

Steuerrecht II

Ertrags- und Substanzsteuern

Prof. Dr. Oliver Tillmann

Mrz-20

Tillmann

1

1

Literaturempfehlungen

- Wichtige Steuergesetze (Pflicht)
 - Stand 1.1.2020
- Steuerrichtlinien (Pflicht)
- Ausbildungsliteratur
 - z.B.
 - Gewerbesteuer leicht gemacht
 - Köllen/Reichert, Fallsammlung Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, NWB
 - Zenthöfer/Alber, Gewerbesteuer u. Körperschaftsteuer, Schäffer/Poeschel

Mrz-20

Tillmann

2

2

Ertrag-/ Substanzsteuern

Unterschied? Beispiele?

Mrz-20

Tillmann

3

3

Ertrag-/Substanzsteuern

Ertragsteuern	Substanzsteuern
<input type="checkbox"/> Knüpfen an das Einkommen an	<input type="checkbox"/> Knüpfen an bereits Erworbenes an
<input type="checkbox"/> Bsp.: ESt, KSt, GewSt, KiSt	<input type="checkbox"/> Bsp.: GrSt, VSt, ErbSt

Mrz-20

Tillmann

4

4

Aufbau der Vorlesung

- A. GewSt
 - Dazu gleich
- B. KSt
 - Besteuerungsgrundlagen
 - Ermittlung des zu verst. Eink.
 - KSt-Tarifbelastung
- C. ErbSt
 - Grundzüge Erbrecht
 - Berechnung ErbSt

Mrz-20

Tillmann

5

5

Gewerbesteuer

- I. Struktur
- II. Steuerpflicht
- III. Berechnung der GewSt
 - Ermittlung des Gewerbeertrags
 - Hinzurechnungen
 - Kürzungen
 - Ermittlung des Steuermessbetrags
 - Erhebung
 - Zerlegung
 - Verluste
 - Betriebsaufspaltung

Mrz-20

Tillmann

6

6

Gewerbsteuer

Struktur (Grundlagen)

Mrz-20

Tillmann

7

7

Gewerbsteuer: Zweck

- Steht den Gemeinden zu, Art. 106 VI GG
 - Gemeinden müssen GewSt erheben, § 1 GewStG
- Die GewSt soll je nach Ertragskraft des Gewerbebetriebs eine Gegenleistung für die zur Verfügung gestellte Infrastruktur der Gemeinde darstellen.
- Einnahmen der Gemeinden in 2016: ca. 55 Mrd. €

Mrz-20

Tillmann

8

8

Gewerbsteuer: Zweck

- Stichwort: „Objektsteuer“
 - Knüpft nicht an die Verhältnisse des Unternehmers an, sondern an die des Gewerbebetriebs (anders als bei der ESt)
- Steuerobjekt: Inländischer Gewerbebetrieb, § 2 GewStG

Mrz-20

Tillmann

9

9

Kompensation nach dem EStG

- Doppelte Belastung mit Einkommen- und Gewerbesteuer wird wie folgt vermieden
 - Gewerbesteuer = Betriebsausgabe (nur bis 2007)
 - Seit 2008: § 4 Abs. 5b EStG (nicht abzugsfähig)
 - Da dieses Abzugsverbot über auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags gilt, mindert die Gewerbesteuer dann auch nicht mehr ihre eigene Bemessungsgrundlage.
 - Anrechnung nach § 35 EStG
 - Anrechnungsfaktor 3,8.

Mrz-20

Tillmann

10

10

Kritik an Gewerbsteuer

- Umstrittenste Steuer
 - zB Vorlage des Niedersächsischen FG v. 21.4.2004 (vom BVerfG zurückgewiesen)
 - Konjunkturabhängigkeit
 - Keine verlässliche Planung möglich
- Vorschläge
 - Beteiligung der Gemeinden an USt und/oder ESt/KSt
 - Erweiterung auf Freiberufler

Mrz-20

Tillmann

11

11

Gewerbsteuer im Ausland?

- Österreich
 - Kommunalsteuer=3 % der Lohnsumme
- Schweiz
 - Keine Gewerbesteuer (Ausnahme Kanton Genf)
- Frankreich (contribution économique territoriale, CET)
 - Erwirtschafteter Unternehmensmehrwert
 - Grundvermögen

Mrz-20

Tillmann

12

12

Gewerbebetrieb

Begriff und Arten

Mrz-20

Tillmann

13

13

Gegenstand der GewSt, § 2 I GewStG

- Stehender...
 - Abgrenzung zum Reisegewerbebetrieb (steuerpflichtig gem. § 35a GewStG)
 - Erfordernis einer *Betriebsstätte* (§ 12 AO)
 - = jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, insb. Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassung, Fabrik, Lager, Ein-/Verkaufsstätte.
- ...Gewerbebetrieb,...
 - kraft gewerblicher Betätigung (§ 15 EStG), kraft Rechtsform oder kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 2 I, II und III GewStG).
-soweit er im Inland betrieben wird

Mrz-20

Tillmann

14

14

Wie viele Gewerbebetriebe?

- Fred betreibt in Osnabrück den Schnellimbiss „Frikadellen-Fred“.
- Da die Frikadellen gut laufen, liefert er daneben auch noch als Online-Frikadellen-Händler mit eigenem Pkw in Osnabrück und Umgebung.
- Auf dem Dach des Schnellimbiss hat Fred eine Solaranlage installiert. Der Strom wird nicht selbst verbraucht sondern gegen Vergütung in das Stromnetz eingespeist

Mrz-20

Tillmann

15

15

Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung, § 2 I GewStG

- = gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 EStG (inkl. PersGes)
 - Tatbestandsmerkmale des § 15 II EStG
 - Selbständig
 - Nachhaltig
 - Gewinnerzielungsabsicht
 - Beteiligung am allgemeinen wirtsch. Verkehr
 - Keine freiberufl. oder I+f-Tätigkeit

Mrz-20

Tillmann

16

16

Personengesellschaft als Gewerbebetrieb

- Maßgeblich ist § 15 I Nr. 2 EStG
 - „Mitunternehmerschaft“
- Drei Möglichkeiten
 - Gewerbebetrieb im eigentlichen Sinne
 - Umqualifikation durch § 15 III Nr. 1 EStG
 - Umqualifikation durch § 15 III Nr. 2 EStG

Mrz-20

Tillmann

17

17

Umqualifikation durch § 15 III Nr. 1 EStG

- „Infektionstheorie“
- Erzielt eine Personengesellschaft auch Ek aus § 15 EStG, sind sämtliche Ek solche aus Gewerbebetrieb

