



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Einführung



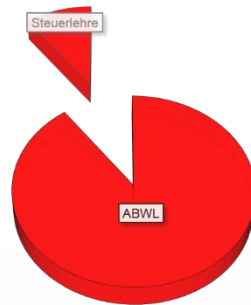
Franz Findeisen, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis 1919/1920, Heft 8, S. 163

Was muß der Kaufmann tun, um die gesetzlichen Vorschriften zu erfüllen?

Was kann und darf er tun, um möglichst wenig Steuern zu zahlen?



Gerd Rose, in: Steuerberater-Jahrbuch 1969/1970, S. 31ff.



„Die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre erweist sich als spezielle Theorie der Unternehmenspolitik und damit als Teil der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre. Ihre Fragestellung nach der ökonomisch günstigsten Lösung unterscheidet sich strukturell in nichts von der Fragestellung des Fertigungswirtschaftlers nach der optimalen Losgröße oder des Absatzwirtschaftlers nach dem optimalen Angebotspreis oder des Finanzwirtschaftlers nach der optimalen Form einer Investitionsfinanzierung.“

7 Punkte nach Gerd Rose

- I. „Das Steuerrecht wird immer verwickelter und stellt hohe Anforderungen an die Intelligenz der Zensiten.
- II. Der Steuerpflichtige braucht daher individuelle Hilfe in Steuersachen durch Berater, die dieses Geschäft hauptberuflich betreiben.
- III. Die Beratung umfaßt nicht nur die – gleichsam passive – Hilfeleistung bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten, sondern auch die – aktive – Rat-Erteilung zur Minimierung der Steuerbelastung.
- IV. Die steuerlichen Berater müssen eine gründliche theoretische Vorbildung an Hochschulen erhalten.
- V. Eine rein juristische Vorbildung reicht zur Erfüllung dieser Beratungsaufgaben nicht aus.
- VI. Der steuerliche Berater bedarf in erster Linie einer betriebswirtschaftlichen Ausbildung.
- VII. Den betriebswirtschaftlichen Problemen der Besteuerung muß sich ein eigener Forschungsbereich der Betriebswirtschaftslehre zuwenden.“

Beispiele für den Einfluss der Besteuerung



- **Rechtsformwahl**
 - Personenunternehmung vs. Kapitalgesellschaft

Rechtsformwahl: Entscheidungen



- **Standortentscheidung**
 - National und International

Einflussfaktoren der Standortwahl



- **Finanzierungsentscheidung**
- **Investitionsentscheidungen**
- ...



Steuernormen



Steuerwirkung

Analyse der Wirkungen
der Besteuerung
auf einzelwirtschaftliche
Entscheidungen



Steuergestaltung

Ableitung von Handlungsempfehlungen in Bezug auf Alternativen, die durch das Steuerrecht entstanden sind





- **Investitionsentscheidungen**
 - Investition / Sparentscheidung vs. Konsum heute
 - Investition in Unternehmen vs. (risikolose) Finanzanlage

- **Standortentscheidung**
 - **Innerhalb Deutschlands: Steuersatzunterschiede bei der GewSt**
 - International: Steuerbelastungsunterschiede

- **Finanzierungsentscheidung**
 - Eigen- oder Fremdkapital
 - Konzerninterne Finanzierung

- **Rechtsformwahl**
 - Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft





11.01.2008
Deutsche Börse

Umzug nach Eschborn

Um Gewerbesteuern zu sparen, will die Deutsche Börse ihre Frankfurter Zentrale aus dem Stadtteil Hausen ins benachbarte Eschborn verlagern. Der bekannte Handelsplatz in der Alten Börse in der Frankfurter Innenstadt bleibt jedoch erhalten.

Frankfurt am Main - Bis den die Börse dann mie sollen gut 1000 Mitarbei Eschborn umziehen. Da Freitag.



Frankfurter Allgemeine 26.07.2011 - Aktualisiert: 11.01.2008, 13:48 Uhr
<https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft>

Umzug der Deutschen Börse
„Eschborn kann die Türklinken vergolden“

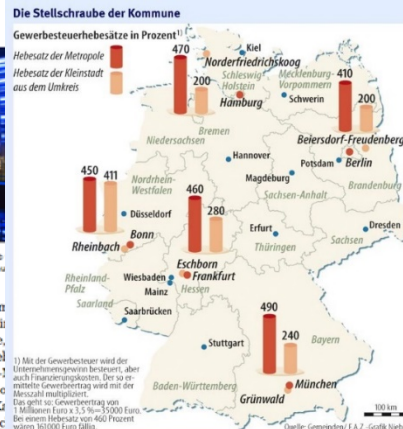
Die Deutsche Börse spart durch den Umzug von Frankfurt nach Eschborn im Jahr gut 20 Millionen Euro an Gewerbesteuern. Der Sprung von der Finanzmetropole ins Umland hat zudem weitere Folgen: Er befeuert eine Diskussion um eine Regionalreform.

Von MECHTHELD HARTING



Noch das Domizil der Deutschen Börse: die „Neue Börse“ in Frankfurt-Hau

Zäh und zermürend lange haben Städte und Kreise n ohne Stolz und nur mit Blick auf die Landtagswahl kü jährlich stattliche 2,5 Millionen Euro für gemeinsame, Kulturveranstaltungen in der Region auf. Doch der zel 25 Millionen Euro, geht der Region Frankfurt/Rhein-1 Vorstandsentcheidung der Deutschen Börse AG verlc Mitarbeiter nach Eschborn umzuziehen - nur einen Ki Domizil in Frankfurt-Hausen entfernt. Mit der Deutsc



Umzug nach Eschborn

Ende Juni 2008 haben wir unsere Zentrale aus dem Frankfurter Stadtteil Hausen ins benachbarte Eschborn verlagert, voraussichtlich im Sommer 2010 wird der hochmoderne und ressourcenschonende Neubau bezogen. Gründe für den Umzug sind die deutliche Reduzierung der **Gewerbesteuerbelastung**, die sinkenden Gebäudekosten bei besserer Ausstattung des Gebäudes sowie die Möglichkeit, unsere Betriebsökologie entscheidend zu verbessern. Aufgrund der mit dem Umzug verbundenen finanziellen Verluste für die Stadt Frankfurt ist der Umzug aus gesellschaftlicher Sicht erst einmal unerfreulich, langfristig gesehen jedoch für die Umwelt und das Umfeld eine notwendige und sinnvolle unternehmerische Entscheidung.

https://www.deutsche-boerse.com/resource/blob/82398/a99c8a6595ae928c02da6c5c4898dcf/data/cr-bericht-2008_de.pdf

<https://www.manager-magazin.de/finanzen/artikel/a-528126.html>

Montag, 01. November 2010

Geringere Gewerbesteuern

Deutsche Börse zieht um



Knapp drei Jahre nach der Ankündigung zieht die Deutsche Börse endgültig um: Am 4. November eröffnet der Dax-Konzern seine neue Zentrale in Eschborn vor den Toren von Frankfurt/Main offiziell. Der Umzug erspart der Börse Gewerbesteuern in Millionenhöhe: Von etwa 60 Millionen Euro pro Jahr ist die Rede. Das Geld sieht der Konzern im weltweiten Wettstreit um Investoren besser investiert.



Reto Francioni setzt den Umzug durch. Die Glocke wird aber weiter in Frankfurt geläutet. (Foto: picture alliance / dpa)

Mit der Entscheidung zum Wechsel von Frankfurt-Hausen in das etwa fünf Kilometer entfernte Eschborn machte sich der Vorstand um Deutsche-Börse-Chef Reto Francioni nicht nur Freunde, obwohl das Management wiederholt versicherte: Der Finanzplatz Frankfurt werde nicht geschwächt. Sitz der Gesellschaft

<https://www.n-tv.de/wirtschaft/Deutsche-Boerse-zieht-um-article1829081.html>



Frankfurt



Hebesatz: 460 %

Gewerbesteuersatz:

$$460 \% \times 3,5 \% = 16,1 \%$$

Eschborn



Hebesatz: 280 %

Gewerbesteuersatz:

$$280 \% \times 3,5 \% = 9,8 \%$$

6,3 %





▪ Investitionsentscheidungen

- Investition / Sparentscheidung vs. Konsum heute
- Investition in Unternehmen vs. (risikolose) Finanzanlage

▪ Standortentscheidung

- Innerhalb Deutschlands: Steuersatzunterschiede bei der GewSt
- International: Steuerbelastungsunterschiede

