es sich um keine inhaltliche sondern um eine klarstellende Änderung. Schon bisher durften Forschungskosten nicht als Herstellungskosten behandelt werden.</p>

2.2.3.2 Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten

Einzelkosten liegen vor, wenn sich die Aufwendungen dem hergestellten Wirtschaftsgut unmittelbar, also ohne weitere Schlüsselung, zurechnen lassen. Die Maßeinheiten sind i.d.R. Menge, Zeit bzw. der Wert. Die Umrechnung von Stundenlöhnen auf die Fertigungszeit steht dem nicht entgegen.

Beispiele Einzelkosten: Fertigungslöhne, Rohstoffe

Gemeinkosten gehen nicht unmittelbar in das hergestellte Produkt ein. Sie können nur im Wege einer Schlüsselung oder Umlage den hergestellten Wirtschaftsgut zugeordnet werden.

Beispiele Gemeinkosten: Energiekosten (Strom, Heizung) für das Produktionsgebäude.

2.3 Herstellungskosten im Steuerrecht

2.3.1 Berechnungsschema

Die **handelsrechtlich aktivierungspflichtigen Einzelkosten** stellen auch für die Steuerbilanz Herstellungskosten dar (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG). Hinsichtlich der Gemeinkosten ist R 6.3 EStR zu beachten.

Art der Aufwendungen	Ansatz in der Handelsbilanz	Ansatz in der Steuerbilanz
Einzelkosten <ul style="list-style-type: none"> • Materialeinzelkosten • Fertigungseinzelkosten • Sonderkosten der Fertigung 	Aktivierungspflicht	Aktivierungspflicht
Gemeinkosten <ul style="list-style-type: none"> • notwendige Materialgemeinkosten • notwendige Fertigungsgemeinkosten • Wertverzehr Anlagevermögen (Fertigungsmaschinen) 		Aktivierungspflicht ¹⁾
<ul style="list-style-type: none"> • Kosten der allgemeinen Verwaltung • Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs • Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen • Aufwendungen für betriebliche Altersversorgung 	= Mindestansatz	= Aktivierungspflicht ²⁾
<ul style="list-style-type: none"> • Zinsen für Fremdkapital 	= Aktivierungswahlrecht	= Mindestansatz
	= Maximaler Ansatz	Aktivierungswahlrecht ³⁾
		= Maximaler Ansatz

1) R 6.3 Abs. 1 EStR.

2) Rz. 8 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010, BStBl I I 2010, 239 (entgegen R 6.3 Abs. 4 S. 1 EStR). Nach dem BFM-Schreiben vom 22.6.2010, BStBl I 2010, 597 ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn für Wirtschaftsjahre, die vor der Veröffentlichung einer geänderten Richtlinienfassung enden, noch nach R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 (= Aktivierungswahlrecht) verfahren wird.

3) Soweit die Zinsen in der Handelsbilanz in die Herstellungskosten einbezogen werden, muss dies auch für die Steuerbilanz geschehen (Rz. 6 des BMF-Schreibens vom 12.3.2010).

2.3.2 Erläuterungen

2.3.2.1 Wertverzehr für das Anlagevermögen

Die Abschreibungsbeträge der Fertigungsmaschinen rechnen zu den Herstellungskosten. Grundsätzlich ist auf die tatsächlichen Abschreibungsbeträge zurückzugreifen (R 6.3 Abs. 3 S. 1 EStR). Es gelten folgende Vereinfachungen:

Vereinfachungen im Rahmen der Berücksichtigung der AfA (R 6.3 Abs. 3 EStR)

- Wird eine Fertigungsmaschine degressiv abgeschrieben, kann auch die fiktive lineare Abschreibung angesetzt werden (S. 2 und 3),
- Wurde eine Sonderabschreibung oder eine erhöhte Abschreibung geltend gemacht, kann alternativ die lineare AfA angesetzt werden (S. 4),
- Der Wertverzehr nach § 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG bleibt außer Betracht (S. 5),
- Teilwertabschreibungen sind außer Betracht zu lassen (S. 6).

Beispiel:

Eine für die Fertigung erworbene eingesetzte Maschine (Anschaffungskosten 100.000 €/Nutzungsdauer 5 Jahre) wurde in 01 wie folgt abgeschrieben:

Außerplanmäßige Abschreibung nach § 7g Abs. 2 S. 2 EStG 40.000 €

Lineare Abschreibung 12.000 € (60.000 € : 5 Jahre).

Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG 12.000 € (20 % von 60.000 €).

In welcher Höhe sind die Abschreibungsbeträge bei der Ermittlung der steuerlichen Herstellungskosten zu berücksichtigen?

Lösung:

Angesetzt werden können die tatsächlichen Abschreibungsbeträge (= 64.000 €) oder an deren Stelle die (fiktiven) linearen Abschreibungsbeträge i.H.v. 20.000 € (100.000 € : 5 Jahre).



Nach der Neuregelung des BilMoG gehört der Werteverzehr des Anlagevermögens handelsrechtlich ebenfalls zu den aktivierungspflichtigen Herstellungskosten.

Übt ein Unternehmen das durch das BilMoG eingeführte Bilanzierungswahlrecht für Entwicklungskosten z.B. für ein Patent (§ 248 Abs. 2 HGB) aus, so ist deren spätere Abschreibung handelsrechtlich Bestandteil der Herstellungskosten jener Erzeugnisse. Bei der steuerrechtlichen Ermittlung der Herstellungskosten hingegen bleiben diese Abschreibungsbeträge außer Betracht, da es beim steuerrechtlichen Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter geblieben ist (§ 5 Abs. 2 EStG).

2.3.2.2 Gewerbesteuer

Die Steuern vom Einkommen (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer), sowie die Gewerbesteuer können nicht als Bestandteil der Herstellungskosten behandelt werden (R 6.3 Abs. 5 EStR).

2.3.2.3 Zölle und Verbrauchssteuern

Nach § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG müssen als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchssteuern (z.B. Biersteuer, Mineralölsteuer), soweit sie auf am Abschlussstichtag auszuweisende Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens entfallen als ARAP ausgewiesen werden.

Beispiel:

Eine Brauerei bringt fertiges Bier in ein Außenlager und muss in diesem Zusammenhang 10.000 € Biersteuer bezahlen. Das Bier ist am Bilanzstichtag noch vorrätig.

Wie ist die bezahlte Biersteuer in der Handels- bzw. Steuerbilanz zu behandeln?

Band 3

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Rolf-Rüdiger Radeisen

Erbschaftsteuer und Bewertung

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Mit dem Erwerb von Todes wegen im Dezember 2010 erhält die F auch die andere Hälfte der Villa, eine Einbeziehung der steuerfreien Schenkung aus dem Januar 2010 über § 14 ErbStG erfolgt nicht. Da die F die Villa weiterhin selbst nutzt, ist der Erwerb insoweit steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4b ErbStG. Die Steuerbefreiung entfällt auch nicht durch den Tod der F im März 2011, obwohl sie die Villa nicht zehn Jahre selbst genutzt hat, da sie insoweit aus zwingenden Gründen an der Selbstnutzung verhindert ist.

Der Erwerb von Todes wegen des S ist ebenfalls steuerfrei nach § 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG, da der Sohn die Villa unverzüglich selbst nutzt. Allerdings ist die Steuerbefreiung bei ihm begrenzt, da die Wohnfläche 200 m² übersteigt. Da die insoweit unschädliche Wohnfläche von 200 m² um 100 m² überschritten wird, unterliegt der Steuerwert der Villa von 6 Mio. € nur zu 2/3 der Steuerbefreiung. In den steuerpflichtigen Erwerb des S gehen damit (1/3 von 6 Mio. € =) 2 Mio. € ein. Sollte der S die Villa nicht zehn Jahre selbst nutzen, würde – soweit keine zwingenden Gründe für die Aufgabe der Selbstnutzung vorliegen – die Steuerbefreiung vollständig entfallen.

3.14 Begünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Betriebsvermögens sowie von Anteilen an Kapitalgesellschaften ab 01.01.2009

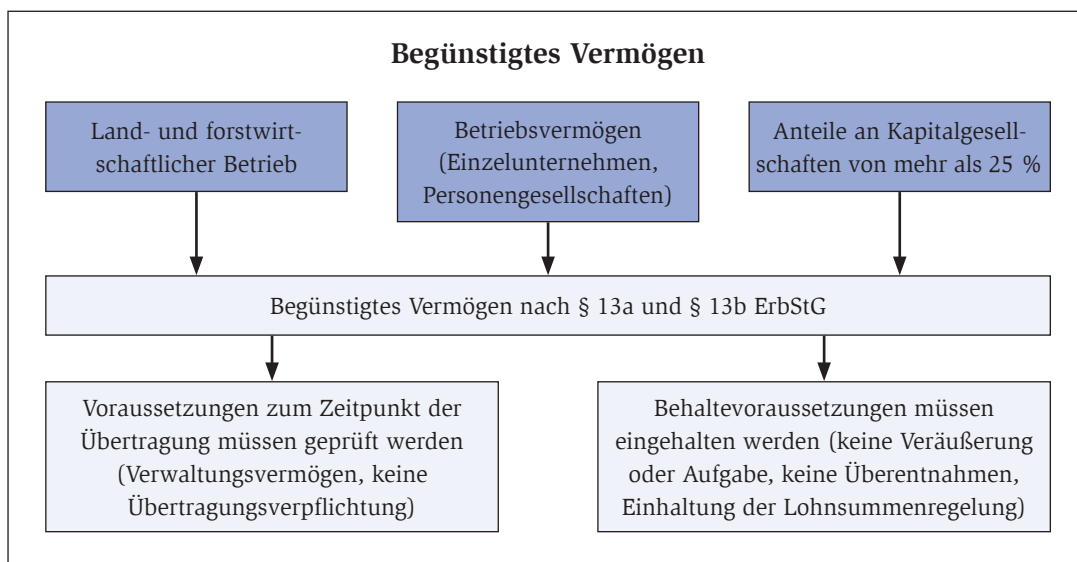
Hinweis!

Diese Verschonungsregelungen sind erst durch die Erbschaftsteuerreform 2008/2009 aufgenommen worden und gelten nur für Erwerbe ab dem 01.01.2009! Teile dieser Begünstigungsvorschriften sind durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz – rückwirkend zum 01.01.2009 – verändert worden, sodass die ursprüngliche Fassung des Gesetzes nicht zur Anwendung kam. Auf die ursprüngliche Fassung des Gesetzes wird deshalb nicht eingegangen.

Regelungen zur Begünstigung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsvermögens und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem ErbStRG für die Erbschaftsteuer

Vorschrift	Regelung
§ 13a Abs. 1 ErbStG	Begünstigtes Vermögen bleibt außer Ansatz, soweit innerhalb von fünf Jahren die Mindestlohnsumme nicht unterschritten wird.
§ 13a Abs. 2 ErbStG	Grundsätzlich gilt für begünstigtes Vermögen ein gleitender Abzugsbetrag von 150.000 €.
§ 13a Abs. 3 ErbStG	Keine Begünstigung, wenn das Vermögen auf einen Dritten übertragen werden muss oder bei Übergang wegen Teilung des Nachlasses.
§ 13a Abs. 4 ErbStG	Definition der Lohnsumme.
§ 13a Abs. 5 ErbStG	Bestimmungen zur Behaltefrist, bei steuerschädlicher Verwendung innerhalb von fünf Jahren fällt der Verschonungsabschlag zeitanteilig weg.
§ 13a Abs. 6 ErbStG	Anzeigeobligation des Unternehmers, wenn Begünstigungen ganz oder teilweise entfallen.
§ 13a Abs. 7 ErbStG	Nachweisobligation des Steuerpflichtigen, soweit nicht inländische Vermögen begünstigt ist.
§ 13a Abs. 8 ErbStG	Optionsmodell: Unter bestimmten Voraussetzungen kann eine vollständige Steuerfreistellung erreicht werden.