Mrz-20

Tillmann

18

18

Beispiel zu § 15 III Nr. 1 EStG

- Eine Zahnarzt-GbR verkauft nebenher noch Zahnpasta
 - Zahnarztstätigkeit = Ek aus § 18 EStG
 - Verkauf = Ek aus § 15 EStG
- Wegen § 15 III Nr. 1 EStG ist auch die Zahnarztstätigkeit den Ek aus § 15 zuzuordnen und damit grds. gewerbsteuerpflichtig

Mrz-20

Tillmann

19

19

BFH v. 6.6.2019 – IV R 30/16

- Keine Geringfügigkeitsgrenze
- Verfassungskonforme Auslegung des § 2 II GewStG hinsichtlich § 15 III Nr. 1 Var. 2 EStG
 - Ungleichbehandlung gegenüber Einzelunternehmer
 - Bei § 15 III Nr. 1 Var. 1 EStG gerechtfertigt, BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04)

Mrz-20

Tillmann

20

20

Umqualifikation nach § 15 III Nr. 2 EStG

- Personengesellschaft übt keine gewerbliche Tätigkeit aus
- Nur KapGes sind persönlich haftende Gesellschafter
- Die KapGes oder Dritte sind zur Geschäftsführung befugt

Mrz-20

Tillmann

21

21

Beispiel zu § 15 III Nr. 2

- Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co. KG
 - Siehe auch BFH v. 10.10.2012, DStR 2012, 2532

Mrz-20

Tillmann

22

22

Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, § 2 II GewStG

- Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der
 - Kapitalgesellschaften
 - Ausländische Gesellschaften: Typenvergleich
 - Zur Vorgesellschaft s.u.
 - Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine a.G.

Mrz-20

Tillmann

23

23

Organschaft, § 2 II S. 2 GewStG

- Die Organschaft ist ein Zusammenschluss mehrerer Unternehmen mit einem inländischen gewerbl. Unternehmen als Organträger und einer KapGes als eingegliederte Organgesellschaft.
- Gesellschaften behalten rechtliche Unabhängigkeit und Gewerbeerträge werden getrennt ermittelt.
- Aber Zusammenfassung und Zurechnung gegenüber Organträger
- Näheres dazu im Teil Körperschaftsteuer (später)

Mrz-20

Tillmann

24

24

Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, § 2 III GewStG

- Als Gewerbebetrieb gilt auch die Tätigkeit der
 - sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts und der
 - nichtrechtsfähigen Vereine,
 - soweit sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 AO unterhalten

Mrz-20

Tillmann

25

25

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, § 14 AO

- Gewinnerzielungsabsicht ist für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht erforderlich.
- Einnahmeerzielungsabsicht genügt.
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht notwendig.
- Folge: Behandlung wie ein eigenes gewerbliches Unternehmen, § 2 III GewStG.

Mrz-20

Tillmann

26

26

Beispiele für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- Karnevalsfeiern und andere gesellige Veranstaltungen, bei denen Eintrittsgelder erhoben werden
- Betrieb einer Würstchenbude
- Verkauf von Sportartikeln
- Einnahmen aus Werbung in Vereinszeitung
- Vermietung von Sportanlagen an Nichtmitglieder

Mrz-20

Tillmann

27

27

Beginn/ Ende der GewSt-Pflicht

- Beginn
 - Personenunternehmen = Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr
 - Eintragung in das HR unmaßgeblich
 - KapGes = s.o., spätestens mit Eintragung in das HR
 - Vorgesellschaft fällt auch unter § 2 II GewStG
- Ende
 - Einstellung der werbenden Tätigkeit.
 - KapGes: Beendigung der Liquidation.

Mrz-20

Tillmann

28

28

Beispiel

- Peter Pan möchte in Bramsche ein Musikgeschäft eröffnen. Zusammen mit seiner Frau ermittelt er am 3.1. den richtigen Ort und informiert sich über seine Geschäftschancen. Er mietet schließlich am 12.1. einen Geschäftsraum an und renoviert ihn. Am 3.2. kauft er 30 Klaviere und verkauft 3 davon am 7.2.
- Wann besteht eine Steuerpflicht?

Mrz-20

Tillmann

29

29

R 2.5 Abs. 1 GewStR

- Bei Einzelgewerbetreibenden und bei Personengesellschaften beginnt die GewStpfl. in dem Zeitpunkt, in dem erstmals alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind.
- Bloße Vorbereitungshandlungen, z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, das erst hergerichtet werden muss (...) begründen die Gewerbesteuerpflicht noch nicht.
- Bei Unternehmen, die im Handelsregister einzutragen sind, ist der Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister ohne Bedeutung für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht.

Mrz-20

Tillmann

30

30

Befreiungen, § 3 GewStG

- Vor allem Körperschaften, die staatliche Aufgaben übernehmen
- Zur Korrektur der überschießenden Wirkung des § 2 II GewStG
- Siehe auch § 5 KStG

Mrz-20

Tillmann

31

31

Schuldner der Steuer, § 5 GewStG

- Unternehmer = derjenige, für dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird
 - Einzelunternehmen: Inhaber
 - Kapitalgesellschaft: Gesellschaft selbst
 - Personengesellschaft: Kann selbst auch Steuerschuldnerin sein
 - Beachte: Anders bei der Einkommensteuer

Mrz-20

Tillmann

32

32

Bemessungsgrundlage der GewSt

Ermittlung des Gewerbeertrags

Mrz-20

Tillmann

33

33

Bemessungsgrundlage bei der Gewerbesteuer

- § 6 GewStG
 - „Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag.“
- Regelung dazu in den §§ 7 ff. GewStG

Mrz-20

Tillmann

34

34

Ausgangsgröße nach § 7 GewStG

- Einzelgewerbetreibender
 - = Ek aus § 15 I Nr. 1 EStG
- Mitunternehmerschaft/PersGes
 - = Stl. Gewinn der Mitunternehmerschaft
 - Summe Gewinnanteile
 - Sondervergütungen
- Kapitalgesellschaft
 - = Einkommen vor Verlustabzug

Mrz-20

Tillmann

35

35

Besonderheiten bei der Gewinnermittlung

- Formal eigenständige Gewinnermittlung
 - Unabhängig von der ESt/KSt
- Ausgrenzung von Gewinnen aus Veräußerung und Aufgabe (s. § 16 EStG)
 - Bei Mitunternehmerschaften s. § 7 S. 2
 - Bei Kapitalgesellschaften unterliegen auch Veräußerungsgewinne der GewSt

Mrz-20

Tillmann

36

36

Sonderregelungen, §§ 7a f GewStG

- Organschaft, § 7a GewStG
 - Einschränkungen bei Kürzungen und Hinzurechnungen
- Sanierungsgewinne, § 7b GewStG
 - Unternehmensbezogene Sanierungsgewinne § 3a EStG
 - Einkommen-/körperschaftsteuerliche Befreiung wird gewerbesteuerlich übernommen
- Dazu später (Körperschaftsteuer)