▪ Finanzierungsentscheidung

- Eigen- oder Fremdkapital
- Konzerninterne Finanzierung

▪ Rechtsformwahl

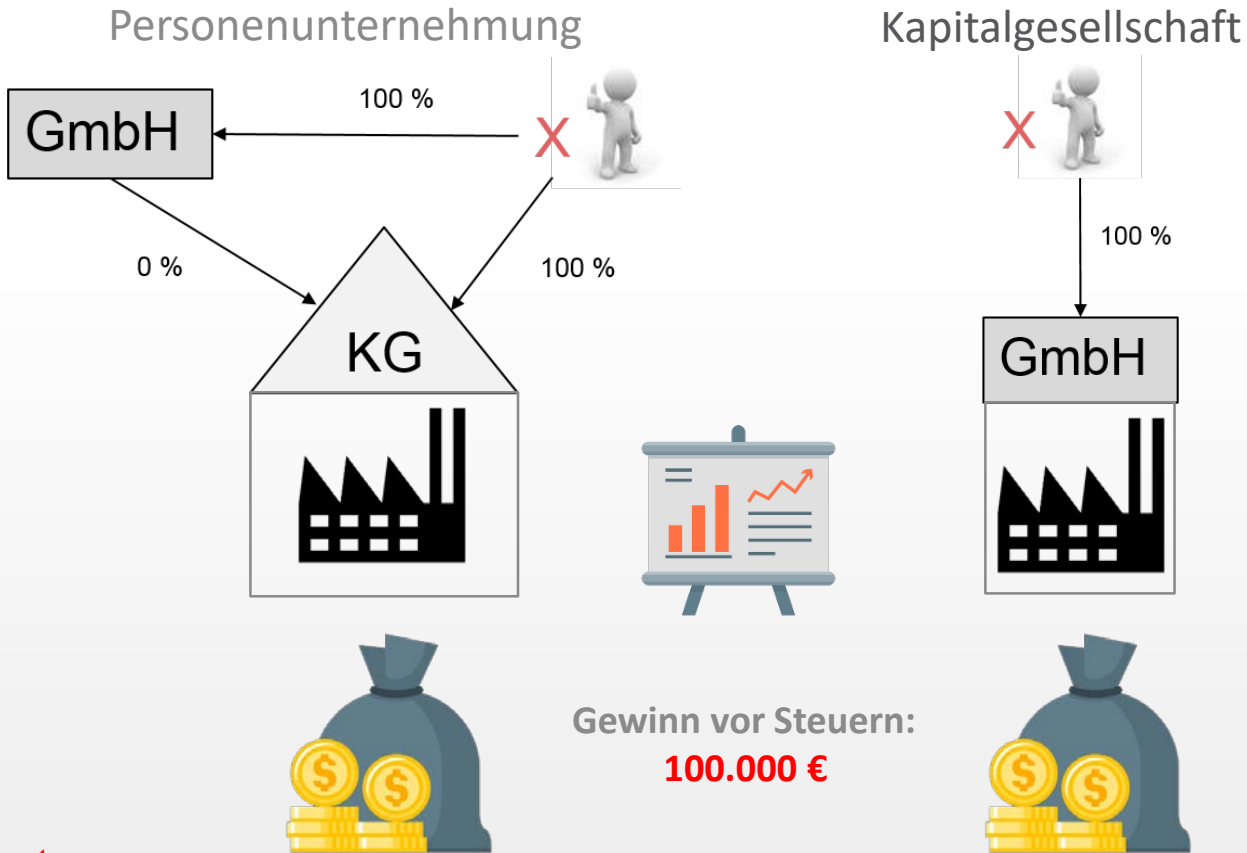
- Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft





Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft

Was ist die richtige Rechtsform?



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Sachverhalt: SGE GmbH & Co. KG



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Personengesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft





A. Zielsetzung



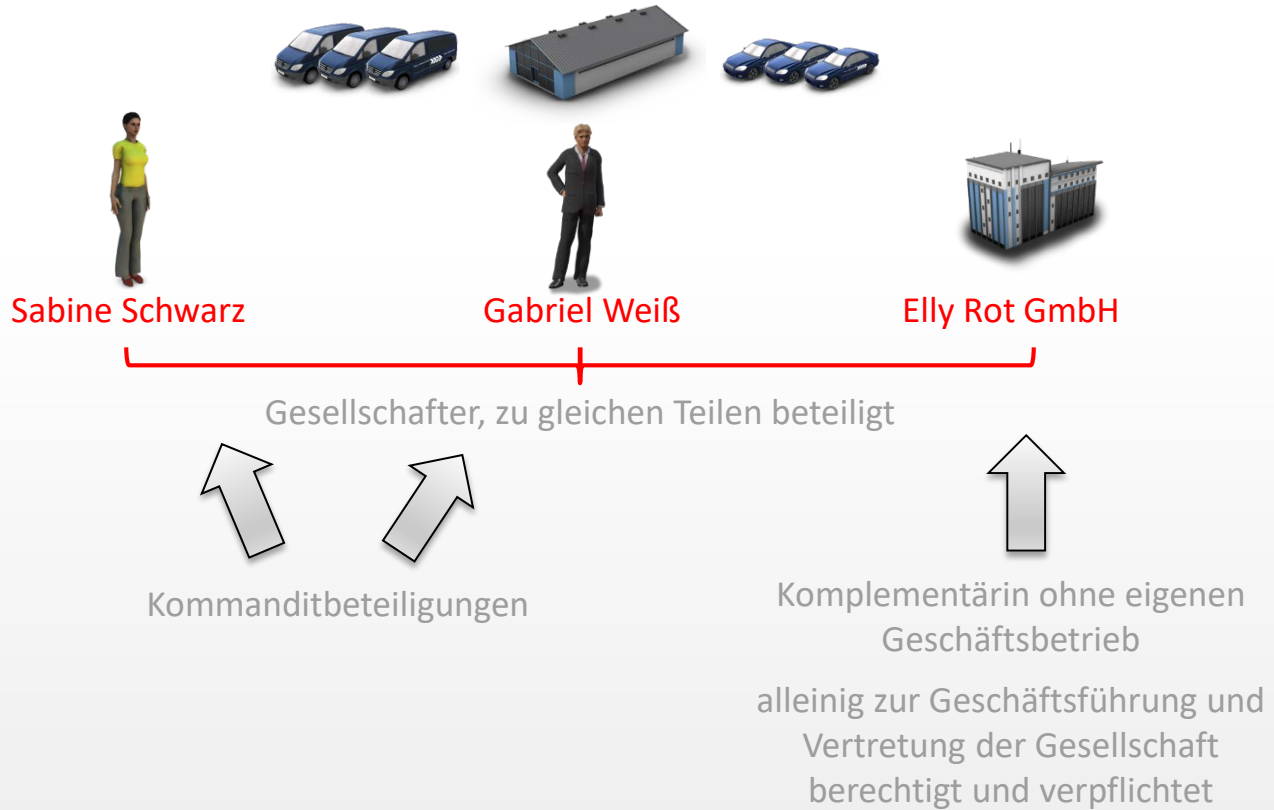
B. Informationen zur Personengesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Informationen zur Personengesellschaft



Aus dem **handelsrechtlichen Jahresabschluss** für das Geschäftsjahr X2 sind der Jahresüberschuss sowie weitere Informationen zu entnehmen.



Sabine Schwarz



Ehegatten Weiß



Emil Rot GmbH

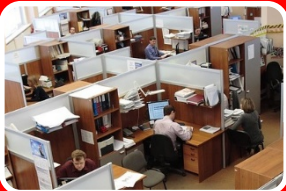
Zinsaufwand:	EUR	800.000
davon für das Gesellschafterdarlehen Sabine Schwarz:	EUR	40.000
Mietaufwand für das Geschäftsgrundstück der Ehegatten Weiß:	EUR	36.000
Haftungsvergütung für die Emil Rot GmbH:	EUR	10.000
Aufwandsersatz für die Geschäftsführung der Emil Rot GmbH:	EUR	120.000
Lizenzzahlungen an Fremde Dritte:	EUR	964.000
Gewinnausschüttung der EF-GmbH als Beteiligungsertrag:	EUR	30.000



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Personengesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



a) Darlehensvertrag

- Schwarz gewährt KG am 01.07.X1 ein Darlehen zu üblichen Konditionen über EUR 1.000.000
- Zinssatz 4 %
- Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen
- Zinsen sind vierteljährlich jeweils am 30.09, 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



a) Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die KG
- Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen



a) Haftungsvergütung

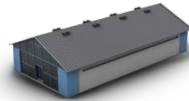
- Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags:
Emil Weiß GmbH erhält vorweg eine Haftungsvergütung von 5 % ihres Eigenkapitals, mindestens aber EUR 1.500
- Maßgebliches Eigenkapital: EUR 200.000
- Haftungsvergütung: EUR 10.000 p.a.