§ 13b Abs. 1 ErbStG	Definition des begünstigten Vermögens: Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Betriebsvermögen nach § 95 bis § 97 BewG und Anteile an Kapitalgesellschaften bei mehr als 25 % Anteilsbesitz.
§ 13b Abs. 2 ErbStG	Keine Begünstigung, wenn das Vermögen zu mehr als 50 % aus Verwaltungsvermögen besteht. Definition des Verwaltungsvermögens.
§ 13b Abs. 3 ErbStG	Regelung zur Begünstigung bei einer Weitergabeverpflichtung.
§ 13b Abs. 4 ErbStG	Steuerbefreit sind 85 % des begünstigten Vermögens.
§ 19a ErbStG	Tarifbegünstigung für nach § 13b ErbStG begünstigtes Vermögen, soweit der Erwerber nicht zur Steuerklasse I gehört. Der Entlastungsbetrag wird in Höhe der Differenz zwischen der Steuer, die sich nach Steuerklasse II oder III und der Steuer, die sich nach Steuerklasse I für das begünstigte Vermögen ergibt, gewährt. Der Entlastungsbetrag ist an dieselben Behaltenvoraussetzungen geknüpft, wie die Steuerbegünstigung nach § 13a und § 13b ErbStG.



Die **Begünstigung** des **Betriebsvermögens** (gewerbliche und freiberufliche Einzelunternehmen, Anteile an Personengesellschaften), **land- und forstwirtschaftlichem Vermögen** und von **Anteilen an Kapitalgesellschaften** (ab einer Beteiligung von mehr als 25 %) ist von verschiedenen Faktoren abhängig, die bisher in der politischen Diskussion kontrovers behandelt worden sind. Insbesondere ergaben sich die folgenden Fragestellungen:

1. **Was** wird alles als begünstigtes Vermögen erfasst?
2. **In welchem Umfang** soll das begünstigte Vermögen verschont werden?
3. **Unter welchen Voraussetzungen** soll die Begünstigung nachträglich entfallen?

Grundsätzlich ist das gesamte Betriebsvermögen, land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie die Anteile an Kapitalgesellschaften ab einem Anteil von mehr als 25 % zu erfassen. Ob und in welchem Umfang dieses Vermögen dann als Verschonungsvermögen anzusehen ist, ist im Einzelfall zu beurteilen.

Die Verschonungsregelungen sind in § 13a, § 13b und § 19a ErbStG geregelt. Dabei kann eine Steuerfreistellung des begünstigten Vermögens von bis zu 100 % erfolgen.

Der Gesetzgeber hat dem Unternehmer zwei **Optionen** eingeräumt:

1. Besteuerung eines Anteils von **15 % des Betriebsvermögens** bei **geringeren Behaltévoraussetzungen** und der Möglichkeit, in **höherem Umfang** nicht produktives Vermögen (sog. **Verwaltungsvermögen**) zu halten.
2. Besteuerung eines Anteils von **0 % des Betriebsvermögens** bei **hohen Behaltévoraussetzungen** und der Möglichkeit, in nur in **geringem Umfang** nicht produktives Vermögen (sog. **Verwaltungsvermögen**) zu halten.

Allerdings ist das Betriebsvermögen nicht zwingend der Begünstigung zu unterwerfen. Da typisierend davon ausgegangen wird, dass in einem ansonsten begünstigten Vermögen auch Vermögensteile gehalten werden, die dem Grunde nach nicht zu begünstigen sind („unproduktives Vermögen“, sog. Verwaltungsvermögen), wurde die Begünstigung des Betriebsvermögens und der Anteile an Kapitalgesellschaften davon abhängig gemacht, dass das **Verwaltungsvermögen nicht mehr als 50 %** des gesamten Betriebsvermögens ausmachen darf. Übersteigt das Verwaltungsvermögen diese Grenze, ergibt sich insgesamt keine Begünstigung.

 **Tipp!**

Die Prüfung der Begünstigung dieser Vermögensteile muss grundsätzlich in zwei Prüfungsschritten erfolgen:

1. Liegt im Zeitpunkt der Übertragung begünstigtes Vermögen vor?
2. Bleibt eine einmal gewährte Begünstigung erhalten?

3.14.1 Die begünstigten Vermögensteile

3.14.1.1 Abschließend aufgeführte Vermögensteile

Nur bestimmte, abschließend im Gesetz aufgeführte Vermögensteile können unter weiteren Voraussetzungen unter die Begünstigung der § 13a, § 13b und § 19a ErbStG fallen. Damit muss zuerst geprüft werden, ob überhaupt begünstigungsfähiges Vermögen vorliegt. Nach § 13b Abs. 1 ErbStG gehört zu dem **begünstigten Vermögen**:

- Der **inländische Wirtschaftsteil des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens** nach § 168 Abs. 1 Nr. 1 BewG mit Ausnahme der Stückländereien i.S.d. § 168 Abs. 2 BewG und selbst bewirtschafteter Grundstücke i.S.d. § 159 BewG sowie entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient.
- **Inländisches Betriebsvermögen** nach § 95 bis § 97 BewG beim Erwerb eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder eines Anteils daran und entsprechendes Betriebsvermögen, das einer Betriebsstätte in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums dient. Begünstigtes Betriebsvermögen ist nach Abschn. 20 AEErbSt nur dann gegeben, wenn ein direkter Übergang des Vermögens erfolgt. Der Übergang von einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ist nur dann begünstigt, wenn die Übertragung unmittelbar mit dem Erwerb einer Gesellschaftsbeteiligung verbunden ist. Nicht erforderlich ist aber, dass das Sonderbetriebsvermögen im selben quotalen Umfang übergeht, wie das Gesamthandsvermögen.
- **Anteile an Kapitalgesellschaften**, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25 % unmittelbar beteiligt war (**Mindestbeteiligung**). Ob der

Erblasser oder Schenker die Mindestbeteiligung erfüllt, ist nach der Summe der dem Erblasser oder Schenker unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn der Erblasser oder Schenker und die weiteren Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern einheitlich auszuüben. In Abschn. 21 AE ErbSt wird insbesondere klargestellt, dass von der Kapitalgesellschaft gehaltene eigene Anteile das Nennkapital mindert und damit die Beteiligungsquote des Gesellschafters erhöht. Die Finanzverwaltung hat Abschn. 21 AE ErbSt durch gleichlautenden Erlass vom 29.10.2010 (DStR 2010, 2518) ergänzt. Insbesondere ist geregelt, dass nicht alle Poolmitglieder zum selben Zeitpunkt über ihre Anteile verfügen oder die Anteile auf die selbe Person übertragen müssen.

 **Hinweis!**

Für die „familienbezogenen Kapitalgesellschaften“ ist eine besondere Regelung in § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG aufgenommen worden. Hier hatten sich früher Probleme ergeben, wenn die Anteile einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile in der Hand einer Familie sind, durch mehrfache Erbfolge derartig aufgesplittet sind, dass die Anteile der einzelnen Familienmitglieder nur 25 % oder weniger betragen. Nach der seit dem 01.01.2009 anzuwendenden gesetzlichen Regelung sind zur Prüfung der Mindestbeteiligungsgrenze auch die Anteile anderer Gesellschafter mit einzubeziehen, wenn die Beteiligten untereinander zur einheitlichen Ausübung des Stimmrechts und weiterer Verfügungen verpflichtet sind.

Die **Aufgabe der Poolbildung** gilt als eine steuerschädliche Verfügung, die zu einer Nachversteuerung führt. Die Übertragung eines Anteils durch ein Poolmitglied führt aber nur bei diesem zum Verlust der Begünstigung, Abschn. 14 Abs. 2 AE ErbSt.

Unter die Begünstigung fällt auch das **betriebliche Auslandsvermögen**, soweit es einer ausländischen Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums zuzurechnen ist.

 **Tipp!**

Ob die Begünstigung tatsächlich nur auf Produktivvermögen im Inland, der Europäischen Union oder dem Europäischen Wirtschaftsraum beschränkt werden kann, ist rechtlich umstritten. Der BFH hat dem EuGH in einem Fall der Übertragung von Anteilen an einer kanadischen Kapitalgesellschaft die Frage vorgelegt, ob die Versagung der Begünstigung gegen die Kapitalverkehrsfreiheit in der Europäischen Union verstößt, BFH Beschluss vom 15.12.2010, II R 63/09, z.Zt. nur im Internet veröffentlicht.

3.14.1.2 Vermögensverwaltende Gesellschaften

Ein besonderes Problem ergab sich vor der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 bei **vermögensverwaltenden gewerblich geprägten Gesellschaften**. Im Rahmen dieser Gesellschaften konnte früher grundsätzlich nicht begünstigtes Vermögen (z.B. Immobilienvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften bis 25 % Anteilsbesitz, liquide Mittel) unter Ausnutzung der Begünstigungsvorschriften nach §§ 13a und 19a ErbStG a.F. begünstigt übertragen werden.

Beispiel: Vermögensverwaltende Personengesellschaft

Umfangreicher Immobilienbesitz wurde in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht. Bei einem Erwerb nach § 1 ErbStG unterlag diese Gesellschaft der Begünstigung nach § 13a ErbStG a.F. (Freibetrag, Ansatz nur mit 65 %) und – soweit Erwerber nicht der Steuerklasse I angehörten – der Tarifbegrenzung nach § 19a ErbStG a.F.

Obwohl eigentlich diese Gestaltung durch das ErbStRefG ausgeschlossen werden sollte, ist grundsätzlich die Übertragung nicht begünstigten Vermögens auch nach neuem Recht noch begünstigt im Rahmen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft möglich. Die Voraussetzungen sind aber **deutlich eingeschränkt** worden:

- Übersteigt dieses dem Grunde nach nicht begünstigte Vermögen als sog. **Verwaltungsvermögen** (vgl. dazu auch Kap. 3.14.3) einen Anteil von 50 % am gemeinen Wert der Gesellschaft, liegt insgesamt kein begünstigtes Vermögen vor. Die Anwendung der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG n.F. kann dann insgesamt nicht zur Anwendung kommen.
- Sind solche nicht begünstigten Vermögensteile – Verwaltungsvermögen nach § 13b Abs. 2 ErbStG –, soweit sie nicht 50 % des gemeinen Werts der Gesellschaft überschreiten, **innerhalb der letzten zwei Jahre eingelegt** worden, werden diese Vermögensteile als unbegünstigtes Vermögen separat mit ihrem gemeinen Wert bei der Steuerfestsetzung berücksichtigt.

 **Tipp!**

Bei **einem unmittelbaren oder mittelbaren Erwerb einer Beteiligung an einer Personengesellschaft** (oder anderen Gesellschaft), die nicht unter § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG fällt – z.B. nicht gewerblich geprägte vermögensverwaltende Gesellschaft – gelten die anteiligen Wirtschaftsgüter als erworben. Die dabei übergehenden Lasten der Gesellschaft sind bei der Ermittlung der Bereicherung des Erwerbers wie eine Gegenleistung zu behandeln, § 10 Abs. 1 Satz 4 ErbStG.

3.14.2 Regelungen bei Weitergabeverpflichtung

Schon in der Altfassung des § 13a ErbStG war eine Regelung zu den sog. **Weitergabeverpflichtungen** getroffen. Hat ein Erwerber das dem Grunde nach begünstigte Vermögen aufgrund einer letztwilligen Verfügung des Erblassers oder einer rechtsgeschäftlichen Verfügung des Erblassers oder Schenkers auf einen Dritten zu übertragen oder geht der dem Grunde nach begünstigte Teil im Rahmen der Erbteilung auf einen anderen über, kann der Abgebende die Begünstigungen nicht in Anspruch nehmen. Entsprechendes ist auch in § 13a Abs. 3 ErbStG seit dem 01.01.2009 geregelt. Gründe für eine solche Übertragungspflicht sind insbesondere **Vermächtnisse** (auch Vorausvermächtnisse), Schenkungen auf den Todesfall und Auflagen. Dazu zählt jedoch auch, wenn die Übertragung aufgrund einer **qualifizierten Nachfolgeklausel** im Gesellschaftsvertrag oder einer landwirtschaftlichen Sondererfolgeregelung, z.B. nach der Höfeordnung, erfolgen muss oder wenn sich die Erben aufgrund einer vom Erblasser verfügten **Teilungsanordnung** in entsprechender Weise auseinandersetzen. Die seit dem 01.01.2009 geltende Vorschrift reicht aber weiter als die frühere Regelung und trägt dem Umstand Rechnung, dass derjenige, der die **Unternehmensfortführung** tatsächlich gewährleistet und nicht derjenige, der aufgrund zivilrechtlicher Universalsukzession zunächst (Mit-)Eigentümer geworden war, entlastet werden soll. Dem durch die Weitergabeverpflichtung belasteten Erwerber entsteht dadurch kein Nachteil. Er kann die daraus resultierende Last bereicherungsmindernd berücksichtigen. Der nachfolgende Erwerber kann seinerseits die Verschonung in Anspruch nehmen.