Mrz-20

Tillmann

37

37

Wiederholung: Gewerbliche Ek

Fälle zu § 15 EStG

Mrz-20

Tillmann

38

38

Hinzurechnungen

§ 8 GewStG

Mrz-20

Tillmann

39

39

Hinzurechnungen, § 8 GewStG

- Nach § 8 GewStG werden bestimmte Betriebsausgaben wieder hinzugerechnet.
 - Damit praktisch ein gewerbesteuerliches Abzugsverbot
- Objektsteuercharakter
- Besteuerung der „Ertragskraft des Gewerbebetriebs“
 - Wirkt sich stabilisierend auf das Steueraufkommen aus.
 - Aber: Unter Umständen Substanzbesteuerung

Mrz-20

Tillmann

40

40

Die einzelnen Hinzurechnungstatbestände

Mrz-20

Tillmann

41

41

Hinzurechnung

§ 8 Nr. 1 GewStG

Mrz-20

Tillmann

42

42

Sinn und Zweck der Hinzurechnungen nach Nr. 1

- Es soll die „wirtschaftliche Stärke“ eines Betriebs durch Hinzurechnung von Ausgaben auf Fremdkapital stärker berücksichtigt werden.
- Bei Verträgen sind einzelne Vertragskomponenten ggf. einzeln und getrennt zu beurteilen
- Gleichlautender Ländererlass v. 2.7.2012, BStBl. I 2012, 654

Mrz-20

Tillmann

43

43

Entgelte für Schulden, § 8 Nr. 1 a GewStG

- Schulden
 - Wirtschaftlicher Zusammenhang mit Gewerbebetrieb
- Sonstige Entgelte (Nr. 1a S.2)
 - Alle Leistungen für die Überlassung von Kapital (Zinsen, Skonti, Kreditprovisionen)
 - Nur soweit nicht dem gewöhnlichen Geschäftsverkehr entsprechend!

Mrz-20

Tillmann

44

44

Beispiel

- Bernhard betreibt ein Sportgeschäft in Bad Essen. Er erwirbt in 2020 das Nachbargrundstück zur Erweiterung und nimmt am 1.1. einen Kredit (Laufzeit 5 Jahre) auf.
- Folgende Aufwendungen fallen an:
 - Notar und Grundbuch 2.000 €
 - Eintragung Grundschuld 200 €
 - Bearbeitungsgebühr Bank Grundschuld 500 €
 - Laufende Kreditzinsen 10.000 €
 - Disagio 40.000 €

Mrz-20

Tillmann

45

45

Renten und dauernde Lasten, § 8 Nr. 1 b GewStG

- Renten
 - Regelmäßig wiederkehrende Leistungen, die aufgrund eines Stammrechts für eine gewisse Dauer gewährt werden (vgl. § 22 EStG).
- Dauernde Lasten
 - Laufende Zahlungen aufgrund eines sonstigen selbständigen Rechts (z.B. Erbbaurecht).
- Keine Berücksichtigung von Pensionszahlungen aufgrund einer unmittelbar vom ArbG erteilten Versorgungszusage, § 8 Nr. 1 b Satz 2 GewStG.
 - Sozialpolitische Gründe

Mrz-20

Tillmann

46

46

Beispiel

- Gunther erwirbt am 1.1.2019 von Fred (66 Jahre) eine Imbissbude. Er verpflichtet sich zur Zahlung von 20.000 € im Jahr.
- Hinweis: BMF v. 22.11.2018, BStBl. I 2018, 1306 (Anlage zu § 14 I BewG):

Alter	Lebens erw. Männer	Kapital wert (M)	Lebens erw. Frauen	Kapital wert (F)
66	17,07	11,193	20,17	12,337
67	16,35	10,898	19,34	12,049

Mrz-20

Tillmann

47

47

Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, § 8 Nr. 1 c GewStG

- Nur „typisch“ stiller Gesellschafter
 - Geht über § 230 HGB hinaus, da nicht Beteiligung an einem *Handelsgewerbe* erforderlich ist.
- Gewinnanteile sind bei der Ermittlung des Gewinns bei einem typisch stillen Gesellschafter abgesetzt worden.
- Verlustanteile sind als „negative Hinzurechnungen“ zu berücksichtigen, R 8.1 III S. 2 GewStR

Mrz-20

Tillmann

48

48

Miet- u. Pachtzinsen für bewegl. WG, § 8 Nr. 1 d GewStG

- Bewegliche Wirtschaftsgüter
 - Beweglich = § 90 BGB (körperliche Gegenstände)
 - Scheinbestandteile iSd § 95 BGB und
 - Betriebsvorrichtungen, § 68 II Nr. 2 BewG
- Elektrisch betriebene Kfz seit 2020 begünstigt
- 20 % aller Leistungen einschließlich Nebenleistungen, die der Mieter/Leasingnehmer für den Gebrauch der Sache zu erbringen hat.
 - Nicht: Betriebskosten

Mrz-20

Tillmann

49

49

Miet- u. Pachtzinsen für unbewegl. WG, § 8 Nr. 1 e GewStG

- Grundstücke, Gebäude und Gebäudeteile
- Keine Betriebsvorrichtungen
- Keine Scheinbestandteile iSd § 95 BGB
 - „(1) Zu den Bestandteilen eines Grundstücks gehören solche Sachen nicht, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden sind. (...)“
 - (2) Sachen, die nur zu einem vorübergehenden Zweck in ein Gebäude eingefügt sind, gehören nicht zu den Bestandteilen des Gebäudes.
- Zurechnung 50 % der Miet-/Pachtzinsen bzw. Leasingraten

Mrz-20

Tillmann

50

50

Beispiel zu Scheinbestandteil

- X vermietet ein Grundstück für 10 Jahre an M.
- M baut auf dem Grundstück eine Lagerhalle für eigenbetriebliche Zwecke errichten. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 12 Jahre. M hat sich verpflichtet, nach Ablauf des Vertrags die Halle abzurechen. Er erhält dafür keine Entschädigung.
- Halle = Scheinbestandteil gem. § 95 BGB.
 - M ist zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Halle
 - Aktivierung und AfA 10 Jahre! (BFH v. 4.3.2008 - IX R 16/07)
 - Rückstellung Abbruchkosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a d) EStG)

Mrz-20

Tillmann

51

51

„Anlagevermögen“...„im Eigentum eines anderen“?

- Gegenstand darf nicht zum BV des Stpfl gehören
 - Evtl. Problem beim Leasing (vier Leasingerlasse des BMF)
- Aber: „Fiktives Anlagevermögen“ des Stpfl.
 - Wäre das Betriebsvermögen im Falle des Eigentums dem AV zuzurechnen?