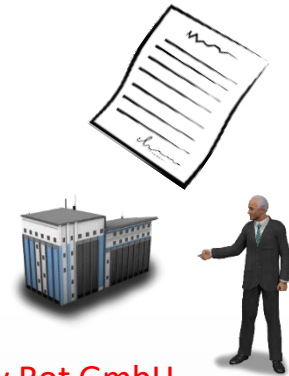
Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

b) Aufwandsersatz

- Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags:
Emil Weiß GmbH erhält Ersatz der Aufwendungen, die ihr durch ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin entstehen
- Für ihren Fremdgeschäftsführer D entstehen Aufwendungen in Höhe von EUR 120.000 (Gehalt EUR 100.000, soziale Aufwendungen EUR 20.000)

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Grundlagen der Mitunternehmerschaft



A. Die Personengesellschaft im Zivil- und Handelsrecht



B. Einheit der Ges't und Vielfalt der Ges'ter



C. Gesetzeswortlaut und Problemfelder







gilt auch für das Steuerrecht
(Einheit der Gesellschaft)



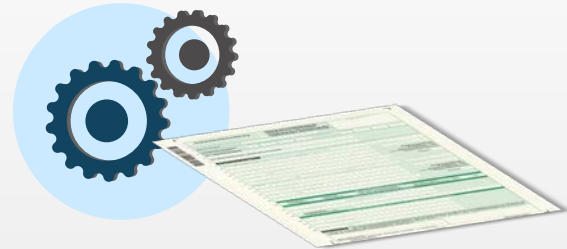
Steuerrechtlich unterschiedliche Behandlung



Personengesellschaft: gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG **umsatzsteuerpflichtig**



Gewerbliche Personengesellschaft: gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG **selbst gewerbesteuerpflichtig**





Einkommensteuer/ Körperschaftsteuer

nicht die Gesellschaft,
sondern der Gesellschafter
(als Mitunternehmer) wird
besteuert



Gesellschafter wird
steuerlich einem
Einzelunternehmer
angenhöhert



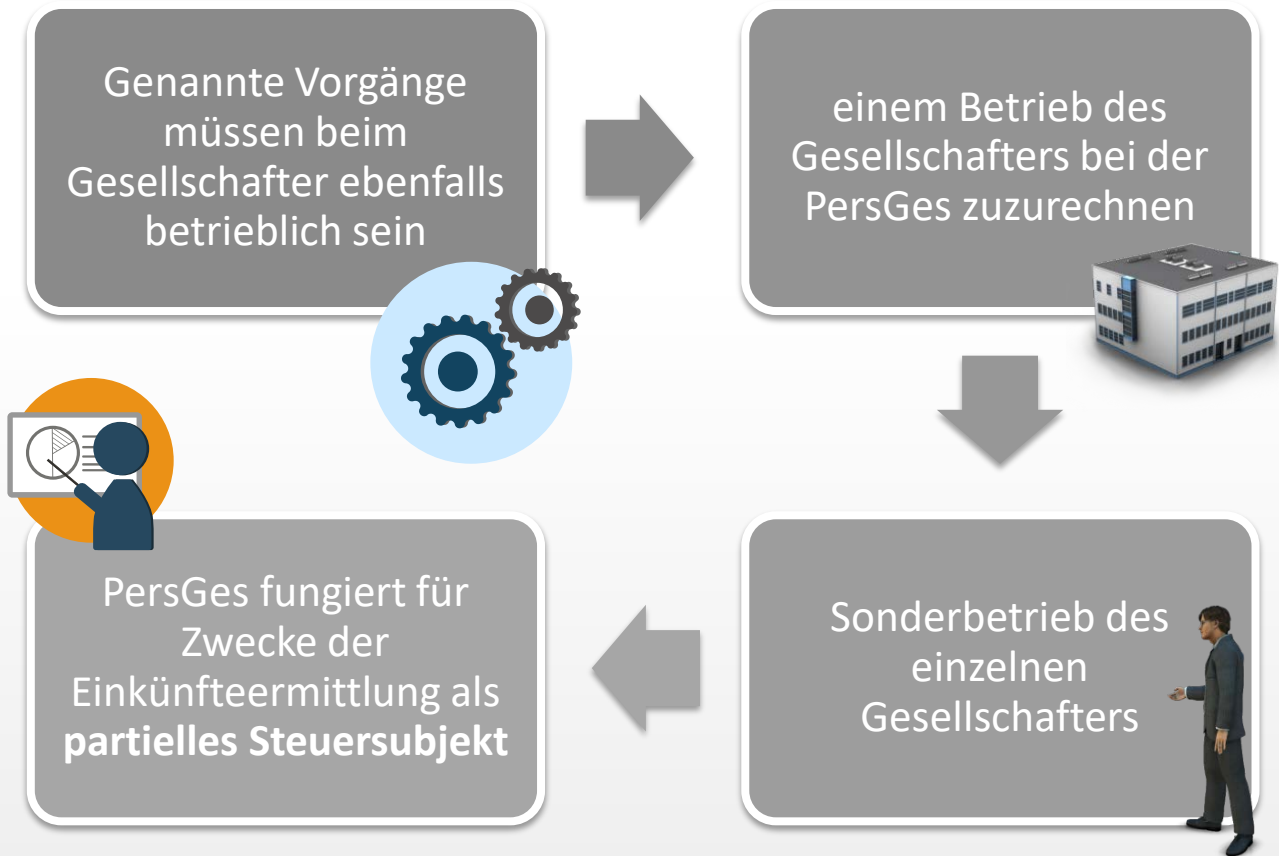
soll wie Einzel-
unternehmer
besteuert werden



kann mit seiner Unternehmung
aber keinen Anstellungs-,
Darlehens- und Mietvertrag
abschließen



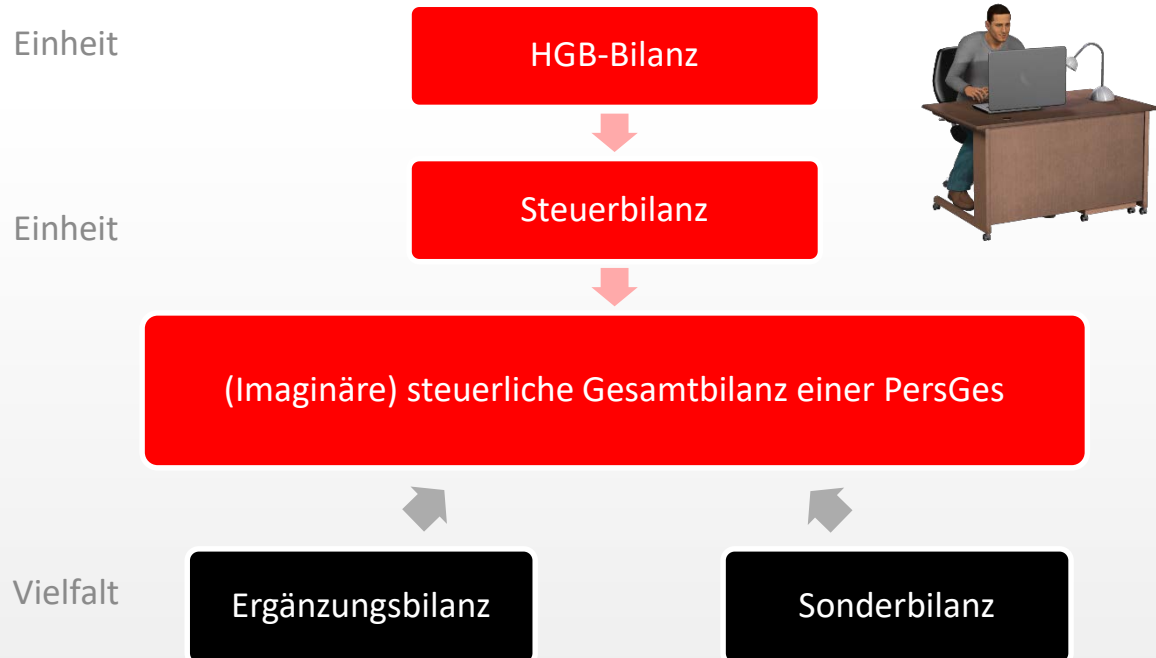
Der Einzelunternehmung
überlassene Wirtschaftsgüter
werden Betriebsvermögen



Einheit der Ges't und Vielfalt der Ges'ter



- Lehre vom gesamthänderischen Betriebskern (Einheit der Gesellschaft)
- Sonderbetrieb des einzelnen Gesellschafters (Vielfalt der Gesellschafter)





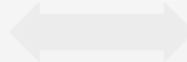
- Prägende Lehre für das heutige Steuerrecht der Personengesellschaft

Abgrenzung der Gemeinschaftssphäre über die **Motivation des Gesellschafters**: Soweit der Gesellschafter Leistungen erbringt, die **Beiträge zur Förderung des Gesellschaftszwecks** sind, wird er **mitunternehmerisch** tätig. Bei gewerblichen Gesellschaften sind die Vergütungen für solche Beiträge Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Normierung: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Grundgedanken:



Neben der Mitunternehmerschaft existieren weitere unabhängige und **nur den einzelnen Gesellschafter betreffende Bereiche** (Privatvermögen und sonstige Betriebe des Gesellschafters).