§ 13b Abs. 3 ErbStG setzt die Regelungen zur **Weitergabeverpflichtung** um. Überträgt ein Erbe erworbenes begünstigtes Vermögen im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Dritten und gibt der Dritte dabei diesem Erwerber nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Dritten um den Wert des hingegebenen Vermögens, höchstens jedoch um den Wert des übertragenen Vermögens. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Vermögensgegenstände gehören, die nach § 13b Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 Satz 2 ErbStG (als Verwaltungsvermögen) nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte der nicht einzubeziehenden Vermögensgegenstände zum Wert des gesamten Vermögens der Kapitalgesellschaft entspricht.

Beispiel: Weitergabeverpflichtung
Unternehmer U ist verstorben, seine beiden Kinder werden Alleinerben nach ihrem Vater. Aufgrund einer Teilungsanordnung soll das begünstigte Betriebsvermögen auf eines der beiden Kinder übergehen, entsprechend erhält das andere Kind einen höheren Anteil am nicht begünstigten Vermögen.
Lösung:
Die Teilungsanordnung ist erbschaftsteuerrechtlich unbeachtlich. Da das eine Kind aber seinen Anteil am begünstigten Betriebsvermögen auf das andere Kind übertragen muss, entfällt bei ihm die Möglichkeit der Begünstigung. Allerdings erhöht sich bei dem Kind, welches das begünstigte Betriebsvermögen erhält, der Anteil des begünstigten Betriebsvermögens entsprechend, maximal aber in Höhe des Wertes des für den Erhalt des Betriebsvermögens übertragenen Werts des anderen Vermögens.

3.14.3 Das Verwaltungsvermögen

Nicht jedes Betriebsvermögen unterliegt der Begünstigung. Eine **Begünstigung** soll nur dann erfolgen, wenn die Vermögensteile überwiegen, die sog. **Produktivvermögen** darstellen. Bei überwiegend gehaltenem „**unproduktiven Vermögen**“ soll die **Begünstigung entfallen**. Damit ist das gesamte Betriebsvermögen dann nicht begünstigt, wenn das sog. Verwaltungsvermögen **mehr als 50 %** des gesamten Betriebsvermögens überschreitet, § 13b Abs. 2 ErbStG. Ziel der Regelung ist es, insbesondere vermögensverwaltende Gesellschaften aus der Begünstigung auszuschließen und das „Parken“ von eigentlich nichtunternehmerisch genutztem Vermögen in einem Betriebsvermögen und damit dann eine direkte erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung zu verhindern. Das Verwaltungsvermögen ist abschließend in § 13b Abs. 2 ErbStG aufgeführt, wobei teilweise neben der Aufnahme von Vermögensteilen wieder Rückausnahmen geregelt worden sind.

Das Verwaltungsvermögen		
Rechtsvorschrift	Verwaltungsvermögen	Inhalt
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 ErbStG	ja	Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke , Grundstücksteile oder grundstücksgleiche Rechte und Bauten.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte oder als Gesellschafter einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG den Vermögensgegenstand der Gesellschaft zur Nutzung überlassen hatte, und diese Rechtsstellung auf den Erwerber übergegangen ist, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn die Nutzungsüberlassung im Rahmen der Verpachtung eines ganzen Betriebs erfolgt, welche beim Verpächter zu Einkünften nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 bis 3 EStG führt und <ul style="list-style-type: none"> • der Verpächter des Betriebs im Zusammenhang mit einer unbefristeten Verpachtung den Pächter durch eine letztwillige Verfügung

		<p>oder eine rechtsgeschäftliche Verfügung als Erben eingesetzt hat oder</p> <ul style="list-style-type: none"> die Verpachtung an einen Dritten erfolgt, weil der Beschenkte im Zeitpunkt der Steuerentstehung den Betrieb noch nicht führen kann, und die Verpachtung auf höchstens zehn Jahren, befristet ist; hat der Beschenkte das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet, beginnt die Frist mit der Vollendung des 18. Lebensjahres. <p>Dies gilt nicht für verpachtete Betriebe, die vor ihrer Verpachtung die Voraussetzungen als begünstigtes Vermögen nach Abs. 1 und Satz 1 der Vorschrift nicht erfüllt haben und für verpachtete Betriebe, deren Hauptzweck in der Überlassung von Grundstücken, Grundstücksteilen, grundstücksgleichen Rechten und Bauten an Dritte zur Nutzung besteht, die nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d ErbStG fallen.</p>
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern i.S.d. § 4h EStG gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn die überlassenen Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten zum Betriebsvermögen, zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft oder zum Vermögen einer Kapitalgesellschaft gehören und der Hauptzweck des Betriebs in der Vermietung von Wohnungen i.S.d. § 181 Abs. 9 BewG besteht, dessen Erfüllung einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) erfordert.
§ 13b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e ErbStG	nein	Kein Verwaltungsvermögen liegt vor, wenn Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten an Dritte zur land- und forstwirtschaftlichen Nutzung überlassen werden.
§ 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG	ja	Anteile an Kapitalgesellschaften , wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25 % oder weniger beträgt und sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG, oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt, zuzurechnen sind. Ob diese Grenze unterschritten wird, ist nach der Summe der dem Betrieb unmittelbar zuzurechnenden Anteile und der Anteile weiterer Gesellschafter zu bestimmen, wenn die Gesellschafter untereinander verpflichtet sind, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder sie ausschließlich auf andere derselben Verpflichtung unterliegende Anteilseigner zu übertragen und das Stimmrecht gegenüber nicht gebundenen Gesellschaftern nur einheitlich ausüben.
§ 13b Abs. 2 Nr. 3 ErbStG	ja	Beteiligungen an Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50 % beträgt.

§ 13b Abs. 2 Nr. 4 ErbStG	ja	Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen , wenn sie nicht dem Hauptzweck des Gewerbebetriebes eines Kreditinstitutes oder eines Finanzdienstleistungsinstitutes i.S.d. § 1 Abs. 1 und Abs. 1a KWG oder eines Versicherungsunternehmens, das der Aufsicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 VAG unterliegt, zuzurechnen sind.
§ 13b Abs. 2 Nr. 5 ErbStG	ja	Kunstgegenstände , Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.
§ 13b Abs. 2 Satz 3		Junges Verwaltungsvermögen unterliegt der Begünstigung auch dann nicht, wenn ansonsten das Verwaltungsvermögen nicht über 50 % hinausgeht.
§ 13b Abs. 2 Satz 4 ErbStG		Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs.
§ 13b Abs. 2 Satz 6 ff. ErbStG		Der Anteil des Verwaltungsvermögens am gemeinen Wert des Betriebs einer Kapitalgesellschaft bestimmt sich nach dem Verhältnis der Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter des Verwaltungsvermögens zum gemeinen Wert des Betriebs; für Grundstücksteile des Verwaltungsvermögens ist der ihnen entsprechende Anteil am gemeinen Wert des Grundstücks anzusetzen. Soweit zum Vermögen der Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter gehören, die nach Satz 3 nicht in das begünstigte Vermögen einzubeziehen sind, ist der Teil des Anteilswerts nicht begünstigt, der dem Verhältnis der Summe der Werte dieser Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert des Betriebs der Kapitalgesellschaft entspricht.

Voraussetzung für die Begünstigung ist, dass das Gesamtvermögen zum Zeitpunkt des Erwerbs nicht zu mehr als 50 % aus dem sog. Verwaltungsvermögen besteht. Sind mehrere wirtschaftliche Einheiten auf einen Erwerber übergegangen, ist die Grenze des Verwaltungsvermögens für jede wirtschaftliche Einheit separat zu überprüfen.



Hinweis!

Das Betriebsstättenfinanzamt hat im Feststellungsbescheid die Summe des Verwaltungsvermögens und des sog. jungen Verwaltungsvermögens (junges Verwaltungsvermögen ist das innerhalb der letzten zwei Jahre erworbene Verwaltungsvermögen – dies ist grundsätzlich nicht begünstigt) nachrichtlich auszuweisen. Durch das Steuervereinfachungsgesetz soll in § 13b Abs. 2a ErbStG eine gesonderte Feststellung dieser Werte geregelt werden.

Von besonderem Interesse ist die **Regelung zu den Grundstücken, die gegebenenfalls Verwaltungsvermögen darstellen können**. Entgegen den ersten Gesetzesentwürfen im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 2008/2009 sind die Vorschriften zu den Grundstücken noch wesentlich entschärft worden, sodass in vielen Fällen Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke oder Grundstücksteile nicht dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen sind. So sind insbesondere überlassene Grundstücke im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, bei einem ertragsteuerrechtlichen Konzern oder bei Wohnungsbaugesellschaften nicht dem Verwaltungsvermögen zuzurechnen.

Thomas Fränznick/Günter Endlich (Hrsg.)

**Die schriftliche
Steuerberaterprüfung 2011/2012
Klausurtechnik und Klausurtaktik
2. Auflage**

**Anleitung zur konkreten Bearbeitung
der Steuerberaterklausuren**

Buchführung und Bilanz

Ertragsteuerrecht

Verfahrensrecht und andere Steuerrechtsgebiete

HDS
 **erlag**

1.3 Standardaufgaben und Standardfragestellungen

Für die Lösung der AO/FGO-Klausur kann kein pauschales Generalschema wie etwa für die Umsatzsteuerklausur, an die Hand gegeben werden. Gleichwohl sind diverse **Prüfungsschemata** einsetzbar, um die Lösung zu strukturieren und die sog. Fußgängerpunkte mitzunehmen. Wichtig für die Abgabenordnung ist, dass alle infrage kommenden Vorschriften nach ihren Tatbestandsmerkmalen geprüft werden.

Vorschriften, die offensichtlich und dem Grunde nach nicht einschlägig sein können, sollten gar nicht erwähnt werden. Liegt z.B. ein fehlerhafter Steuerbescheid vor, so darf als Korrekturvorschrift nie § 130 oder § 131 AO problematisiert werden, weil diese für Steuerbescheide überhaupt nicht gelten. Die übrigen Korrekturvorschriften sind jedoch detailliert unter den Sachverhalt zu subsumieren. Im Zweifel gilt aber, lieber einmal zu viel negativ abgrenzen, als einen Punkt zu verschenken.

Grundsätzlich gilt, dass der Sachverhalt in der Lösung nicht wiederholt werden soll. Im Rahmen der Subsumption muss jedoch die Gesetzesnorm in all ihren Tatbestandsmerkmalen an den Sachverhalt angelehnt werden. Den einzelnen zu definierenden Tatbestandsmerkmalen ist der konkrete Sachverhalt zuzuordnen. Ist eine Norm einschlägig, so können Sie in der Regel die Prüfung hier nicht abschließen, sondern müssen auch alle übrigen Normen, die infrage kommen, überprüfen.

Dieses Erfordernis resultiert daraus, dass in der Steuerberaterprüfung nicht der Urteilsstil, sondern der **Gutachtenstil** anzuwenden ist. Ein Gutachten führt von der Frage zur Antwort und zeigt den Weg, auf dem das Ergebnis gefunden wird. Der **Urteilsstil** nimmt die Antwort vorneweg und begründet sie nachfolgend. Beim Gutachtenstil dominieren die Worte „könnte“ und „wenn“, beim Urteilsstil die Worte „denn“ und „weil“.