Mrz-20

Tillmann

52

52

Beispiele zum Problem „fiktives Anlagevermögen

- Ist anhand der Bedeutung des Gegenstands für den Unternehmenszweck zu beurteilen
- BFH v. 25.10.2016 - I R 57/15 (-)
 - Weitervermietung von individuell für Kunden ausgewählte Messeflächen. Diese zufällige Auswahlentscheidung des Endkunden erfolgt auftragsbezogen und kurzfristig. Ein ständiges Vorhalten dieser Messeflächen findet nicht statt. (Ebenso FG D`dorf v. 29.1.2019 - 10 K 2717/17 G)
- BFH v. 8.12.2016 - IV R 24/11 (+)
 - Kurzfristige Anmietung von Konzertsälen zur Durchführung eigener organisierter Konzerte Die Gesellschaft muss solche Räumlichkeiten ständig vorhalten muss, um ihren Geschäftsbetrieb zu betreiben.

Mrz-20

Tillmann

53

53

Entgelte für Rechte, § 8 Nr. 1 f GewStG

- Auch Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten in die Finanzierungsentgelte mit einbezogen.
- Zu den Rechten gehören insbesondere
 - Lizenzen,
 - Konzessionen,
 - gewerbliche Schutzrechte,
 - Urheberrechte, oder
 - Namensrechte
- Nicht dazu gehören Entgelte für die Überlassung immaterieller Vermögenswerte, an denen keine geschützte Rechtsposition besteht wie z.B.
 - ungeschützte Erfindungen,
 - Know-How,
 - Firmenwert, oder
 - Kundenstamm.

Mrz-20

Tillmann

54

54

FG Niedersachsen v. 6.12.2018 – 6 K 187/16 (rkr.)

- Stpfl mietet eine Wirtschaftsdatenbank in eigener Softwareumgebung mit Zugang zu Informationsdiensten (Reuters etc.), Börsennachrichten, Unternehmens und Brancheninformationen.
- FA: § 8 Nr. 1 f) GewStG (+), da auch Zugang zu urheberrechtlichen Informationen.
- FG: (-) Entgelte für „Dienstleistung“ als prägendes Element eines gemischten Vertrags. Rechteüberlassung hat allenfalls untergeordnete Bedeutung.
 - So auch gleichlaut. Ländereulasse v. 2.7.2012 („unteilbar Ganzes“)

Mrz-20

Tillmann

55

55

Freibetragsregelung, § 8 Nr. 1 GewStG

- Zunächst Summe bilden
 - Nr. 1 a) bis f)
- Dann Freibetrag (max.) 100.000 € abziehen
 - „...soweit die Summe den Betrag von 100T € übersteigt“
- Vom Restbetrag werden 25% angesetzt
 - „Ein Viertel der Summe aus...“

Mrz-20

Tillmann

56

56

Freibetragsregelung, § 8 Nr. 1 GewStG

- Unternehmer U erzielt in 01 einen Gewinn iHv 700.000 €. Darin sind folgende Sachverhalte enthalten
 - 280.000 € Zinsen für ein Darlehen für das eigene Einfamilienhaus (gemeinschaftliches Eigentum der Eheleute U), welches zu 30 % betrieblich genutzt wird.
 - 12.000 € monatliche Zahlungen für ein Grundstück, das betr. genutzt wird.
 - 2.000 € monatliche Zahlungen für einen von X erworbenen Kundenstamm.
- Höhe der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG?

Mrz-20

Tillmann

57

57

Hinzurechnung

§ 8 Nr. 5 GewStG

Mrz-20

Tillmann

58

58

Streubesitzdividenden, § 8 Nr. 5 GewStG

- Volle Gewerbesteuerpflicht für Streubesitzdividenden.
 - = Beteiligung < 15%
- Zwar haben die Dividenden die Ausgangsgröße „Gewinn“ nicht gemindert, doch sind sie nur (max.) teilweise im Gewinn enthalten wegen § 3 Nr. 40 EStG oder § 8b I KStG
- Hinzurechnung der außer Ansatz bleibenden Teile

Mrz-20

Tillmann

59

59

Beispiel

- Im BV eines Einzelgewerbebetriebs befindet sich seit Jahren eine Beteiligung an der T-AG. Die Beteiligung beträgt 7 % des Nennkapitals der T-AG. Auf diese Beteiligung entfällt in 09 eine Dividende von 40.000 €. Refinanzierungskosten der Beteiligung (Zinsen für Darlehen) betragen 6.000 €.
- Hinzurechnungen?

Mrz-20

Tillmann

60

60

Hinzurechnung

§ 8 Nr. 8 GewStG

Mrz-20

Tillmann

61

61

Beteiligungsverluste, § 8 Nr. 8 GewStG

- Anteile am Verlust einer OHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) sind wieder hinzuzurechnen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind.
- Die Norm enthält somit ein Abzugsverbot. Es soll sicherstellen, dass Verluste eines Gewerbebetriebs sich nur einmal und nur in dem gewerblichen Unternehmen als Minderung der GewSt auswirken, in dem sie entstanden sind.

Mrz-20

Tillmann

62

62

Beispiel zu § 8 Nr. 8 GewStG

- Einzelunternehmer U ist an der X-KG zu 30 % beteiligt. Für das Wirtschaftsjahr 2017 weist die X-KG einen Steuerbilanzverlust von 100.000 € aus.
- Einkommensteuerliche und gewerbsteuerliche Folgen?

Mrz-20

Tillmann

63

63

Hinzurechnung

Spenden, § 8 Nr. 9 GewStG

Mrz-20

Tillmann

64

64

Hinzurechnung von Spenden

- Beim EStG beeinflusst der Spendenabzug nicht den Gewinn
 - § 10b = Sonderausgabe
- Anders bei § 9 I Nr. 2 KStG
 - dazu später beim Thema „KStG“
- Hinzurechnung bei allen Körperschaften, bei denen die Spenden Einfluss auf den Gewinn hatte.
- Beachte: Später Abzug nach § 9 Nr. 5 GewStG!

Mrz-20

Tillmann

65

65

Hinzurechnung

Ausschüttungsbedingte TW-AfA, § 8 Nr. 10 GewStG

Mrz-20

Tillmann

66

66

Hintergrund der Regelung

- Verhindert doppelte steuerliche Entlastung, wenn
 - Beteiligung steuerfrei ausschüttet und
 - daraufhin (aufgrund des Wertverlusts) steuerwirksam abgeschrieben wird

Mrz-20

Tillmann

67

67

Grund der Wertminderung

- Ursache für Wertminderung kann in (übermäßigen) Ausschüttungen liegen.
- Folge:
 - Ausschüttung nach § 9 Nr. 2a GewStG steuerfrei
 - Und außerdem...