(Mit-)Unternehmerische Tätigkeit des Gesellschafters kann sich **in mehreren abgrenzbaren Teilbereichen** vollziehen: **gesamthänderischer Kernbereich** und **den einzelnen Gesellschafter betreffender Randbereich (Sonderbetrieb)**. Beide Gesellschafter-bereiche bilden die sog. **Mitunternehmerschaft**.



“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. ”



Nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter sind einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtig
(**Gewinnanteile** und Vergütungen, die **der Gesellschafter** bezogen hat)



Einkünfte aus Gewerbebetrieb beim Gesellschafter sind die Gewinnanteile und die genannten Vergütungen, wenn

1. die OHG, KG oder die andere **Gesellschaft gewerblich** ist und
2. es sich um eine OHG, KG oder um eine andere Gesellschaft handelt, bei der der **Gesellschafter Mitunternehmer** ist



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Einkünftequalifikation



A. Wann ist eine PersGes't gewerblich?



B. Gewerbliche Tätigkeit



C. Fiktionen der Gewerblichkeit





Kapitalgesellschaften
Einkünfte aus Gewerbebetrieb



Personengesellschaften
Einkünfte der Gesellschafter sind nur
gewerblich, wenn Tatbestandselemente
des § 15 EStG erfüllt sind



OHG



KG



grundsätzlich Vermutung auf Handelsgewerbe



§ 105 Abs. 2 HGB
§ 161 Abs. 2 HGB

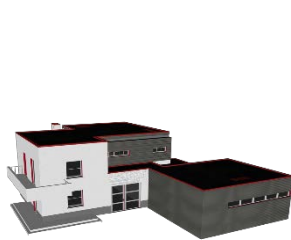


PersGes'ten, die auch nur eigenes Vermögen verwaltet, ist eine OHG bzw. KG, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist



keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern Überschusseinkünfte





AB KG

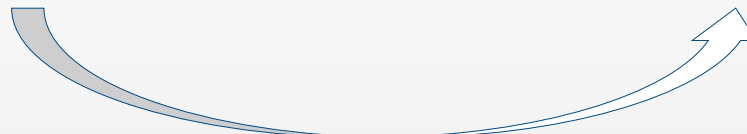
Einziger Geschäftszweck: Errichtung und anschließende Vermietung eines Mehrfamilienhauses in Dresden

verwaltet ausschließlich eigenes Vermögen

Gesellschafter

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG)

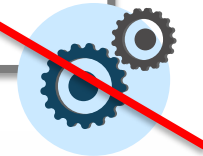




Einkünfte aus den von
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
EStG bezeichneten
Gesellschaften



nicht stets Einkünfte
aus Gewerbebetrieb



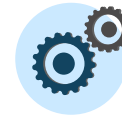
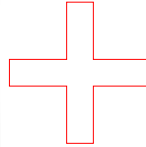
**nur wenn
Gesellschaft**



gewerblich tätig
(§ 15 Abs. 2 EStG)

gewerblich infiziert
(§ 15 Abs. 3 Nr. 1
EStG)

gewerblich geprägt
(§ 15 Abs. 3 Nr. 2
EStG)



“
als Gewerbebetrieb ... in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht
unternommene Tätigkeit einer offenen Handelsgesellschaft, einer
Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft [gilt],
wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1
ausübt (Seitwärtsinfektion) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des
Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht (Aufwärtsinfektion)
”



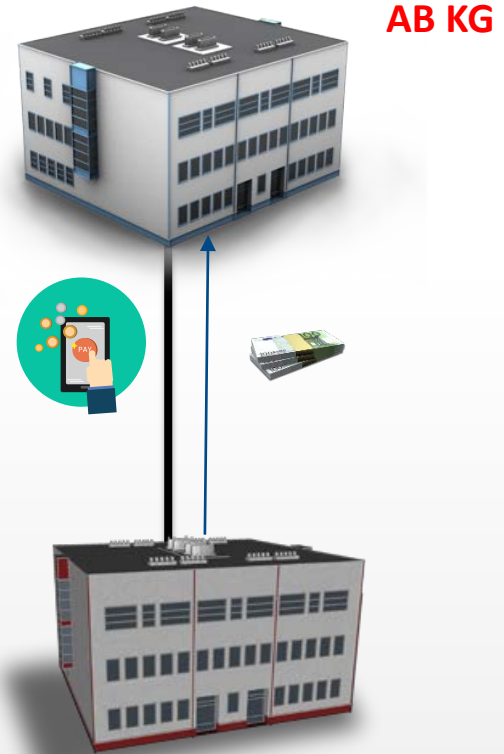
Anwendung der Seitwärtsinfektion

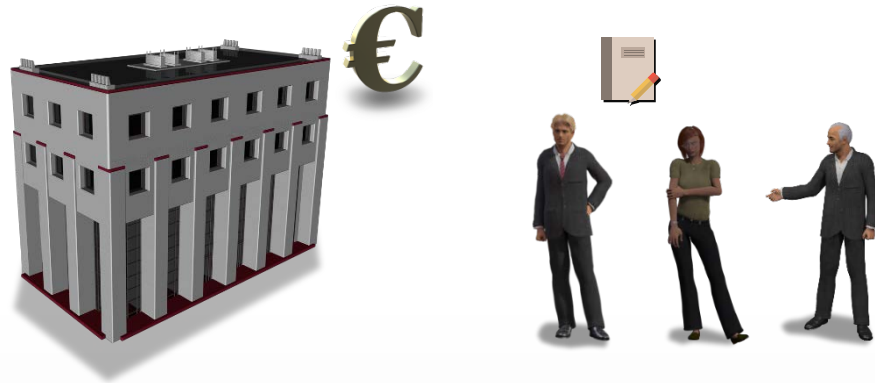
- vermögensverwaltend tätig
- zusätzlich wird ein Kiosk betrieben
- Tätigkeit gilt fortan durch Betreiben des Kiosks in vollem Umfang als gewerblich
- Nach neuerer Rechtsprechung: Bagatellgrenze (3 % der Gesamtnettoumsätze und € 24.500) für Nichtanwendung der Seitwärtsabfärberegulung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG



Anwendung der Aufwärtsinfektion

- vermögensverwaltend tätig
- zusätzlich an anderer gewerblicher PG beteiligt
- bezieht von dieser gewerbliche Einkünfte
 - Anwendung der sogenannten Aufwärtsinfektion
 - gilt nach höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ohne Anwendung einer Bagatellgrenze
 - Infektion strahlt nicht auf Gewerbesteuer aus





“ eine Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft) als Gewerbebetrieb eingestuft wird ”



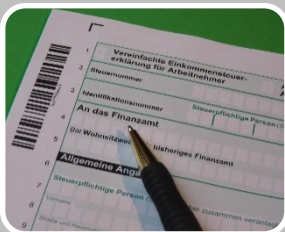
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ordnet die genannten Einkünfte den gewerblichen Einkünften zu, schließt aber nicht die Einkünftequalifizierung bei der Gesellschaft aus



Bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Vermögensverwaltung sind die genannten Einkünfte diesen Einkunftsarten zuzuordnen



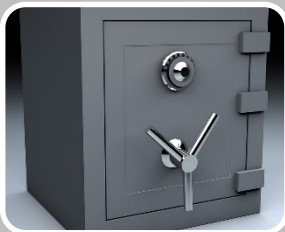
Die in § 15 Abs. 2 EStG vorgenommene Qualifikation der gewerblichen Tätigkeit und die dortige Abgrenzung von Land- und Forstwirtschaft und selbständiger Arbeit gilt also auch für die PersGes't



Beachte: Bei selbständig (3. Einkunftsart) tätigen PersGes'ten erfolgt eine entsprechende Zurechnung zu den Einkünften selbständiger Arbeit.