Beispiel Gutachtenstil: Der Steuerbescheid könnte nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO geändert werden, **wenn** neue Tatsachen oder Beweismittel der Finanzbehörde nachträglich bekannt geworden sind. Die nachgemeldeten Zinsaufwendungen sind solche neuen Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO. Neue Tatsachen sind jedoch zugunsten des Steuerpflichtigen nur zu berücksichtigen, **wenn** diesen kein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden trifft. Das ist hier zu verneinen. Der Steuerpflichtige hat

Beispiel Urteilsstil: Der Steuerbescheid kann nicht nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 AO geändert werden, weil den Steuerpflichtigen ein grobes Verschulden am nachträglichen Bekanntwerden der Zinsaufwendungen trifft. Die nachgemeldeten Zinsaufwendungen sind zwar neue Tatsachen. Nachdem der Steuerpflichtige jedoch vom Veranlagungsbeamten auf die Zinsen angesprochen worden war, ist das spätere Nachmelden grob verschuldet.

Der Gutachterstil problematisiert zu Beginn des Falles und kommt am Ende zu der Lösung. Der klassische Klausureinstieg orientiert sich an der den Sachverhalt abschließenden Frage.

Beispiel: Am Ende des Sachverhalts heißt es: Kann das Finanzamt den X als Haftenden in Anspruch nehmen? Dann beginnt die Ausarbeitung mit dem Satz: Das Finanzamt kann den X für die Umsatzsteuerschuld der GmbH in Anspruch nehmen, wenn dieser nach §§ 191 Abs. 1, 5 AO dafür haftet. Eine Haftung könnte nach §§ 69, 34 Abs. 1 AO infrage kommen.

Die Prüfungsschritte

Folgende Schritte sollten Sie einhalten:

1. Die Ausgangsfrage entspricht der Fragestellung der Klausur.
2. Aufteilung in Teilfragen, wenn eine pauschale Fragestellung vorliegt.
3. Darstellung der einzelnen Tatbestandsmerkmale und deren Definition.
4. Vergleich der Tatbestandsmerkmale mit dem konkreten Sachverhalt (Subsumtion).
5. Schlussfolgerungen für die jeweilige Vorschrift.
6. Gesamtschlussfolgerung und Endergebnis (**bitte nicht vergessen**).

1.3.1 Korrektur von Verwaltungsakten

In einem Umfang von rund 30 % wurde in der Prüfungsarbeit aus dem Bereich Abgabenordnung das Korrekturrecht geprüft.

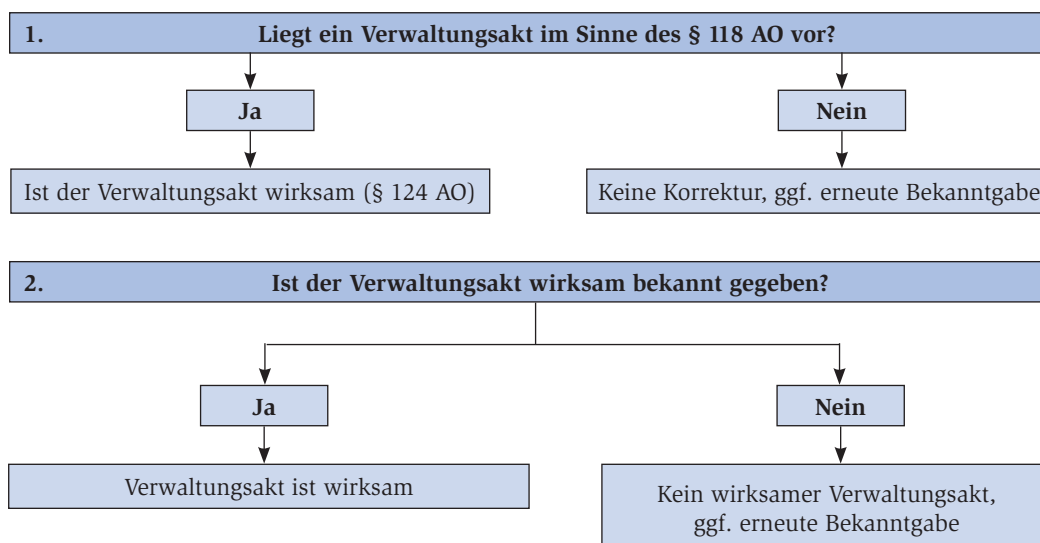
Typische Fragestellungen sind hier:

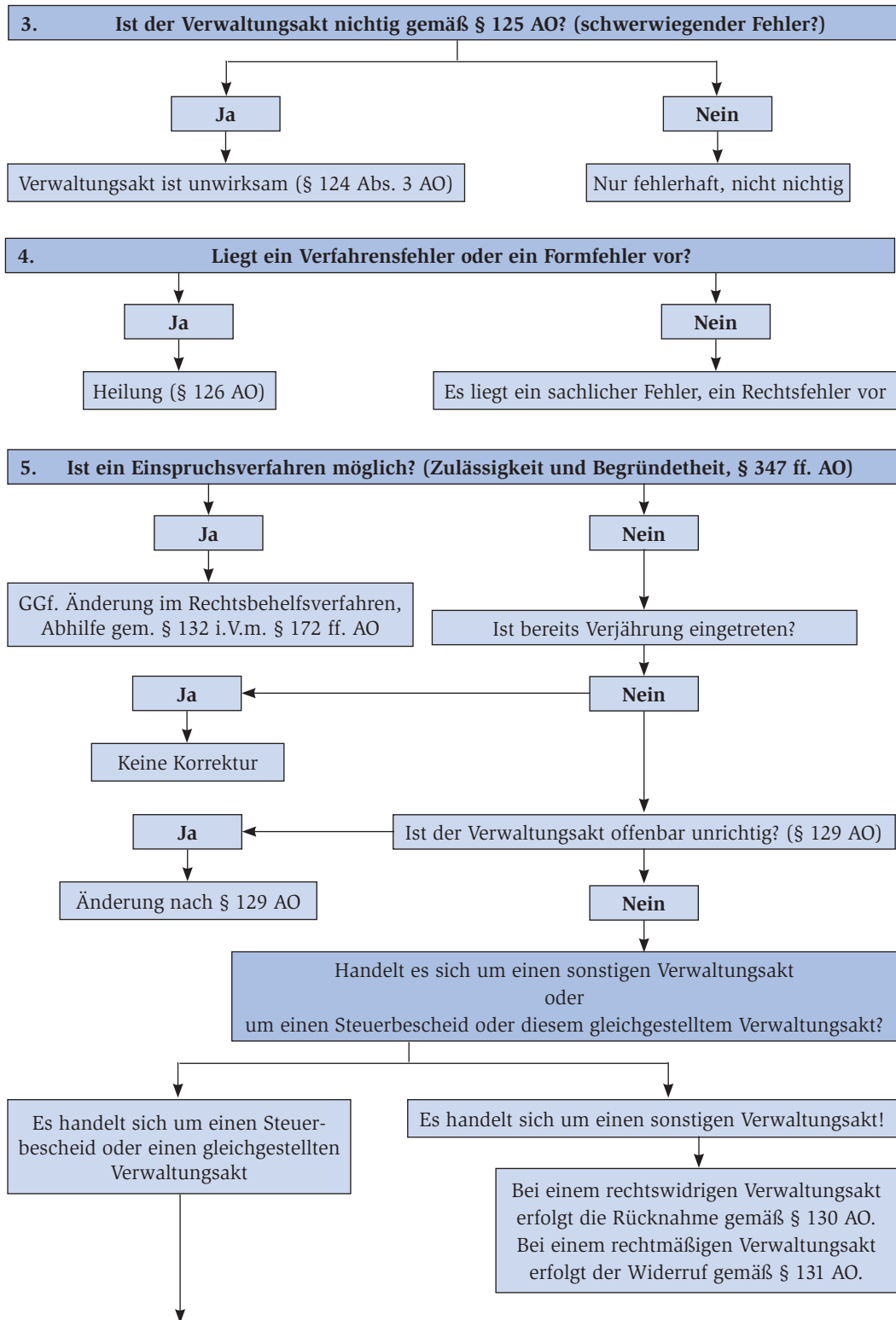
- Besteht eine Änderungsmöglichkeit nach der AO?
- Besteht für das Finanzamt eine Möglichkeit nach Eintritt der Rechtskraft noch zu berichtigen?
- Hat das Finanzamt zutreffend berichtet?
- Ist die Berichtigung zu Recht erfolgt?
- Wie sind die Erfolgsaussichten des Einspruchs (wenn Änderung bzw. geänderter Bescheid Gegenstand des Verfahrens ist)?
- Stellen Sie in einem Gutachten dar, ob und wie der Einkommensteuerbescheid 2009 gegenüber Max Mustermann aufgrund der im Sachverhalt dargestellten Erkenntnisse festgesetzt werden muss.

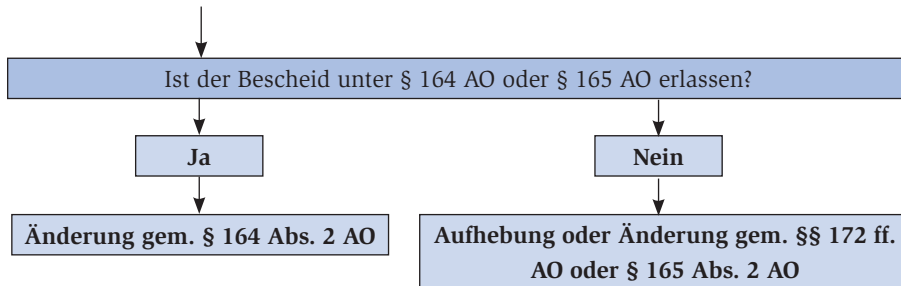
In einer **Klausur aus dem Bereich Korrekturrecht** ist es wichtig, systematisch die einzelnen einschlägigen Vorschriften zu prüfen und darzustellen. Wichtige Punkte können schon durch diese Prüfung erzielt werden.

Es bietet sich folgendes Prüfungsschema an:

Prüfungsfolge bei Korrektur von Verwaltungsakten:







Klausurfall

Die Finanzbehörde beabsichtigt, einen Schätzungsbescheid sechs Monate nach Bekanntgabe zu ändern.

Klausurlösung

Die ersten Fußgängerpunkte können Sie sich durch eine zielgerichtete Hinführung zu den Problemen, ob z.B. eine neue Tatsache vorliegt, sichern. „Springen“ Sie nicht gleich auf das Problem der neuen Tatsachen, da Sie in diesem Fall eine Unzahl von Punkten „liegen lassen“.

Der **standardisierte Einstieg in die Klausurlösung** im Falle der Änderung von Steuerbescheiden nach §§ 172 ff. AO könnte wie folgt lauten:

Die Finanzbehörde könnte den Steuerbescheid (Schätzungsbescheid) ändern, wenn eine Korrekturvorschrift nach §§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 oder nach §§ 172 ff. AO zur Anwendung kommt.

1. Voraussetzung ist zunächst, dass ein Verwaltungsakt i.S.d. § 118 AO vorliegt. Das ist zu bejahen. Dieser Verwaltungsakt müsste nach § 124 AO wirksam bekannt gegeben sein und er dürfte an keinen besonders schwerwiegenden Fehlern leiden. Die Bekanntgabe erfolgte gegenüber dem S; ihm wurde der Verwaltungsakt als Steuerschuldner bekannt gegeben. Ein schwerwiegender Mangel ist nicht ersichtlich.
2. Seit Bekanntgabe des Steuerbescheides sind sechs Monate vergangen. Eine Änderung des Bescheides im Rahmen eines Einspruchsverfahrens ist deshalb nicht mehr möglich, sodass eine Korrektur nur noch über §§ 129, 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 oder nach §§ 172 ff. AO erfolgen kann. Die setzt aber voraus, dass die Festsetzungsverjährung noch nicht eingetreten ist. Nach §§ 169 Abs. 2 Nr. 2, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO endet die Festsetzungsfrist erst am 31.12.2009, sodass eine Änderung noch möglich ist.
3. Es stellt sich die Frage, ob eine der o.g. Korrekturvorschriften anzuwenden ist:
 - a) Eine Änderung könnte nach § 129 AO erfolgen, wenn der Steuerbescheid offensichtlich unrichtig ist. § 129 AO ist eine für alle Verwaltungsakte zutreffende Norm – auch für Steuerbescheide. Gleichwohl fehlt es an den Voraussetzungen dieser Vorschrift wie etwa an einem Verschreiben. Der Steuerbescheid ist nicht offensichtlich unrichtig.
 - b) Eine Änderung könnte sich nach §§ 164 Abs. 2, 165 Abs. 2 AO ergeben. Dann müsste der Bescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung stehen oder vorläufig sein. Schätzungsbescheide sollen zwar nach Ziffer 4 zu § 162 AEAO unter Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO erlassen werden. Sie stehen aber nicht kraft Gesetzes unter Vorbehalt der Nachprüfung – wie etwa Steueranmeldungen nach § 168 S. 1 AO. Wenn das Finanzamt keinen Vermerk „Vorbehalt der Nachprüfung“ anbringt, kommt die Änderung eines Schätzungsbescheides nach § 164 Abs. 2 AO nicht in Betracht. Gleichfalls

enthielt der Bescheid keinen Hinweis auf Vorläufigkeit, weshalb auch eine Änderung nach § 165 Abs. 2 AO ausscheidet.