Mrz-20

Tillmann

68

68

...Teilwertabschreibung

- Sinkt der im BV gehaltene Anteil an einer Kapitalgesellschaft unter die AK (Buchwert), so muss der niedrigere TW angesetzt werden, wenn die Wertminderung auf Dauer ist
 - § 253 II HGB, § 6 I Nr. 2 S. 2 EStG
 - Führt zu Aufwand
 - Bei Kapitalgesellschaften s. aber § 8b III S. 3 KStG, daher idR nur relevant bei Einzelunternehmen und PersG

Mrz-20

Tillmann

69

69

Folge des § 8 Nr. 10 GewStG

- Hinzurechnung des verlustwirksamen Abschreibungsbetrags
 - Unabhängig von einer Mindestbeteiligungshöhe!

Mrz-20

Tillmann

70

70

Anwendungsbereich

- § 8 Nr. 10 GewStG betrifft nur Gewinnminderungen, die bei der Gewinnermittlung gemäß dem EStG oder KStG entstanden sind durch
 - eine TW-Abschreibung auf einen Anteil an einer Körperschaft oder
 - durch Veräußerung oder Entnahme eines Anteils an einer Körperschaft oder
 - bei Auflösung oder Herabsetzung des Kapitals der Körperschaft

Mrz-20

Tillmann

71

71

Kausalität

- Zurückzuführen auf eine Gewinnausschüttung/Gewinnabführung ist eine Gewinnminderung, wenn sie die Folge einer unmittelbar durch eine Gewinnausschüttung/Gewinnabführung eingetretenen Wertminderung des Anteils an der ausschüttenden/abführenden Körperschaft ist.
- Das bedeutet: Andere Gründe für Wertminderungen (zB wirtschaftliche Krise) sind unbeachtlich

Mrz-20

Tillmann

72

72

Beispiel zu § 8 Nr. 10 GewStG

- Gewerbetreibender A ist an der X-GmbH beteiligt. Er erwarb die Anteile am 1.1.09 für 100T € und aktivierte sie in seiner Handels- und Steuerbilanz.
- Am 1.3.12 schüttete die GmbH einen Großteils ihres Vermögens aus. Der auf A entfallende Anteil (60T €) verbuchte dieser handelsrechtlich als Ertrag.
- Frage 1: Wie ist die Ausschüttung einkommensteuerlich zu beurteilen?*
- Die Ausschüttung bewirkte, dass wegen der dauerhaften Wertminderung eine Teilwertabschreibung nach § 6 I Nr. 2 EStG vorgenommen wurde.
- Frage 2: Wie ist die Teilwertabschreibung steuerlich zu beurteilen?*
 - ESt?
 - GewSt?

Mrz-20

Tillmann

73

73

Kürzungen

§ 9 GewStG

Mrz-20

Tillmann

74

74

Kürzungen, § 9 GewStG

- Grundbesitzabzüge
- Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften
- Schachtelerträge
- Anteile nicht im Inland belegener Betriebsstätten
- Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52-54 AO

Mrz-20

Tillmann

75

75

Kürzung bei zum BV gehörenden Grundbesitz, § 9 Nr. 1 GewStG

- Grundbesitz, der zum BV gehört
 - Beginn des K_j, für den die GewSt festzusetzen ist, § 14 GewStG.
 - Maßstab ist die einkommensteuerliche Einordnung, § 20 GewStDV
- Umfang der Kürzung
 - Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunkts
 - Wertverhältnisse 1.1.1964 zzgl. 40 %, vgl. § 121a BewG.

Mrz-20

Tillmann

76

76

Erweiterte Kürzung, § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG

- Bei (ausschließlich) grundbesitzverwaltenden Unternehmen gilt eine Ausnahmeregelung.
- Anstelle Kürzung um 1,2 % kann auf Antrag als erweiterte Kürzung den Teil des Gewerbeertrags abziehen, der auf die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes entfällt.
- Diese Regelung ist eine wesentliche Vergünstigung für Grundstücksunternehmen. Damit soll eine vollständige Entlastung von der GewSt für diese Gewinnanteile erfolgen.
 - Grundgedanke war insbesondere Grundstücksunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (Genossenschaft, GmbH oder AG), die lediglich eigenes Grundvermögen verwalten, aber kraft Rechtsform gewerbsteuerpflichtig sind, von der GewSt zu entlasten.

Mrz-20

Tillmann

77

77

Beispiel

- Billy Basic (B) betreibt einen Computergroßhandel im eigenen Einfamilienhaus, welches ihm zusammen mit seiner Ehefrau gehört. Er nutzt davon 30 % betrieblich. Der Einheitswert beträgt 100.000 €.
- Kürzung?

Mrz-20

Tillmann

78

78

Gewinne von PersGes, § 9 Nr. 2 GewStG

- Gewinne von in- und ausländischen Personengesellschaften, wenn sie im Gewinn des Gewerbebetriebs enthalten sind.
- Kürzung notwendig, da sonst doppelter Ansatz der GewSt
 - Korrespondierende Kürzung: § 8 Nr. 8 GewStG

Mrz-20

Tillmann

79

79

Schachtelprivileg, § 9 Nr. 2a GewStG

- Die bei der KapGes der GewSt unterlegenen Gewinne sollen nicht bei Ausschüttung erneut versteuert werden
- Mindestbeteiligung 15 %
 - Muss zu Beginn des Erhebungszeitraums vorliegen
- Kürzung greift ein, soweit die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind
 - Hinweis auf § 8b I KStG und § 3 Nr. 40 d) EStG

Mrz-20

Tillmann

80

80

Beispiel zu Schachtelerträgen

- Gewerbetreibende Christine erwirbt zum 1.1.10 insgesamt 50 % der Anteile an der S-GmbH mit Sitz in Münster, die sie im BV hält. Daraufhin schüttet die GmbH insgesamt 20.000 € aus.
- Folgen nach dem EStG?
- Folgen nach dem GewStG?