Beachte: Bei land- und forstwirtschaftlich (1. Einkunftsart) tätigen PersGes'ten erfolgt eine entsprechende Zurechnung zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft.



Aber: Bei vermögensverwaltenden PersGes'ten erfolgt, da ein entsprechender Gesetzesverweis fehlt, keine Umqualifizierung; § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht anwendbar





Welche Einkünfte vermittelt die Autohandel SGE GmbH & Co. KG ihren Gesellschaftern?

- Sofern gewerblich tätig: gewerbliche Einkünfte **§ 15 Abs. 2 EStG**
- Autohandel: Voraussetzungen für Gewerbebetrieb **§ 15 Abs. 2 EStG**
- Selbst wenn die KG keiner gewerblichen Tätigkeit nachgehen würde, läge eine gewerbliche Prägung nach **§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG** vor, da ausschließlich die Emil Weiß GmbH als Komplementärin zur Geschäftsführung befugt ist

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Mitunternehmerbegriff und die Folgen



A. Wer oder was ist ein Mitunternehmer?



B. Der Mitunternehmerbegriff als Typusbegriff



C. Folgen der Qualifikation als Mitunternehmer





Handels- und Gesellschaftsrecht
knüpft stets an die Gesellschafter-Stellung an



Beteiligte = **Gesellschafter**

Steuersubjekt = Mitunternehmer

nicht deckungsgleich

Ausnahmefälle:

Person ist Gesellschafter, aber nicht Mitunternehmer

Jemand kann Mitunternehmer sein, ohne an der Gesellschaft
als Gesellschafter beteiligt zu sein



Mitunternehmer ist



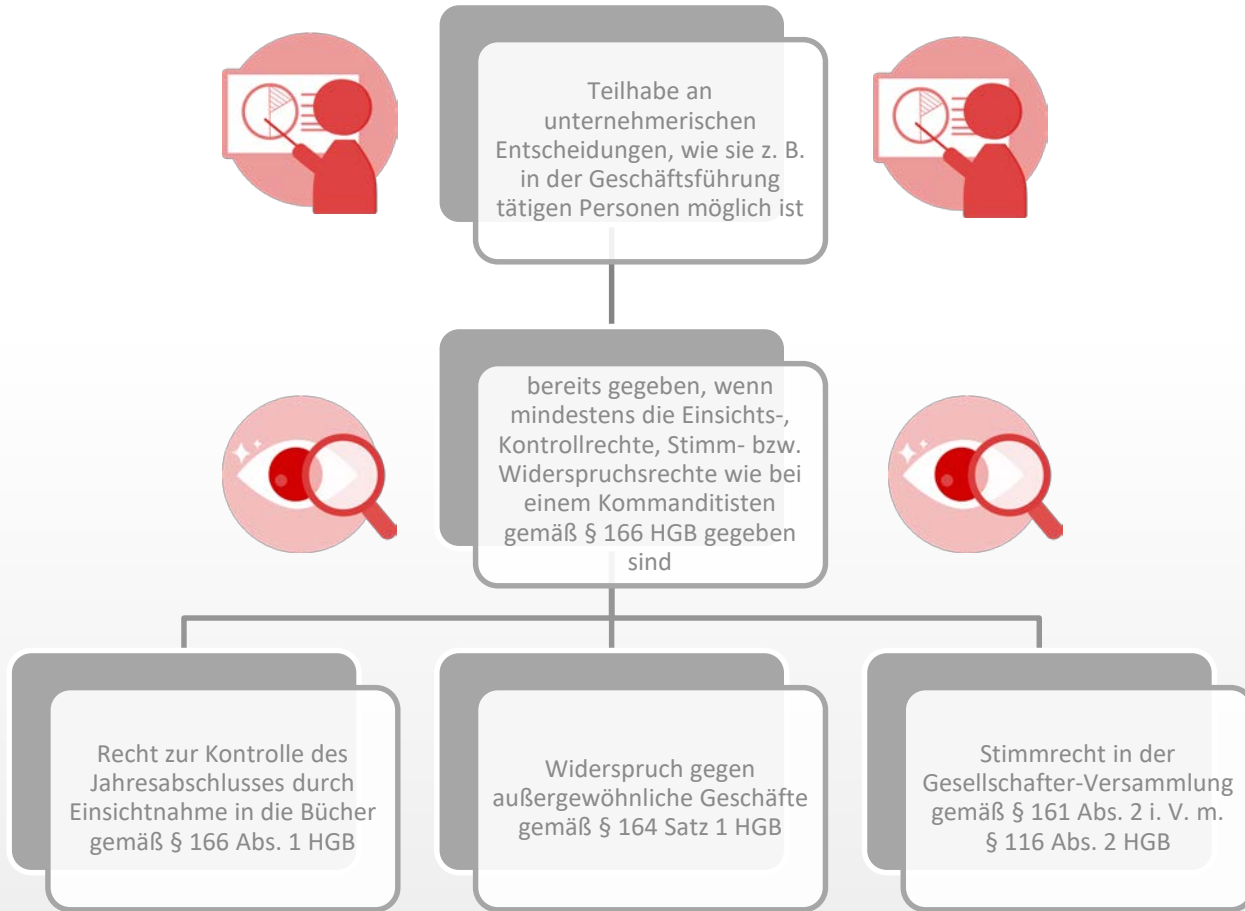
wer zusammen mit anderen Personen

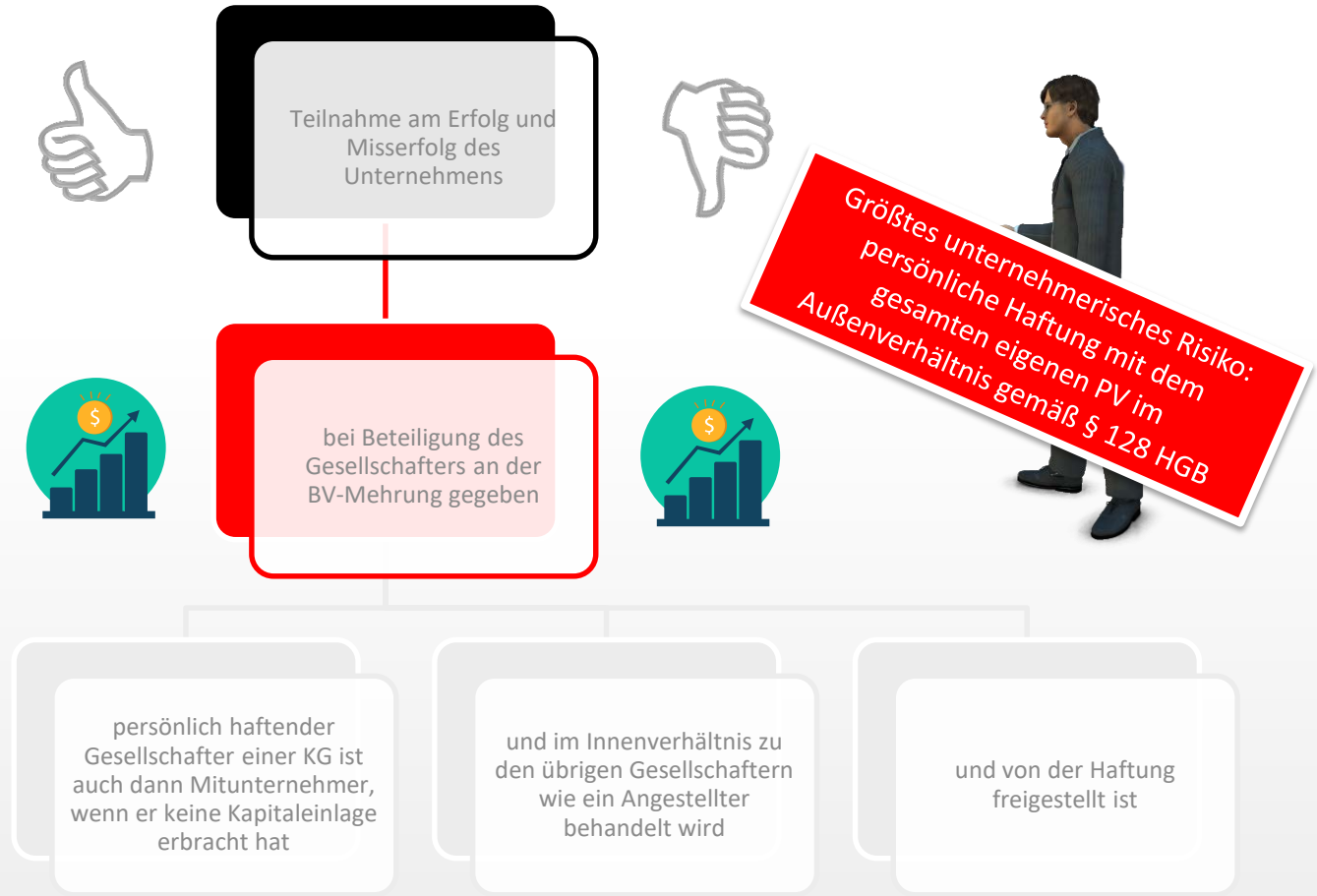
- Unternehmerinitiative (Mitunternehmer-Initiative) entfalten kann und
- Unternehmerrisiko (Mitunternehmer-Risiko) trägt