- c) Nach alledem kann der Bescheid allenfalls nach den §§ 172 ff. AO geändert werden. In Betracht kommt § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 AO. Dann müsste eine neue Tatsache ... usw.

1.3.2 Einspruchs- und Klageverfahren

In den letzten 15 Jahren war das Einspruchs- und Klageverfahren einschließlich des vorläufigen Rechtsschutzes zu rund 30 % Prüfungsumfang.

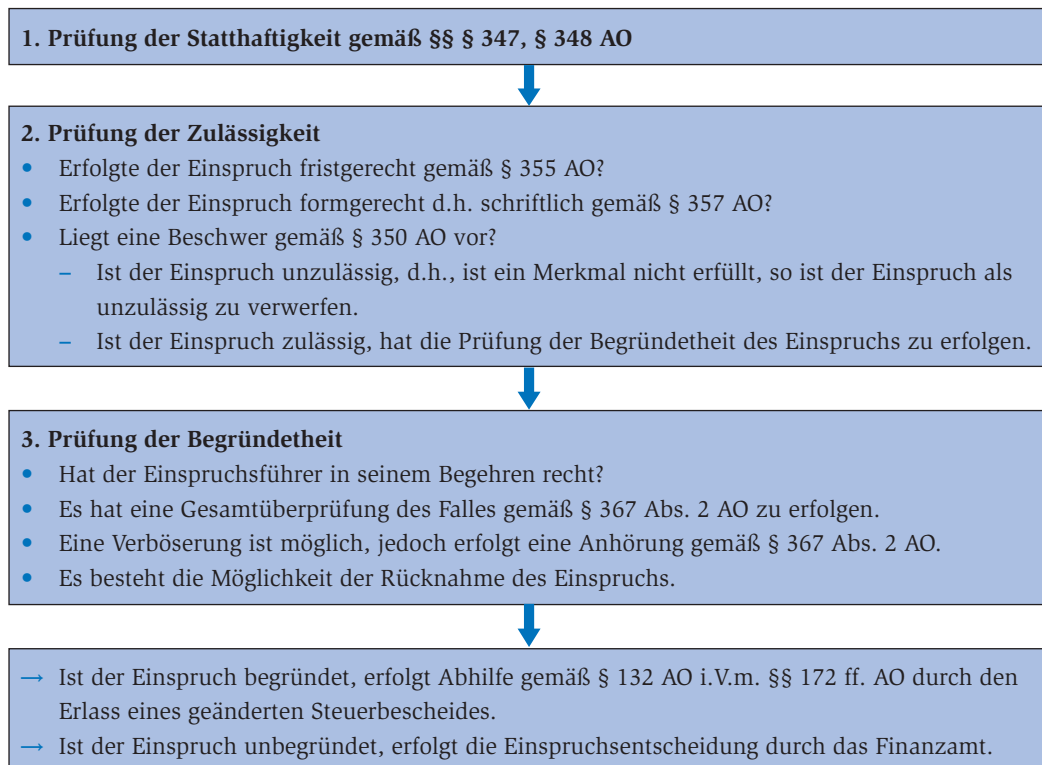
1.3.2.1 Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO)

Themen aus dem Bereich **Einspruchs- und Klageverfahren** sind in der Steuerberaterprüfung im Fachbereich Abgabenordnung denkbare Themen, da sich diese Aufgaben durch eine schematische Prüfung lösen lassen. Zudem tauchen immer wieder Standardprobleme auf.

Typische Fragestellungen sind:

- Wie sind die Erfolgsaussichten des Einspruchs?
- Besteht die Möglichkeit, sich gegen den Bescheid des Finanzamts zur Wehr zu setzen?
- Prüfen Sie die Erfolgsaussichten des Einspruchs von S.
- Prüfen Sie das Scheitern des S (Auslegung als Einspruch).
- Prüfen Sie, was S gegen den Bescheid unternehmen kann.
- Durfte das Finanzamt den Bescheid erlassen?

Folgende Prüfungsfolge sollten Sie bei der Bearbeitung einer Aufgabe aus dem Bereich Einspruchsverfahren einhalten:



Geht es um eine Prüfungsaufgabe aus dem Bereich Rechtsbehelfsverfahren, können mit den einleitenden standardisierten Ausführungen erste Fußgängerpunkte abgeholt werden.

Klausurfall

Das Finanzamt erlässt einen Haftungsbescheid. Sie haben die Aufgabe, die Erfolgsaussichten eines Einspruchs zu prüfen. Die Postaufgabe des Bescheids erfolgt am 15.08.2009, die Übergabe durch den Briefträger am 16.08.2009. Das Einspruchsschreiben wird vom Steuerpflichtigen (S) am 17.09.2009 in den Briefkasten eingeworfen. Hier kann wie folgt eingeleitet werden.

Klausurlösung

Der Einspruch des S gegen den Haftungsbescheid könnte Erfolg haben, wenn er zulässig und begründet ist (§§ 347, 348 AO).

1. Zulässigkeit

Die Finanzbehörde hat die Zulässigkeit des Einspruchs nach § 358 S. 1 AO zu prüfen. Ein Einspruch ist danach insbesondere dann unzulässig, wenn er nicht in der vorgeschriebenen Form und Frist eingelegt ist.

Der Einspruch ist nach § 355 Abs. 1 AO innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe einzulegen. S, dem der Bescheid vom Briefträger am 16.08.2008 übergeben worden war, warf das Einspruchsschreiben erst am 17.09.2008 in den Briefkasten des Finanzamts. Das könnte zu spät sein. Nachdem jedoch das Finanzamt den Bescheid am 15.08.2008 zur Post gegeben hat, gilt die Drei-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 2 AO, wonach der Bescheid als am 18.08.2008 zugegangen gilt. Der Einspruch ist damit fristgerecht. S hat den Einspruch schriftlich eingelegt. Die fehlende Unterschrift ist nach § 357 Abs. 1 S. 2 AO unbeachtlich. Letztendlich muss S geltend machen, dass er in seinen Rechten verletzt ist (§ 350 AO). In der Anfechtung eines belastenden Haftungsbescheides liegt konkludent die Geltendmachung der Beschwer. Der Einspruch des S ist zulässig.

2. Begründetheit

Der zulässige Einspruch ist begründet, wenn der Haftungsbescheid gegen formelles oder materielles Recht verstößt. Nach § 367 AO hat das Finanzamt die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Das kann auch zu einer verbösernden Entscheidung führen. In diesem Fall ist S jedoch zuvor zu hören, um ggf. den Einspruch zurücknehmen zu können (§ 367 Abs. 2 S. 2 AO).

Der Haftungsbescheid verstößt nicht gegen formelles Recht. Ihm fehlt zwar die erforderliche Begründung. Sie wurde aber im Einspruchsverfahren nachgeholt. Damit ist dieser Fehler nach § 126 Abs. 1 Nr. 2 AO geheilt.

Der Einspruch des S ist begründet, wenn er für die Steuer nicht haftet. Eine Haftung könnte sich jedoch aus §§ 69, 34 AO ergeben usw.

Probleme Form und Frist eines Einspruchs und Wiedereinsetzung

Typische Problematik in Klausuren aus dem Bereich Rechtsbehelfsverfahren ist die Form und die Frist des Einspruchs. Hier bietet sich folgendes Prüfungsschema an:

Form des Einspruchs (§ 357 AO):

- schriftlich oder zur Niederschrift,
- Bezeichnung des angefochtenen Verwaltungsakts,
- Bezeichnung des Einspruchs (eine falsche Bezeichnung ist unschädlich),
- Bezeichnung des Einspruchsführers.

Band 1

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Uwe Grobshäuser

Einkommensteuer

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

15. Besteuerung der Mitunternehmer

15.1 Einführung

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer anderen Gesellschaft (z.B. GbR oder atypisch stille Gesellschaft), bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**“ und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**“ unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 EStH „Mitunternehmerschaft“. Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

Beispiel:

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. C wurde nur deshalb als Kommanditist in die KG aufgenommen, weil er in der Branche einen guten Namen hat und über zahlreiche Kontakte verfügt. C bekommt dafür, dass er seinen Namen zur Verfügung stellt, eine feste Vergütung i.H.v. 10.000 € p.a. Am Gewinn/Verlust und an den stillen Reserven ist C nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag hat sich C verpflichtet, auf die Geschäftsführung der KG keinen Einfluss zu nehmen.

Lösung:

Da das Recht der Handelsgesellschaften weitgehend disponibel ist, ist eine derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, aber rechtlich zulässig. Demgegenüber steht das Steuerrecht. Da C weder ein Mitunternehmerrisiko trägt, noch die Möglichkeit hat, Mitunternehmerinitiative auszuüben, ist er kein Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit wird er nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnverteilung aufgenommen. Je nach vertraglicher Gestaltung muss er die 10.000 € als Arbeitnehmer-Einkünfte (§ 19 EStG), als freiberufliche Einkünfte (§ 18 EStG) oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) versteuern.

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 EStH „Verdeckte Mitunternehmerschaft“).

Beispiel:

Ein Bäckermeister musste für seinen Handwerksbetrieb Insolvenz anmelden. Er gründet eine neue Bäckerei in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Einziger Kommanditist ist die Ehefrau des Bäckermeisters. Komplementärin ist die Verwaltungs-GmbH (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66). Der Bäckermeister wird von der GmbH & Co. KG als Geschäftsführer angestellt. Nach außen – insbesondere gegenüber den Kunden und Arbeitnehmern – tritt ausschließlich der Bäckermeister auf. Er bekommt ein gewinnabhängiges Gehalt, das den Großteil des Gewinnes „absaugt“.

Lösung:

Zu Recht hat der BFH a.a.O. den Bäckermeister als Mitunternehmer behandelt, obwohl er formal nicht Gesellschafter der GmbH & Co. KG war. Als Geschäftsführer und Branchenkenner übte er maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft aus, zumal der Betrieb der GmbH & Co. KG weitgehend identisch mit seinem früheren Handwerksbetrieb war. Über sein gewinnabhängiges Gehalt stand ihm ein Großteil des unternehmerischen Erfolgs der Gesellschaft zur Verfügung. Die Folge war, dass das Gehalt nicht unter die Vorschrift des § 19 EStG fiel, sondern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern war.

15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15. 8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH).

Mitunternehmerrisiko trägt im **Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko“). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach § 166 HGB bzw. den Gesellschafter einer GbR nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

Die **Bestimmung der Mitunternehmerschaft** kann nicht schematisch erfolgen. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. So kann eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen aber auf jeden Fall – zumindest in Ansätzen – vorhanden sein.

Beispiel:

A ist Komplementär der A-KG. Er erhält 5 % des Gewinns, am Verlust ist er nur bis maximal 50.000 €, an den stillen Reserven ist er überhaupt nicht beteiligt. A ist weder Geschäftsführer noch hat er irgendwelche Möglichkeiten, die Geschicke der Gesellschaft zu lenken.

Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko ist nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 25.4.2006, VIII R 74/03, BStBl II 2006, 595).

15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmer-**

schaft angenommen (vgl. H 15. 8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH). Die verdeckte Mitunternehmerschaft stellt einen absoluten Einzelfall dar. Insbesondere kann aus einzelnen Verträgen (Miete, Darlehen, Arbeitsvertrag u.ä.) nicht auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft geschlossen werden.