Mrz-20

Tillmann

81

81

§ 9 Nr. 7 GewStG

- Bis 2019 : Prinzipiell nur für EU-Auslandsgesellschaften*
 - Mutter-Tochter-Richtlinie (RL Nr. 2011/96/EU), d.h. bei EU-Kapitalgesellschaften reichten 10 %
 - Bei Nicht-EU-Gesellschaften gleiche Voraussetzungen wie für inländische (15 %),
 - s. gleichl. Ländererlasse v. 25.1.2019 als Antwort auf EuGH v. 20.9.2018, C-685/16
- Seit 2020: Für alle Auslandsgesellschaften einheitlich 15 % Beteiligungsmilimum

Mrz-20

Tillmann

82

82

Ausschüttung an Einzelgewerbetreibenden/ PersG

Beteiligung	<15 %	>= 15 %
Ausschüttung	100	100
§ 3 Nr. 40 EStG	./ .40	./ .40
Ek aus § 15	60	60
§ 8 Nr. 5 GewStG	+40	-
§ 9 Nr. 2a/ Nr. 7	-	./ .60
Gewerbeertrag	100	0

Zu Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften s. Folien Körperschaftsteuer

Mrz-20

Tillmann

83

83

Ausländische Betriebsstätten, § 9 Nr. 3 GewStG

- Nur inländische Gewerbebetrieb unterliegt GewSt
 - Siehe § 2 I S. 1 GewStG
- Daher Kürzung des ausländischen Teils der Ek
- Vorschrift praktisch nur notwendig, wenn mit Betriebsstätten-Staat kein DBA
 - Bei DBA idR keine Einbeziehung der Ek in die deutsche Gewinnermittlung (Freistellung)

Mrz-20

Tillmann

84

84

Spendenabzug, § 9 Nr. 5

- Begünstigte Ausgaben/Zuwendungen
- Ausgaben aus den Mitteln des Gewerbebetriebes geleistet
 - Also nicht aus Privatvermögen
- Höchstbeträge beachten
 - Dazu nächste Folie

Mrz-20

Tillmann

85

85

Begünstigte Ausgaben/Aufwendungen

- Mitgliedsbeiträge oder Spenden i.S.d. § 10b I EStG oder § 9 I Nr. 2 KStG zur Förderung
 - mildtätiger,
 - kirchlicher, religiöser,
 - wissenschaftlicher oder
 - gemeinnütziger Zwecke
 - Siehe dazu §§ 52 bis 54 AO
- Keine Berücksichtigung von Ausschüttungen iSd § 8 III KStG
 - offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen (dazu später)
- Bestimmte Mitgliedsbeiträge ausgeschlossen,
 - § 9 Nr. 5 S. 11 GewStG (lesen!)

Mrz-20

Tillmann

86

86

Spendenhöchstbeträge

- Höchstgrenze (nach Wahl des Steuerpflichtigen) alternativ
 - 20 % des um die Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 9 erhöhten Gewinns aus Gewerbebetrieb oder
 - um 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Wirtschaftsjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter.

Mrz-20

Tillmann

87

87

Beispiel zu Spenden

- Ein Einzelgewerbetreibender will an Greenpeace eine Spende von 1.000 € tätigen.
- 1. Möglichkeit: Er überweist von seinem privaten Konto den Betrag von 2.000 € und erhält eine Spendenbestätigung von Greenpeace.
 - Folge: Diese Spende kann gewerbesteuerlich bei der Kürzung nach § 9 Nr. 5 GewStG nicht berücksichtigt werden, da sie nicht aus Mitteln des Betriebes stammt.
 - Aber: Die Berücksichtigung beim Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1 EStG ist möglich.

Mrz-20

Tillmann

88

88

2. Möglichkeit

- Er überweist von seinem betrieblichen Konto den Betrag.
- Folge:
 - Behandelt der Gewerbetreibende die Spende fälschlicherweise als BA, so muss der Betrag von 1.000 € als Privatentnahme bei der Gewinnermittlung wieder hinzugerechnet werden.
 - Deshalb kann der Vorgang sofort als Entnahme gebucht werden. Damit ist die Leistung aus Mitteln des Betriebes dokumentiert. Die Spende kann im Rahmen des Höchstbetrages bei der gewerbesteuerlichen Kürzung nach § 9 Nr. 5 GewStG berücksichtigt werden.

Mrz-20

Tillmann

89

89

Berechnung des Steuermessbetrags

§ 11 I GewStG

Mrz-20

Tillmann

90

90

Unterschied: Gewerbeertrag/ Steuermessbetrag

- Gewinn aus Gewerbebetrieb
- + Hinzurechnungen, § 8 GewStG
- ./. Kürzungen, § 9 GewStG
- = Gewerbeertrag

- Abrundung auf volle 100 €
- ./. 24.500/ 5.000 € Freibetrag
- * 3,5 %, § 11 II GewStG
- = Steuermessbetrag (§ 11 I S. 3 GewStG)

Mrz-20

Tillmann

91

91

Beispiel

- Der in Köln ansässige Gewerbebetrieb G erzielt einen Gewerbeertrag i.H.v. 128.992 €.

- Steuermessbetrag,
 - wenn G=Einzelgewerbebetrieb?
 - wenn G=GmbH?

Mrz-20

Tillmann

92

92

Beispielsfall: Berechnen Sie den Steuermessbetrag!

- Einzelunternehmen aus Osnabrück, Gewinn lt. GuV 1.000.000 €. Berücksichtigt wurde
 - Zinsen an Bank iHv 400.000 €
 - Leasing Firmen-Elektro-Pkw 15.000 € im Jahr
 - Dividenden der SAG-AG 6.000 € mit Sitz in Bochum (Beteiligung 13 %)
 - Anm.: Von der Ausschüttung (10.000 €) wurden 40 % als steuerfrei behandelt, § 3 Nr. 40 d) EStG.
 - Spende an das Deutsche Rote Kreuz 80.000 € (als Entnahme gebucht)
 - Verlust der X-KG aus München iHv -22.000 €
- Betriebsgrundstück mit Einheitswert v. 100.000 € vorhanden

Mrz-20

Tillmann

93

93

Erhebung der GewSt

Mrz-20

Tillmann

94

94

Erhebung der GewSt

1. Finanzamt: Ermittlung des Gewerbeertrags und des Steuermessbetrags
2. Finanzamt: Mitteilung an Gemeinde und Stpfl., § 184 AO
 - Steuermessbetrag, §§ 11, 14 GewStG
3. Gemeinde: Festsetzung der GewSt unter Anwendung des Hebesatzes, § 16 GewStG

Mrz-20

Tillmann

95

95

GewSt-Hebesätze (2011)

- Norderfriedrichskoog 200 %
 - bis 2003: 0%
- Wolfsburg 360 %
- Berlin 410 %
- Osnabrück 425 %
- Düsseldorf 440 %
- Köln 475 %
- München 490 %
- Duisburg 490 %
- Dierfeld (Eifel) 900 %
- Durchschnittshebesatz 2006 391 %
- Seit 2004 Mindesthebesatz 200 %, § 16 IV GewStG