Beide Merkmale müssen vorliegen

- können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und sind daher bedingt kompensierbar









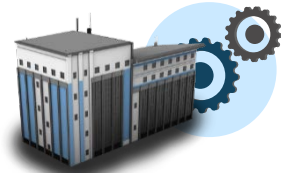
Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sind die Gesellschafter der Autohandel SGE GmbH & Co. KG als Mitunternehmer anzusehen?

- Grundsätzlich ist davon ausgehen, dass die Gesellschafter einer gewerblichen PersGes't im Normalfall als Mitunternehmer gelten
- Sabine Schwarz, Gabriel Weiß und die Elly Rot GmbH: Mitunternehmer
- ergibt sich auch aus dem Gesellschaftsvertrag, der dem handelsrechtlichen Regelstatut einer KG folgt
- Ehefrau des Herrn Weiß: keine Mitunternehmerin

Folgen der Qualifikation als Mitunternehmer



Bei gewerblichen PersGes'ten:
sämtliche Einkünfte, die
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG aufzählt,
werden Einkünften aus
Gewerbebetrieb zugerechnet



neben eigentlichem Gewinnanteil auch
sogenannte Sondervergütungen

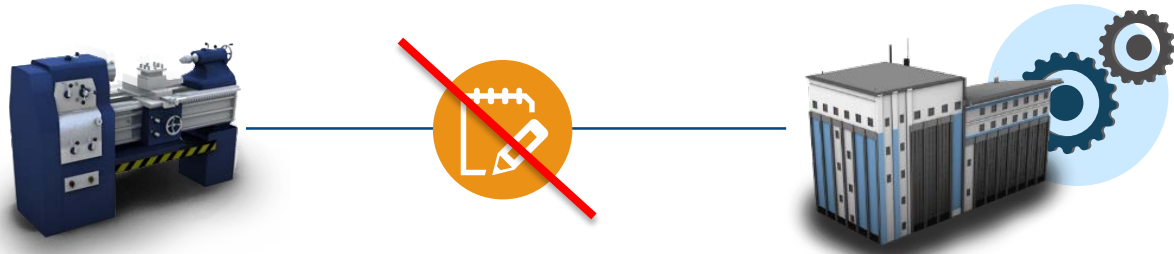


Wirtschaftsgüter, durch deren Einsatz
der Mitunternehmer gewerbliche
Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
EStG erzielt



dem Betriebsvermögen
(Sonderbetriebsvermögen) bei der
Mitunternehmerschaft zuzuordnen





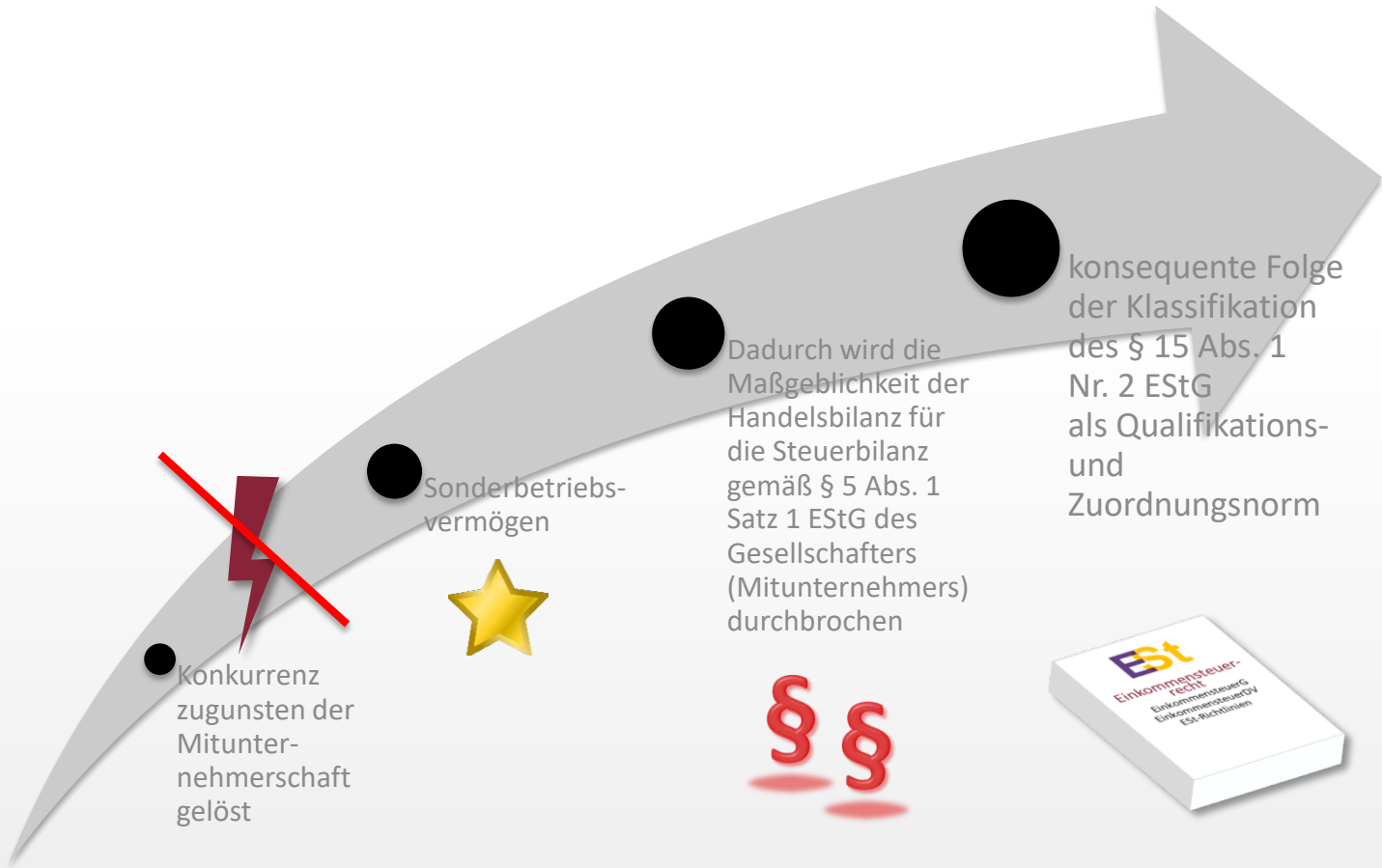
Nutzung eines WG durch die PersGes't, das zu einem Einzelgewerbe eines Gesellschafters (Mitunternehmers) gehört:
keine Veränderung an der Bilanzierung in der Handelsbilanz des Einzelgewerbes

Steuerlich: Bilanzierungskonkurrenz

- gehört einerseits zum **SBV des Gesellschafters**
- Andererseits zur **steuerlichen Einzel-BV des Gesellschafters**
 - ? grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ?



Folgen der Qualifikation als Mitunternehmer



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Kreis der betroffenen Leistungsbeziehungen



A. Welche Leistungsbeziehungen sind betroffen?



B. Unmittelbare Leistungen



C. Mittelbare Leistungen





1. Unmittelbare Leistung bei unmittelbarer Beteiligung

- § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ordnet neben dem Gewinnanteil auch Sondervergütungen, die ein Gesellschafter als Mitunternehmer von seiner PersGes't bezieht, den gewerblichen Einkünften zu





a) Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft

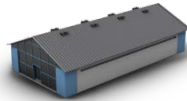
- Lohn und Gehalt, die originär unter § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG fallen
 - einschließlich etwaiger Arbeitgeberanteile zu den Sozialversicherungen
 - Einkünfte aus einer betrieblichen Altersversorgung im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG (z.B. Pensionszusage)
- Jede andere Tätigkeitsvergütung, die originär unter § 18 EStG fällt
 - z.B. Honorar für einen Architekten und Mitunternehmer einer gewerblichen PersGes't
- oder bereits originär unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fällt
 - (z.B. Vermittlungsprovisionen)



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Sind Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft zu erfassen?