Beispiel:

G ist Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG. Die Höhe seines Gehalts ist vom Gewinn abhängig. Die Gesellschafter der KG überlassen sämtliche geschäftlichen Entscheidungen dem G.

Lösung:

G hat aufgrund der gewinnabhängigen Bezüge unbestreitbar ein großes Interesse am Erfolg der GmbH & Co. KG. Er hat auch ohne Zweifel weitgehende Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Dennoch handelt es sich um typische Rechte, die einem angestellten Geschäftsführer zustehen. Für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft wären weitere Faktoren, die über den bloßen Arbeitsvertrag hinausgehen erforderlich.

Ein derartiger Faktor, der zu einer ausnahmsweisen Mitunternehmerschaft führen kann ist z.B. ein Arbeitslohn, der seiner Höhe nach faktisch zu einer „Absaugung“ des gesamten Gewinns führt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft kann z.B. auch dann gegeben sein, wenn ein Nicht-Gesellschafter als Einziger über Branchenkenntnisse verfügt und sich faktisch als „Herr des Unternehmens“ verhält (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66).

15.4 Familiengesellschaften

Die Tatsache, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft Familienangehörige sind, hat grundsätzlich keine negativen oder positiven Rechtsfolgen. Angehörige – insbesondere Ehegatten – dürfen nach Art. 6 GG nicht schlechter behandelt werden als fremde Dritte.

Beispiel:

Ein Vater ist zusammen mit seinen beiden volljährigen Kindern paritätisch an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Da der Vater das Unternehmen gegründet hat und über ein besonderes Fachwissen verfügt, steht ihm nach dem Gesellschaftsvertrag 75 % des Gewinns zu; der Restgewinn ist auf die beiden Kinder zu je 1/2 zu verteilen.

Lösung:

Eine derartige Gestaltung findet sich häufig auch unter fremden Dritten. Die disquotale Gewinnverteilung ist bei einer Personengesellschaft zumindest insoweit anzuerkennen, als sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen basiert. Dies ist hier sicher der Fall. Damit ist die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung auch in der Familiengesellschaft zu berücksichtigen.

Insbesondere bei **Familiengesellschaften** besteht immer die Gefahr, dass private Motive die gesellschaftsrechtliche Gestaltung beeinflussen. Daher müssen Gesellschaftsverträge, die von Familienangehörigen geschlossen werden, grundsätzlich einem Drittvergleich standhalten können (vgl. H 15. 9 Abs. 1 EStH ff.). So ist z.B. eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet ist, bis die Unterhaltspflicht endet. Schädlich wäre es z.B. auch, wenn ein Familienmitglied jederzeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden könnte und dabei keinen Ersatz für die stillen Reserven erhielte. Ebenfalls keine Mitunternehmerschaft wäre z.B. dann gegeben, wenn ein Gesellschaftsvertrag ein Familienmitglied von der Wahrnehmung seiner Gesellschafterrechte völlig ausschließen würde.

Werden **minderjährige Kinder an einer Personengesellschaft beteiligt**, so müssen insbesondere die zivilrechtlichen Voraussetzungen beachtet werden (vgl. R 15. 9 Abs. 2 EStR). So dürfen die Eltern beim Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht als Vertreter des Kindes auftreten, wenn sie selbst Gesellschafter sind (vgl. § 181 BGB). Es bedarf in diesem Fall der Einschaltung eines sog. **Ergänzungspflegers** (§ 1909 BGB).

Zusätzlich muss der **Gesellschaftsvertrag** nach §§ 1643, 1822 BGB vom Vormundschaftsgericht (Amtsgericht) genehmigt werden.

15.5 Atypisch stille Gesellschaft

Das Handelsrecht kennt in § 230 HGB nur eine Form der stillen Gesellschaft. Danach geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Die Einlage des stillen Gesellschafters ist als Fremdkapital auszuweisen. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts. Diese Grundsätze gelten über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) auch für die Handelsbilanz – unabhängig davon, ob nach den steuerrechtlichen Grundsätzen eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt.

Eine **atypisch stille Beteiligung** liegt vor (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „... und einer anderen Gesellschaft...“), wenn der stille Gesellschafter ein Mitunternehmerisiko trägt und eine gewisse Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Hierzu gelten die allgemeinen Grundsätze. Die atypisch stille Gesellschaft ist häufig nur schwer von der verdeckten Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Bei **Hingabe von Geld** ist in der Regel eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen (vgl. § 230 HGB). Letztlich kann die Unterscheidung in der Regel offenbleiben, da die Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute gleich sind.

Beispiel:

A betreibt eine Gaststätte. B gewährt A ein Darlehen über 200.000 €, mit dem A den Erwerb der Gaststätte finanziert. B erhält keinen festen Zins. Der Zinssatz orientiert sich jeweils am Gewinn des Vorjahres. Im Falle eines Verlustes erhält B keine Vergütung. Im „Darlehensvertrag“ erhält B weitreichende Befugnisse, um auf die Geschäftsführung einwirken zu können. Außerdem kann B jederzeit Einsicht in die Bücher nehmen.

Lösung:

Aufgrund dieser – sicherlich ungewöhnlichen Vereinbarung – erhält B Rechte, die zum Teil weitreichender sind, als die eines Kommanditisten. Lediglich an den stillen Reserven ist B nicht beteiligt. Daher liegt hier eine atypisch stille Beteiligung vor. Dies hat z.B. zur Folge, dass die Zinseinnahmen bei B als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind (keine Abgeltungsteuer – Gewerbesteuerpflicht).

Die atypisch stille Beteiligung ist grundsätzlich an Einzelunternehmen sowie an allen Gesellschaftsformen möglich.

So wird z.B. häufig eine atypisch stille Beteiligung an einer GmbH vereinbart (**GmbH & atypisch Still**). Mithilfe dieser Rechtskonstruktion können z.B. Verluste aus einer GmbH in die Rechtssphäre des Gesellschafters transferiert werden. Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (BFH 15.10.1998, IV R 18/98, BStBl II 1999, 286).

15.6 Unterbeteiligungen

Es ist auch denkbar, dass ein Mitunternehmer an seinem Gesellschaftsanteil weitere Personen beteiligt und diesen die Rechte eines Mitunternehmers an seinen Anteil einräumt. Derartige Gestaltungen werden

z.B. gewählt, um Kinder an einem Gesellschaftsanteil zu beteiligen, ohne dass dies nach außen hin sichtbar wird. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten derartige Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft, an der sie mittelbar beteiligt sind. Dies hat z.B. Bedeutung, wenn der Unterbeteiligte als Arbeitnehmer an der Obergesellschaft beteiligt ist. Sein Arbeitslohn wird durch die Unterbeteiligung zu Sonderbetriebseinnahmen in der Obergesellschaft.

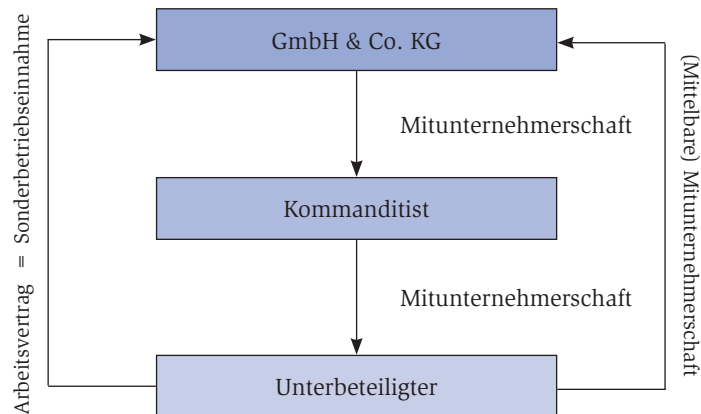


Abb. 2: Unterbeteiligungen

15.7 Doppelstöckige Personengesellschaft

Da nach §§ 124, 161 HGB eine Personengesellschaft partiell rechtsfähig ist, kann sie sich auch als Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligen. Man spricht in diesem Fall von einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Auch für die doppelstöckige Personengesellschaft gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

15.8 Gewinnverteilung

Es gibt einkommensteuerlich keinen Gewinn der Personengesellschaft. Den Gewinn erzielt jeder einzelne Mitunternehmer im Verhältnis seiner Teilhabe am Betriebsergebnis (vgl. Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einem Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung beliebig regeln. Sie sind nicht an die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote gebunden. Die §§ 167, 120 HGB sind nur für den Fall anzuwenden, dass keine andere Vereinbarung getroffen wurde. Diese Möglichkeit der freien Gewinnverteilung stellt einen großen Vorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft dar. Bei Letzterer muss die Dividende grundsätzlich entsprechend der Beteiligung am Stammkapital ausgeschüttet werden.

Es ist so möglich, einem Mitunternehmer z.B. einen höheren Gewinnanteil zuzuweisen, um damit ein besonderes Fachwissen, besondere Beziehungen oder eine langdauernde Gesellschafterstellung zu honorieren.

Beispiel:

Rechtsanwalt R hat vor Jahrzehnten eine Rechtsanwaltskanzlei gegründet. Er nimmt die junge Rechtsanwältin N, die schon seit einigen Jahren als Angestellte beschäftigt ist in die Kanzlei auf. N muss hierfür keine Einstandszahlung leisten. Obwohl an der neuen GbR R und N zu je 50 % beteiligt sind, einigen sie sich darauf, dass R die nächsten fünf Jahre 80 % und N 20 % des Gewinns erhalten sollen.

Lösung:

Diese Gestaltung wird unter Freiberuflern gerne gewählt, um die Entstehung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden. Die von den Gesellschaftsanteilen abweichende Gewinnverteilung ist steuerlich anzuerkennen.

Der **Gewinn der Mitunternehmerschaft** ist nach §§ 179 ff. AO jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres einheitlich und gesondert festzustellen.

Bei **Familiengesellschaften** bestehen besonders strenge Regeln bezüglich der Gewinnverteilung (vgl. R 15. 9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann nicht zu beanstanden, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt. Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre. Die 15 %-Grenze gilt für alle nicht im Betrieb mitarbeitenden nahen Familienangehörigen; also nicht nur für minderjährige Kinder.

Beispiel:

An der Familien-KG ist die Mutter als Komplementärin und das Kind K als Kommanditist beteiligt. Die KG erzielt durchschnittlich einen Gewinn i.H.v. 500.000 €. Der Wert des Mitunternehmeranteils von K beträgt 20.000 €. Nach der Gewinnverteilungsabrede soll K 30 % des Gewinns erhalten. Im Veranlagungszeitraum 2011 erzielt die KG ausnahmsweise einen Gewinn i.H.v. 680.000 €.

Lösung:

Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, die Mitunternehmerschaft des K zu verneinen. Allerdings ist zu prüfen, ob die Gewinnverteilung unter den Familienangehörigen angemessen ist. 30 % des durchschnittlich zu erwartenden Gewinns sind 150.000 €. Bezogen auf den Wert des Mitunternehmeranteils bedeutet dies eine Verzinsung von $(150.000 \text{ €} / 20.000 \text{ €} \times 100 =)$ 750 %. Damit ist die Gewinnverteilungsabrede nach der Rechtsprechung als unangemessen zu beurteilen. Die getroffene Vereinbarung ist durch eine angemessene Gewinnverteilung zu ersetzen. Eine 15 %ige Verzinsung des Gesellschaftsanteils ergibt einen Wert von $(20.000 \text{ €} \times 15 \% =)$ 3.000 €. Bezogen auf den durchschnittlich zu erwartenden Gewinn ist ein Gewinnverteilungsschlüssel von $(3.000 \text{ €} / 500.000 \text{ €} \times 100 =)$ 0,6 % angemessen. Unter Zugrundelegung dieses Schlüssels beträgt der angemessene Gewinnanteil in 2011 $(680.000 \text{ €} \times 0,6 \% =)$ 4.080 €.

Ein besonderes Problem entsteht dadurch, dass K zivilrechtlich (nicht steuerrechtlich) Anspruch auf 30 % des Gewinns (in 2011: 204.000 €) hat. Die Differenz zwischen der zivilrechtlichen und der steuerrechtlich zulässigen Gewinnverteilung (hier: $204.000 \text{ €} - 4.080 \text{ €} =)$ 199.920 € ist von der Mutter zu versteuern und als Entnahme mit anschließender Schenkung an K zu behandeln.