Mrz-20

Tillmann

96

96

Erhebung der Gewerbesteuer

- Realsteuerverwaltung nach Art 108 II GG grds. Finanzverwaltung
 - Aber Übertragung nach Art. 108 IV GG üblich (Ausnahme: Stadtstaaten)
- Regelungen: Siehe § 1 II AO
 - Damit können zB städtische Gewerbesteuerbescheide auch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) ergehen
 - Aber: Rechtsbehelfsverfahren hängt von erlassender Behörde ab (Gemeinde: Widerspruch/Klage nach VWGO, kein § 33 I Nr. 1 FGO)

Mrz-20

Tillmann

97

97

Entstehung der Steuer, § 18 GewStG

- Anspruch wird existent
 - Erfüllung
 - Fälligkeit
 - Vorauszahlungen: § 20 GewStG
 - Unabhängig von Festsetzung (wohl hM)
- Mit Ablauf des Erhebungszeitraums
 - S. § 14 GewStG
 - Evtl. abgekürzter Erhebungszeitraum

Mrz-20

Tillmann

98

98

Ausgewählte Einzelprobleme bei der Gewerbesteuer

- Zerlegung
- Verlustausgleich
- Betriebsaufspaltung

Mrz-20

Tillmann

99

99

Zerlegung (§§ 28 ff. GewStG)

- Erforderlich, wenn Gewerbebetrieb mehrere Gemeinden berührt
 - Gewerbebetrieb unterhält in mehreren Gemeinden Betriebsstätten (BS)
 - BS eines Gewerbebetriebs erstreckt sich über mehrere Gemeinden
 - BS wird innerhalb eines Erhebungszeitraums in andere Gemeinde verlegt
- Aufgrund divergierender Hebesätze Zerlegung des Messbetrags
- Zerlegungsmaßstab
 - Verhältnis der Summe der Arbeitslöhne an Arbeitnehmer einer BS zur Summe der Arbeitslöhne der Beschäftigten aller BS (§ 29 GewStG)

Mrz-20

Tillmann

100

100

Beispielsfall

- Eine Aktiengesellschaft (Softwareunternehmen) verfügt über drei Betriebsstätten in drei Gemeinden (A, B, C). Insgesamt zahlt der Betrieb pro Jahr 1.000.000 € an Lohn an seine Beschäftigten aus. Hiervon entfallen an die Beschäftigten in
 - Gemeinde A 100.000 € (10 %), Hebesatz 400 %
 - Gemeinde B 400.000 € (40 %), Hebesatz 350 %
 - Gemeinde C 500.000 € (50 %), Hebesatz 450 %
- Der Gewerbeertrag (nach Abzug aller Freibeträge) des Unternehmens beträgt insgesamt 20 Mio. €.
- Wie hoch ist die Gewerbesteuer?

Mrz-20

Tillmann

101

101

Besonderheiten bei der Gewerbesteuer

Gewerbeverlust, § 10a GewStG

Mrz-20

Tillmann

102

102

Gewerbeverlust, § 10a GewStG

- Feststellung eines negativen Fehlbetrags als Verlustabzug
- Kürzung des positiven Gewerbeertrags späterer Erhebungszeiträume
 - Bis 1 Mio. uneingeschränkt,
 - darüber hinaus zu 60 %
- Versagung eines Verlustvortrags bei
 - fehlender Unternehmensidentität
 - fehlender Unternehmeridentität (§ 2 V GewStG)

Mrz-20

Tillmann

103

103

Gewerbeverlust, § 10a GewStG

- Unternehmensidentität
 - Identität des Gewerbebetriebs, andernfalls vollständige Verlustversagung
 - ähnlich § 8c KStG, siehe dazu später bei KSt
- Unternehmeridentität
 - Identität des Gewerbetreibenden bei dem Verlust entstanden ist, andernfalls anteilige Verlustversagung
 - Bsp: Ein oHG-Gesellschafter verkauft Anteil

Mrz-20

Tillmann

104

104

Beispielfall

- Vorl. Gewerbeverlust 06 -15.000 €
 - Vorl. Gewerbeertrag 07 +3.000 €
 - Vorl. Gewerbeertrag 08 +50.000 €
- Endgültiger Gewerbeertrag 08?

Mrz-20

Tillmann

105

105

Beispielfall 2

- Alfons hat bis zum 31.3.08 ein Großrestaurant (Selbstbedienung) mit den üblichen Speisen und Getränken. Dabei erleidet er Verluste iHv 500T €. Ab 1.4.08 führt er jetzt in den Räumen einen Chinaimbiss und erzielt hohe Gewinne. Das Personal und die kaufmännische Organisation bleibt erhalten.
- Verlustverrechnung möglich?

Mrz-20

Tillmann

106

106

Kriterien bei der Unternehmensidentität

- Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung.
- Siehe GewStR R 10 a.2 S. 3
 - Art der gewerblichen Betätigung,
 - Kunden- und Lieferantenkreis,
 - Arbeitnehmerschaft,
 - Geschäftsleitung,
 - Betriebsstätten sowie
 - Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens.

Mrz-20

Tillmann

107

107

Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften

- Beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter nach zuzurechnen ist, § 10a S. 4 u. 5 GewStG
- Das gleiche gilt bei der Veräußerung eines Gesellschaftersanteils.

Mrz-20

Tillmann

108

108

Beispiel 3

- An der Software-KG sind Amelie, Britta und Christoph zu gleichen Teilen beteiligt. Zum 31.12.2009 beträgt der vortragsfähige Gewerbeverlust 900.000 €.
- Zum 31.12.2010 veräußert Christoph seinen Anteil an Dieter. Der (vorläufige) Gewerbeertrag beträgt in 2010 600.000 €.
- In 2011 erzielt die KG einen (vorläufigen) Gewerbeertrag von 150.000 €.
- Wie hoch sind die endgültigen Gewerbeerträge 2009 bis 2011?

Mrz-20

Tillmann

109

109

Besonderheiten bei der GewSt II

Betriebsaufspaltung (BA)

Mrz-20

Tillmann

110

110

Hintergrund der Betriebsaufspaltung

- Jana möchte in ihrem eigenen Zweifamilienhaus ein Restaurant eröffnen. Da sie große Sorgen vor einer möglichen Haftung hat, möchte sie eine GmbH gründen.
- Sie überlegt, ob Sie zur Gründung das Grundstück in die GmbH einbringen soll.
- Was sind ihre Möglichkeiten?

Mrz-20

Tillmann

111

111

Vermietung von Betriebsmitteln

- Vermietung von Betriebsmitteln (zB Maschinen, Grundstücke,..) ist grundsätzlich keine gewerbliche Tätigkeit.
 - Verpachtung einer Buchhandlung = Ek aus § 21 EStG
- Aber in den Fällen der „Betriebsaufspaltung“ sollen Vermietungseinkünfte gewerblich (§ 15 EStG) sein
 - Nach § 21 III EStG ist das möglich

Mrz-20

Tillmann

112

112

Wo findet sich eine Definition der Betriebsaufspaltung?