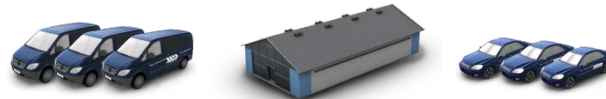
- Haftungsvergütung und Aufwandsersatz für die Geschäftsführung sind dem Sonderbetrieb der **Elly Rot GmbH** zuzuordnen und als gewerbliche Einkünfte auf Ebene der Mitunternehmerschaft zu qualifizieren



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

b) Vergütungen für die Hingabe von Darlehen, die originär unter § 20 Abs. 1 Nr. 4, 5, 7 oder 8 oder Abs. 2 EStG fallen

Sind Vergütungen für die Hingabe von Darlehen zu erfassen?

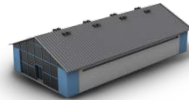
- Darlehen des **Sabine Schwarz** ist ihrem Sonderbetrieb bei der KG zuzuordnen
- Darlehenszinsen sind als gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG einzustufen



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß

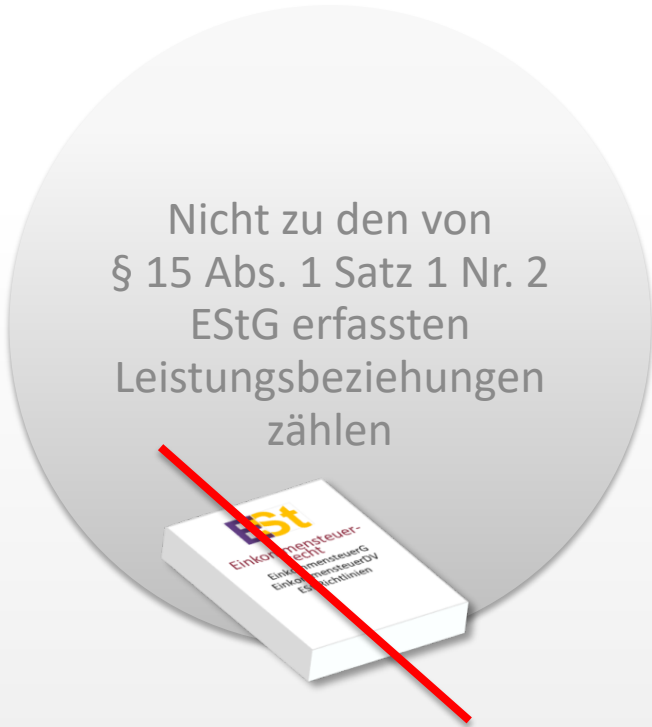


Elly Rot GmbH

- c) Vergütungen für die Überlassung von unbeweglichen und beweglichen, materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, aber auch Sachgesamtheiten, die originär unter § 21 EStG oder § 22 Nr. 3 EStG fallen

Sind Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zu erfassen?

- Mietzahlungen an **Gabriel Weiß** sind ebenfalls dem Sonderbetrieb bei der KG zuzuordnen
- Vermietetes Grundstück ist damit ebenfalls anteilig als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren



Nicht zu den von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfassten Leistungsbeziehungen zählen



Gewinne aus Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Mitunternehmers an die PersGes't



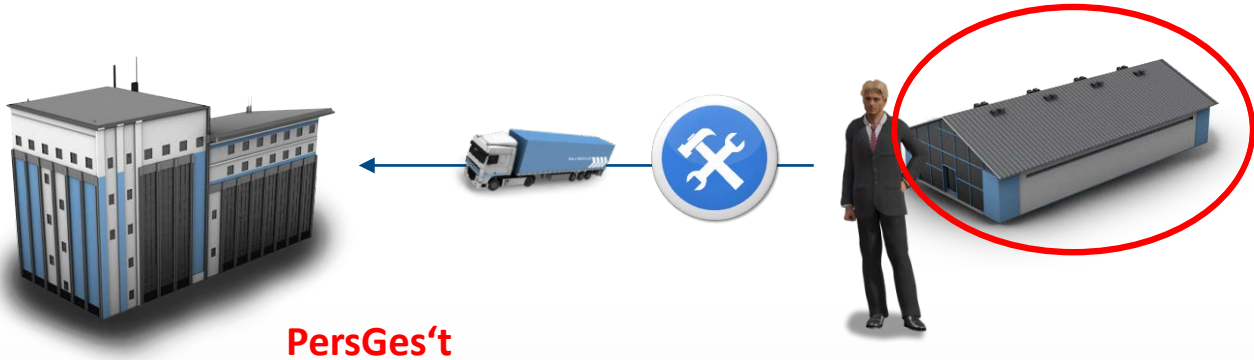
Es sei denn, es werden Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens veräußert



Eingeschlossen sind lediglich die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern in den Sonderbetrieben



Eine Veräußerung ist keine Nutzungsüberlassung



Mitunternehmer betreibt auch ein Einzelunternehmen und liefert Waren zu fremdüblichen Bedingungen an seine gewerbliche PersGes't

Gewinn fällt nicht im Sonderbetrieb bei der PersGes't, sondern im Einzelunternehmen des Gesellschafters an

Mitunternehmer erbringt im Rahmen seines Einzelunternehmens eine Dienstleistung zu fremdüblichen Bedingungen (z.B. Architektenleistung)

Dienstleistung wird durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst und dem Sonderbetrieb zugeordnet