Ein als angemessen anerkannter Gewinnverteilungsschlüssel kann so lange bestehen bleiben, bis sich die Verhältnisse in der Personengesellschaft wesentlich ändern (z.B. Beitritt weiterer Gesellschafter, erhebliche Veränderungen des Gewinns, Eintritt des Familienmitglieds als Arbeitnehmer u.ä.).

15.9 Sonderbetriebsvermögen

Wie die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zeigt, soll die gesamte Sphäre des Mitunternehmers dem gewerblichen Bereich zugerechnet werden. Um zu vermeiden, dass ein Mitunternehmer Vermögen aus der Gesamthand in sein Privatvermögen auslagert, wurde die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens geschaffen. Der **Begriff des Sonderbetriebsvermögens** ist rein steuerrechtlicher Natur und existiert z.B. im Handels- und Gesellschaftsrecht nicht.

Zum Sonderbetriebsvermögen rechnen alle Wirtschaftsgüter, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen (vgl. R 4. 2 Abs. 12 EStR). Hierunter fallen insbesondere Grundstücke und Gebäude, die der Gesellschafter an die Gesellschaft vermietet. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird auch als Sonderbetriebsvermögen I bezeichnet, ohne dass an diese Bezeichnung besondere Rechtsfolgen geknüpft sind.

Sonderbetriebsvermögen sind aber auch die Wirtschaftsgüter, die der Stärkung der Unternehmerstellung des Gesellschafters dienen (sog. **Sonderbetriebsvermögen II**). Die Rechtsprechung hat hierzu in der Vergangenheit bestimmte Fallgruppen erarbeitet. So muss der Gesellschafter z.B. im Falle einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen aktivieren. Ebenfalls aktivierungspflichtig sind die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH im Rahmen einer GmbH & Co. KG (vgl. H 4. 2 Abs. 2 EStH „Anteile an Kapitalgesellschaften – Einzelfälle“).

Zum **negativen Sonderbetriebsvermögen** gehören z.B. Darlehen, die der Mitunternehmer aufgenommen hat, um die Gründung oder den Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu finanzieren.

Sonderbetriebsvermögen kommt sowohl als notwendiges Sonderbetriebsvermögen (z.B. Vermietung eines Bürogebäudes an die GmbH & Co. KG) als auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen (z.B. Aktivierung von Wertpapieren zur Verstärkung der Kapitalbasis) vor.

Neben der sog. **Gesamthandsbilanz** hat die Personengesellschaft – soweit erforderlich – für jeden einzelnen Mitunternehmer zusätzlich eine Sonderbilanz zu erstellen. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG besteht aus dem Anteil am **Gesamthandsgewinn** und dem Ergebnis der Sonderbilanz (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 „EStG ... und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft... für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat...“).

Als **Sonderbetriebseinnahmen** sind insbesondere die Beträge zu erfassen, die der Mitunternehmer als Vergütung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft erhält. Darunter fällt insbesondere der Arbeitslohn, den ein Mitunternehmer erhält, wenn er in der Mitunternehmerschaft angestellt ist. Dabei ist zu beachten, dass nach den Grundsätzen des § 124 HGB die Personengesellschaft Verträge mit ihren Gesellschaftern schließen kann. Für den Gesellschafter und die Gesellschaft ist es grundsätzlich negativ, wenn sein Arbeitslohn als Sonderbetriebseinnahme erfasst wird. Zum einen sind Sonderbetriebseinnahmen – als Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft – gewerbsteuerpflichtig. Zum anderen gehen dem Gesellschafter zahlreiche Vorteile verloren, die einem Arbeitnehmer zustehen (an vorderster Stelle sei hier die Vorschrift des § 3 Nr. 62 EStG genannt, wonach die **Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung** steuerfreien Arbeitslohn darstellen).

Übungsfall:

An der A-KG sind folgende Gesellschafter beteiligt:

1. A ist mit 10 % als Komplementär beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass A zwar die Geschäfte führt, aber den Weisungen der Gesellschafter B bis E zu folgen hat. A steht zwar ein Anteil am Gewinn zu, er ist aber nicht am Verlust beteiligt. Sollte er auf eigenen Wunsch ausscheiden, erhält er nur den Buchwert seiner Beteiligung. Sollte A als Komplementär von Dritten in Anspruch genommen werden, erklären sich die übrigen Gesellschafter bereit, ihn im Innenverhältnis freizustellen.
2. B ist als Kommanditist im Handelsregister eingetragen. Er hat eine Einlage von 1 Mio. € geleistet. Entsprechend seiner Einlage ist er mit 25 % am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. An den Entscheidungen der Geschäftsführung ist B nicht beteiligt. Er hat auch kein Recht, die Beschlüsse der Geschäftsführung zu kritisieren. Er hat lediglich das Recht, in den Geschäftsräumen der KG die Bücher einzusehen und Auskunft einzufordern.

Band 4

Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis

Ingo Mutschler/Thomas Scheel

Umsatzsteuer

Mit E-Book-Zugang
Übungsklausuren

HDS
erlag

Vorrichtung“ angesehen und die Abgabe der Speisen daher als eine dem Regelsteuersatz unterliegende Restaurationsleistung angesehen, ohne auf die weiteren vom EuGH als bedeutsam angesehenen Merkmale (Fehlen von geschlossenen Räumen und Toiletten etc.) einzugehen. Klare Abgrenzungskriterien wurden damit vom BFH nicht geschaffen, insbesondere in Bezug auf die Frage, wann es sich lediglich um „behelfsmäßige Vorrichtungen“ handeln soll. Damit wird auch künftig die Abgabe zubereiteter Speisen an Imbissständen und Imbisswagen, aber insbesondere auch in Bäckereien und Metzgereien mit Stehtischen in den Verkaufsräumen, zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen.

Entschieden ist dagegen, dass die Abgabe von zubereiteten Speisen in **Kinos, Sporthallen und Stadien** (Bratwürste, Popcorn, Pommes frites etc.) grundsätzlich keine Restaurationsleistung, sondern eine ermäßigt besteuerte Lieferung der Speisen darstellt. Allein die vorhandene Bestuhlung im Zuschauerbereich genügt insoweit nicht für die Qualifizierung als sonstige Leistung. Dies gilt auch, wenn z.B. im Foyer eines Kinos Sitzgelegenheiten und Tische vorhanden sind, da diese **nicht speziell für den Verzehr vorgesehen** sind, sondern auch als Wartebereich für die Kinobesucher dienen.

1.2.3 Abgabe von Speisen durch einen Caterer oder Partyservice

Die Abgabe von Speisen durch einen Caterer (für Veranstaltungen, Schulen, Krankenhäuser, Altenheime etc.) oder durch einen Partyservice ist nur dann als eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung anzusehen, wenn sich der Unternehmer auf die reine Anlieferung von **Standardspeisen** (aus seinem Standardangebotsumfang) beschränkt, ohne zusätzliche Serviceleistungen anzubieten. Wird daher neben der reinen Anlieferung der Speisen auch Bedienpersonal zur Ausgabe der Speisen vor Ort gestellt oder Geschirr und Besteck mitgeliefert, ist die Leistung als Restaurationsleistung zu qualifizieren und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Unabhängig davon liegt auch dann immer eine regelbesteuerter Restaurationsleistung vor, wenn nicht nur Standardspeisen als Ergebnis einfacher und standardisierter Zubereitungsvorgänge angeboten werden, sondern die Speisen auf speziellen Wunsch des Kunden individuell zubereitet werden. Dies ist regelmäßig bei einem Partyservice der Fall, darüber hinaus aber z.B. auch bei der Anlieferung von Speisen für Kindertagesstätten, Schulen oder Altenheime, wenn die Speisen auf Wunsch des Kunden die „ernährungsphysiologischen Bedürfnisse“ der Essensteilnehmer berücksichtigen sollen (vgl. BFH Beschluss vom 14.7.2011, V S 8/11 (PKH)).

2. Ort der sonstigen Leistung

2.1 Bedeutung und Entwicklung der Ortsbestimmungen

Die **Bestimmung des Ortes einer sonstigen Leistung** ist für die Feststellung entscheidend, ob diese im Inland ausgeführt wird und damit steuerbar ist.

Bis zum 31.12.2009 galt dabei der Grundsatz, dass sonstige Leistungen am Sitz des leistenden Unternehmers versteuert wurden. Dies führte bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen zu Wettbewerbsvorteilen zugunsten von Anbietern mit Sitz in „Niedrigsteuerländern“. Zwar wurden auch nach alter Rechtslage einige Dienstleistungen bereits in dem Land besteuert, in dem der Empfänger (Kunde) ansässig war bzw. die Dienstleistung auch wirklich erbracht wurde, durch den technologischen Wandel (insbesondere das Internet) konnten jedoch immer mehr Dienstleistungen aus der Ferne erbracht werden, sodass zur Verhinderung von Wettbewerbsverzerrung eine grundlegende Neuregelung der Ortsvorschriften erforderlich wurde.

Seit 1.1.2010 sollen daher Dienstleistungen möglichst am Sitz des Leistungsempfängers (Kunden) bzw. dem Ort der Leistungsausführung besteuert werden. Dies gilt bisher jedoch uneingeschränkt nur für Dienstleistungen an andere Unternehmer, in vielen Fällen aber auch schon bei der Ausführung von Dienstleistungen an Privatpersonen.

2.2 Überblick über die Ortsbestimmungen

Der **Ort für sonstige Leistungen** bestimmt sich nach §§ 3a, 3b und 3e UStG. § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten dabei **allgemeine Grundsätze**, wonach:

- Sonstige Leistungen **an Nichtunternehmer** grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt werden (Abs. 1),
- Sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** grundsätzlich am **Sitz des Leistungsempfängers** ausgeführt werden (Abs. 2).

§§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG enthalten für **bestimmte sonstige Leistungen** Ausnahmen, die den Ort abweichend von den Grundsätzen nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG bestimmen. Dabei ist auch hier auf den Status des Empfängers zu achten, da diese Ausnahmen überwiegend nur für Leistungen an Nichtunternehmer gelten.

Prüfungsreihenfolge zur Ermittlung des Ortes einer sonstigen Leistung

1. Schritt:	Wird die Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer ausgeführt?
2. Schritt:	Prüfung einer Ausnahme nach §§ 3a Abs. 3-8, 3b, 3e UStG <ul style="list-style-type: none"> • Liegt eine dort genannte sonstige Leistung vor? • Gilt die Ausnahme unabhängig vom Status des Empfängers oder nur für Leistungen an Unternehmer oder Nichtunternehmer?
3. Schritt:	Anwendung der Grundsätze, wenn keine Ausnahme eingreift: <ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 1 UStG für Leistungen an Nichtunternehmer • § 3a Abs. 2 UStG für Leistungen an Unternehmer

Ort der sonstigen Leistungen nach §§ 3a, 3b, 3e UStG		
	Leistungen an Unternehmer	Leistungen an Nichtunternehmer
Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und 2 UStG	Sitz/Betriebsstätte Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 2 UStG)	Sitz/Betriebsstätte leistender Unternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)
Ausnahmen		
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)
kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)
kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG)
Restaurationsleistungen	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)
Arbeiten an beweglichen Sachen und deren Begutachtung		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG)
Vermittlungsleistungen		Ort der vermittelten Leistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)
Eintrittsberechtigung für kulturelle, unterhaltende u.ä. Veranstaltungen	Veranstaltungsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG)	

Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 S. 2 UStG an Empfänger mit Sitz im Drittland		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG)
Personenbeförderungen	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)
Güterbeförderungen		Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 und 3 UStG) Beförderungsbeginn (§ 3b Abs. 3 UStG)
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungen		Tätigkeitsort (§ 3b Abs. 2 UStG)
Sonderregelungen für bestimmte Leistungen mit Drittlandsbezug	(§ 3a Abs. 6-8 UStG)	(§ 3a Abs. 6-8 UStG)

2.3 Die Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG

2.3.1 Leistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)

Nach § 3a Abs. 1 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt. Abs. 1 gilt dabei jedoch nur bei Leistungen an Empfänger, die nicht unter Abs. 2 fallen (vgl. „vorbehaltlich Abs. 2“), da für die dort genannten Empfänger (Unternehmer und diesen gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.) andere Grundsätze aufgestellt werden.