- Keine gesetzliche Regelung
- Aber: In der Rechtsprechung seit jeher anerkannt
 - Grundlegend: BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. 1972, 63
 - Jetzt auch in § 50i I S. 4 EStG erwähnt
 - H 15.7 IV bis VIII EStH, R 15 VIII EStR

Mrz-20

Tillmann

113

113

H 15.7 EStH

- Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung). Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb

Mrz-20

Tillmann

114

114

Voraussetzungen der BA

- Sachliche Verflechtung
 - Besitzunternehmen überlässt
 - wesentliche Betriebsgrundlage an
 - gewerblich tätige Personen- oder KapGesellschaft.
- Personelle Verflechtung
 - Eine oder mehrere Personen
 - beherrschen sowohl Besitz- als auch Betriebsunternehmen in dem Sinne,
 - dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen ihren Willen durchzusetzen.

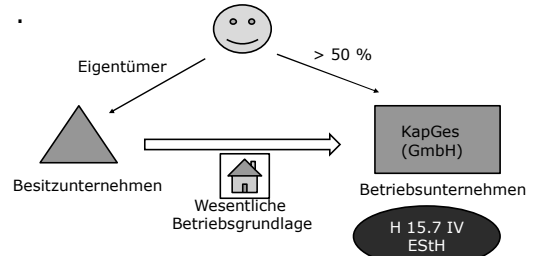
Mrz-20

Tillmann

115

115

Klassischer Fall der Betriebsaufspaltung



Mrz-20

Tillmann

116

116

Wesentliche Betriebsgrundlagen

- Anlagevermögen, was zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung bei dem Betriebsunternehmen hat.
 - Rein funktionale Betrachtung (Wert unbeachtlich)
- Häufiger Anwendungsfall: Grundstücke
- In der Regel Miete/Pacht vereinbart
 - Aber auch unentgeltlich (Leihe) möglich
 - Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 II EStG) durch profitableres Betriebsunternehmen

Mrz-20

Tillmann

117

117

Personelle Verflechtung

- Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben
- Personengruppentheorie
 - Für die Beherrschung von Besitz- und Betriebsunternehmen reicht es aus, wenn an beiden Unternehmen mehrere Personen beteiligt sind, die zusammen beide Unternehmen beherrschen.
 - Aber nicht pauschal bei Ehegatten, es müssen weitere Beweiszeichen für gemeinsame wirtschaftliche Interessen vorliegen

Mrz-20

Tillmann

118

118

Beispiel

- Alfons ist an der X-GmbH zu 100 % beteiligt. S
- Seine Ehefrau Gerda überlässt der GmbH ein Grundstück, auf dem diese einen Autohandel betreibt (Wiesbadener Modell)
- **Abwandlung:** Zwischen A und G besteht Gütergemeinschaft und das Grundstück ist Gesamtgut.

Mrz-20

Tillmann

119

119

Formen der Betriebsaufspaltung

- Echte/Unechte BA
 - Bestehendes Unternehmen wird aufspalten
 - Beide Unternehmen existieren bereits vorher selbständig und unabhängig voneinander
- Umgekehrte BA
 - KapGes = BesitzU, PersG = BetriebsU
- Mitunternehmerische BA
 - Beides PersGes
- Kapitalistische BA
 - Beides KapGes

Mrz-20

Tillmann

120

120

Folgen der BA

- Besitzunternehmen ist selbständiger Gewerbebetrieb
 - Vermietung ist gewerblich, § 15 EStG
 - und nicht § 21 EStG
 - Notwendiges BV
 - Überlassenes WG
 - Anteile an Betriebsgesellschaft
- Der GewSt unterliegen damit zB
 - Pachtzinsen
 - von der Betriebsgesellschaft erhaltene Vergütungen, z.B Zinsen für ein Darlehen

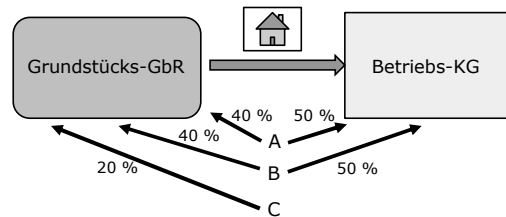
Mrz-20

Tillmann

121

121

Beispiel zur mitunternehmerischen BA



Mrz-20

Tillmann

122

122

Steuerliche Beurteilung

- Persönliche Verflechtung
 - A und B beherrschen beide Gesellschaften
 - Betriebsgesellschaft = Personengesellschaft
- Sachliche Verflechtung
 - Grundstück = wesentl. Betriebsgrundlage
- Folge:
 - A, B und C (!) erzielen Ek aus § 15 I Nr. 2 EStG
 - Grst = BV der GbR
 - Anteile an GbR und KG = BV der Gesellschafter

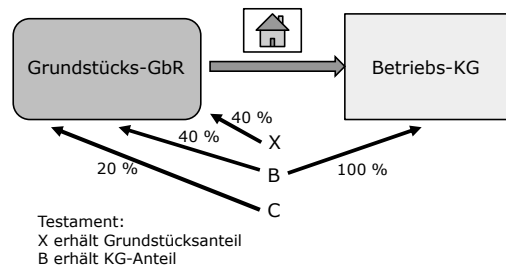
Mrz-20

Tillmann

123

123

Was passiert nach A's Tod?



Mrz-20

Tillmann

124

124

Steuerliche Folgen (u.a.)

- Wegfall der Betriebsaufspaltung
 - Keine persönliche Verflechtung mehr
- GbR ist nicht mehr gewerblich tätig
 - Betriebsaufgabe
 - Grst nicht mehr BV der GbR
 - Anteile X und C werden zum PV
 - Ek aus § 21 EStG
 - Anteil des B = Sonder-BV des B, soweit KG gewerblich tätig ist

Mrz-20

Tillmann

125

125

Beispielsfall

- U verpachtet am 1.1.08 seine Drogerie an die neu gegründete Z-GmbH, an der U mit 65% und sein Prokurist P mit 35% beteiligt ist.
- Die Z-GmbH zahlt monatlich 50.000 € an U.
 - Davon entfallen 10.000 € auf das Mobilar und 40.000 € auf das Grundstück.
- Die Z-GmbH erzielt unter Berücksichtigung der og Zahlungen einen Gewinn nach KStG = 200.000 €
- Einheitswert des Grundstück 150.000 €
- Gewerbesteuermessbetrag
 - Z-GmbH?
 - U?

Mrz-20

Tillmann

126

126

Übungsklausur

Thorsten Taler KG

Mrz-20

Tillmann

127

127