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich daher **nur bei Leistungen an Nichtunternehmer** nach § 3a Abs. 1 UStG. Nichtunternehmer in diesem Sinne sind:

- Leistungsempfänger, die **nicht Unternehmer** sind,
- Unternehmer, die die Leistung aber **nicht für ihr Unternehmen** beziehen,
- nicht unternehmerisch tätige **juristische Personen, denen keine USt-IdNr. erteilt** wurde.

Anstelle des Sitzes des leistenden Unternehmers ist nach § 3a Abs. 1 S. 2 UStG der **Ort seiner Betriebsstätte** maßgeblich, wenn die Leistung im Wesentlichen von dort aus ausgeführt wird (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 2 UStAE). Eine Betriebsstätte ist dabei jede feste Niederlassung, die über eigene Personal- und Sachmittel verfügt, die für die Erbringung der Leistungen erforderlich sind (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 3 UStAE).

2.3.2 Leistungen an Unternehmer und bestimmte juristische Personen (§ 3a Abs. 2 UStG)

Nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen grundsätzlich am **Sitzort des Leistungsempfängers** ausgeführt, wenn die Leistungen an andere Unternehmer ausgeführt werden. Dies gilt jedoch nur, soweit die Unternehmer die Leistung **für ihren unternehmerischen Bereich** und nicht für ihren Privatbedarf beziehen.

Anstelle des Sitzortes des Leistungsempfängers ist nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG der **Ort seiner Betriebsstätte** maßgeblich, wenn die Leistung nicht an den Unternehmenssitz, sondern an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers ausgeführt wird (vgl. hierzu Abschn. 3a.2 Abs. 4-6 UStAE).

Unternehmern gleichgestellt werden nach **§ 3a Abs. 2 S. 3 UStG nicht unternehmerisch tätige juristische Personen**, denen für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe **eine USt-IdNr. erteilt** wurde. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, aber auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen des Privatrechts, z.B. ein Idealvereine oder eine Holding (zur Anwendung bei teilweise unternehmerisch tätigen juristischen Personen vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 13 und 14 UStAE).

Anmerkung:

Soweit in den folgenden Ausführungen zu §§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG die Begriffe Unternehmer und Nichtunternehmer verwendet werden, ist zu beachten, dass auch hier juristische Personen mit USt-IdNr den Unternehmern gleichgestellt werden, diese also nicht zu den Nichtunternehmern gehören.

2.4 Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)**2.4.1 Allgemeines**

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG enthält eine spezielle Ortsbestimmung für sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Diese Leistungen werden dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt, also am **Belegenheitsort des Grundstücks**. Dies gilt abweichend von Abs. 1 und Abs. 2 sowohl bei Leistungen **an Nichtunternehmer als auch an andere Unternehmer**.

Welche Leistungen unter diese Ortsbestimmung fallen, ist in § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a-c UStG beispielhaft aufgezählt. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine Aufzählung der wichtigsten Fälle, die nicht abschließend ist („...sind insbesondere...“). Neben den dort genannten Fällen fallen daher auch andere im Zusammenhang mit einem Grundstück stehende sonstige Leistungen unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG.

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG findet nur dann Anwendung, wenn die sonstige Leistung in einem **engen Zusammenhang** mit dem Grundstück steht. Leistungen, bei denen ein solch enger Zusammenhang fehlt, fallen daher nicht unter diese spezielle Ortsvorschrift. Hierzu gehören z.B. Immobilienanzeigen, Grundstücksfinanzierungen sowie die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 3 und 10 UStAE).

Beispiel:

V mit Wohnsitz in Köln vermietet Wohnungen in einem ihm gehörenden Mietshaus in Aachen. Die Mieter sucht er über eine Immobilienanzeige in einer Aachener Zeitung.

Lösung:

Die Vermietungen sind sonstige Leistungen in engem Zusammenhang mit einem Grundstück, die am Belegenheitsort des Grundstücks in Aachen ausgeführt werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 und 2 Buchst. a UStG). Mit der Immobilienanzeige erbringt die Zeitung eine sonstige Leistung an V, die zwar in einem gewissen Bezug, aber nicht in engem Zusammenhang mit dem Grundstück steht. Diese Leistung wird daher nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG am Sitz des Leistungsempfängers V in Köln ausgeführt, da V als Vermieter Unternehmer ist (mangels personeller Ausstattung ist das Mietsgrundstück m.E. grundsätzlich nicht als Betriebsstätte i.S.d. § 3a Abs. 2 S. 2 UStG anzusehen).

2.4.2 Grundstücksvermietungen und ähnliche Leistungen

Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gehören nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG die in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Leistungen, also die **Vermietung und Verpachtung von Grundstücken** und diesen gleichgestellte Nutzungsüberlassungen an Grundstücken (vgl. hierzu Kap. VIII. 4.). Der Verweis bezieht sich dabei nur auf die inhaltlich in § 4 Nr. 12 UStG geregelten Leistungen, unabhängig davon, ob die Vermietungen nach dieser Vorschrift steuerfrei oder steuerpflichtig sind (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 4 UStAE).

So fallen unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Buchst. a UStG auch solche Grundstücksvermietungen, die nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen sind, z.B. die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen (Hotels, Pensionen, Ferienwohnungen etc.), die Vermietung von Fahrzeugabstellplätzen oder die kurzfristige Vermietung von Standflächen auf Campingplätzen.

2.4.3 Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung und dem Erwerb

Zu den in § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 **Buchst. b** UStG genannten sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken gehören insbesondere die Leistungen der Grundstücksmakler, Grundstückssachverständigen sowie der Notare (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 7 UStAE).

2.4.4 Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Erschließung und der Bebauung

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 **Buchst. c** UStG fallen alle sonstigen Leistung im Zusammenhang mit der Erschließung sowie der Koordinierung, Vorbereitung und Durchführung von Bauleistungen an Grundstücken, z.B. die Bauplanung, Vermessungsarbeiten, Baubetreuung oder Begutachtung von Grundstücken (z.B. Baugrundgutachten). Unter die Leistungen, die der Durchführung von Bauleistungen dienen, fallen dabei nicht nur Leistungen, die der Herstellung von Bauwerken dienen, sondern auch Erhaltungsaufwendungen (Reparatur- und Sanierungsarbeiten). Voraussetzung ist jedoch, dass diese **Bauleistungen** ausnahmsweise nicht als Lieferung (Werklieferung), sondern als **sonstige Leistungen** (Werkleistung) zu qualifizieren sind (zur Abgrenzung vgl. Kap. VI.).

2.4.5 Andere sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken

Zu den sonstigen, nicht ausdrücklich in Buchst. a–c genannten Leistungen in engem Zusammenhang mit einem Grundstück i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG gehören insbesondere Leistungen, die im Zusammenhang mit der **Unterhaltung eines Grundstücks** stehen, z.B. Wartungsarbeiten, Grundstücksverwaltung etc.

Auch die **Vermittlung von Grundstücksvermietungen** (z.B. durch Immobilienmakler) fällt in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG. Ausgenommen hiervon ist jedoch die Vermittlung kurzfristiger Vermietungen in Hotels und Pensionen oder von Fremdenzimmern und Ferienwohnungen (Abschn. 3a.3 Abs. 9 S. 2 UStAE). Der Ort der **Vermittlung solcher kurzfristiger Vermietungen** richtet sich daher:

- bei Vermittlungen für andere Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG,
- bei Vermittlungen für Nichtunternehmer nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG.

Die **Vermietung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen** stellt grundsätzlich keine Grundstücksvermietung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG dar. Die Standflächenvermietung fällt damit zwar nicht unter das Regelbeispiel nach Buchst. a, gilt aber gleichwohl als sonstige in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehende Leistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 UStG am Belegenheitsort des Grundstücks (Messe-, Ausstellungsgelände) als ausgeführt (vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 1 UStAE).

2.5 Vermietung von Beförderungsmitteln

Ort bei der Vermietung von Beförderungsmitteln		
Kurzfristige Vermietung	Längerfristige Vermietung	
an Unternehmer und Nichtunternehmer	an Nichtunternehmer	an Unternehmer
Regelfall (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG) Ort = Empfangsort	Regelfall (§ 3a Abs. 1 UStG) Ort = Sitz leistender Unternehmer	Regelfall (§ 3a Abs. 2 UStG) Ort = Sitz Leistungsempfänger
Sonderfälle bei Drittlandsbezug (§ 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 und Abs. 7 UStG)	Sonderfall bei Drittlandsbezug (§ 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG)	

2.5.1 Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG enthält eine spezielle Ortsbestimmung für die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln. Bei diesen Leistungen befindet sich der Ort grundsätzlich dort, wo das Beförderungsmittel dem Mieter zur Verfügung gestellt, d.h. körperlich übergeben wird. Dies gilt abweichend von Abs. 1 und Abs. 2 sowohl bei kurzfristigen Vermietungen **an Nichtunternehmer als auch an andere Unternehmer**.

Als **Beförderungsmittel** sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck in der Beförderung von Personen oder Gütern besteht, egal ob zu Lande, zu Wasser oder in der Luft, vgl. Abschn. 3a.5 Abs. 3 UStAE (Pkw, Motorrad, Fahrzeuganhänger, Boot etc.).

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG gilt **nur bei kurzfristigen Vermietungen**. Kurzfristig sind dabei nach Nr. 2 S. 2 nur Vermietungen von **nicht mehr als 30 Tagen** (bei Wasserfahrzeugen 90 Tage). Bei darüber hinausgehenden, längerfristigen Vermietungen richtet sich der Ort dagegen grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen in Abs. 1 und Abs. 2.

Beispiele:

- a) Ein Tourist aus Japan mietet über das Internet für eine Rundreise durch Europa bei einer Mietwagenfirma mit Sitz in Luxemburg einen Pkw für 14 Tage (Alternativ für 35 Tage) an. Den Pkw übernimmt er am Flughafen in Frankfurt.
- b) Ein Unternehmer aus Frankfurt mietet für eine Geschäftsreise in Spanien bei einer spanischen Mietwagenfirma einen Pkw für 14 Tage (alternativ für 35 Tage) an. Den Pkw übernimmt er am Flughafen in Madrid.

Lösung:

- a) Die kurzfristige Vermietung (14 Tage) gilt nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG am Empfangsort des Pkw in Frankfurt als ausgeführt, die längerfristige Vermietung (35 Tage) nach § 3a Abs. 1 UStG am Sitz der Mietwagenfirma in Luxemburg.
- b) Die kurzfristige Vermietung (14 Tage) gilt nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG am Empfangsort des Pkw in Madrid als ausgeführt, die längerfristige Vermietung (35 Tage) nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitz des Leistungsempfängers (Mieter) in Frankfurt.

2.5.2 Sonderfälle nach § 3 Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG

Nach der Sonderregelung des § 3a Abs. 6 UStG werden die dort genannten sonstigen Leistungen **im Inland ausgeführt**, wenn sie:

- von einem im **Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht** und
- **im Inland genutzt oder ausgewertet** werden.

Nach § 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG gilt dies abweichend von Abs. 3 Nr. 2 bei der **kurzfristigen Vermietung** eines Beförderungsmittels **an Unternehmer oder Nichtunternehmer**. Bei einer **längerfristigen Vermietung** gilt die Sonderregelung jedoch abweichend von Abs. 1 nur bei **Vermietungen an Nichtunternehmer**.

Beispiel:

Ein japanischer Tourist mietet für eine Rundreise durch Deutschland bei einer Mietwagenfirma mit Sitz in der Schweiz einen Pkw für 14 Tage (alternativ 35 Tage).

Lösung:

Da die Mietwagenfirma ihren Sitz im Drittland hat und der Pkw im Inland genutzt wird, gilt sowohl die kurzfristige Vermietung (14 Tage) abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, als auch die längerfristige Vermietung (35 Tage) abweichend von § 3a Abs. 1 UStG im Inland als ausgeführt.