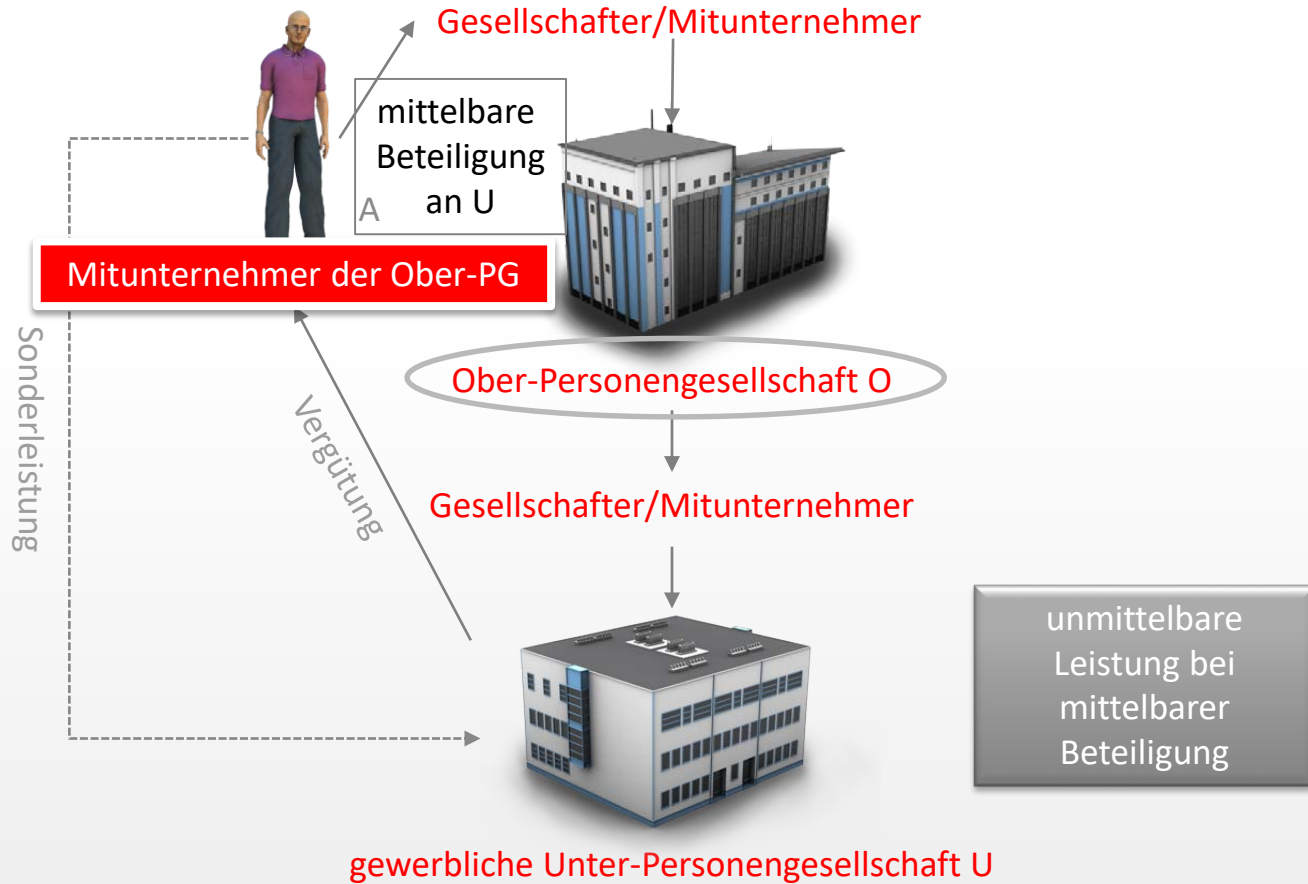


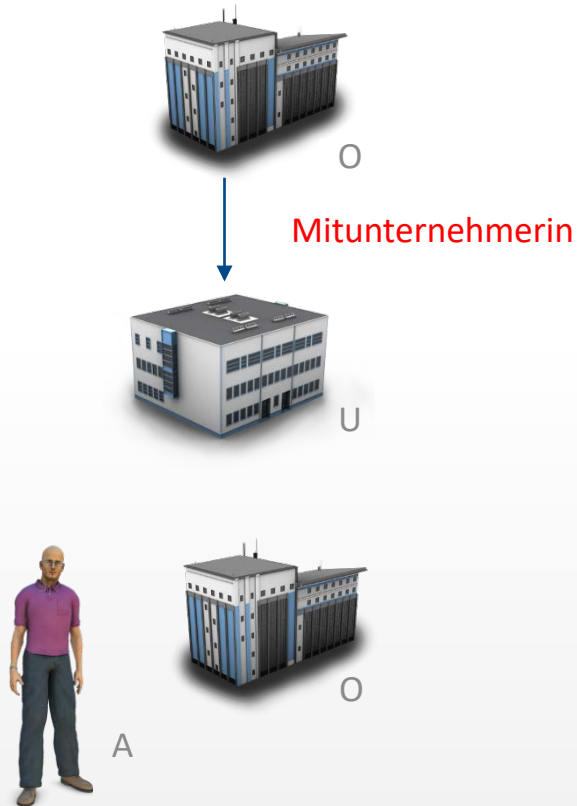
Doppelstöckige
Personengesellschaft



zu berücksichtigen: Regelung des
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

“
der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte
Gesellschafter [ist] dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter
gleich[gestellt]; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft
anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die
Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als
Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind,
an denen sie unmittelbar beteiligt sind.”

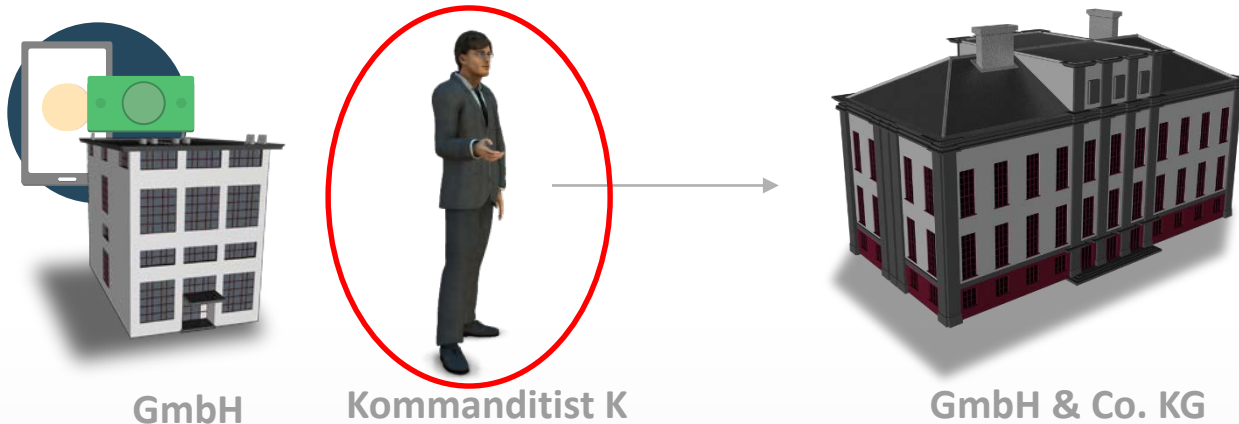




Obergesellschaft bleibt Mitunternehmerin der Untergesellschaft, d.h. sie fällt weiterhin unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, bezieht einen Gewinnanteil und kann Sondervergütungen erzielen

Die von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfassten Personen treten als fiktive Mitunternehmer hinzu

im Beispiel: der A zu den tatsächlichen Mitunternehmern



- Ferner: gewerbliche Sondervergütungen können bei einem (unmittelbaren) Mitunternehmer vorliegen, wenn er seine Leistung nur mittelbar erbringt

Beispiel: Kommanditist K (Mitunternehmer) führt im Auftrag der Komplementär-GmbH die Geschäfte der GmbH & KG

- Sofern die GmbH ausschließlich Komplementärin ohne eigene Geschäftstätigkeit ist, zählt das gesamte Gehalt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb des K

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Art der Einkünfteermittlung



A. Wie werden die Einkünfte ermittelt?



B. Einheit und Vielfalt?



C. Buchführungspflichten!





Einkünfteermittlungsart der Personengesellschaft

- Einkünfteermittlung im Gesamthandsbereich



bestimmt Einkünfteermittlung der gesamten Mitunternehmerschaft



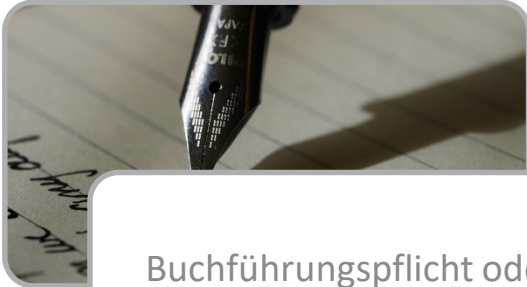
Einkünfte aus Gewerbebetrieb → nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG der **Gewinn**

zu ermitteln durch

- **Betriebsvermögensvergleich** (Bilanzierung) unter Beachtung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG)
- **Einnahmen-Überschussrechnung** nach § 4 Abs. 3 EStG, wenn der Steuerpflichtige keine Bücher führen muss und dies auch nicht freiwillig macht



Steuerliche Buchführungspflicht



Buchführungspflicht oder Bücher werden freiwillig geführt



Ermittlung des Gewinns bei Gewerbetreibenden durch Bilanzierung unter Beachtung der Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz

In den verbleibenden Fällen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG



Steuerliche Buchführungspflicht für die PG kann sich aus § 140 AO oder 141 AO ergeben





Steuerliche Buchführungspflicht

Derivativ nach § 140 AO

wenn handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 Abs. 1 HGB besteht



- gilt für Kaufleute, somit Einzelunternehmer, wenn sie ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 Abs. 2 HGB betreiben
- oder im Handelsregister eingetragen sind (§ 2 HGB)
- oder Handelsgesellschaften (§ 6 Abs. 1 HGB)



- OHG (§ 105 Abs. 1 HGB)
- KG (§ 161 Abs. 1 HGB)
- ...
- ...
- ...
- ...
- ...



Originär nach § 141 AO

bei Jahresumsatz 600.000 €

oder der Jahresgewinn 60.000 € übersteigt



600.000 €





Zum (steuerlichen) Betrieb einer PersGes't gehört ihr gesamtes steuerliches Betriebsvermögen und damit auch das Sonderbetriebsvermögen ihrer Gesellschafter

Buchführungspflicht der PersGes't für das Sonderbetriebsvermögen leitet sich damit ebenfalls aus § 141 AO ab

Sonderbilanzen (inkl. Sondergewinn- und Verlustrechnungen) sind von der PersGes't zu erstellen und nicht von den Gesellschaftern

Gewinnermittlungsarten



Tätigkeit der Personengesellschaft	Buchführungspflicht HGB	Buchführungspflicht Steuerrecht	Einkunftsart	einheitliche Einkünfteermittlung
gewerblich	§ 238 Abs. 1, § 6 Abs. 1 HGB	§ 140 AO	§ 15 EStG	§§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG
gewerblich (keine freiwillige HR-Eintragung)	keine	ggf. § 141 AO		§§ 5 Abs. 1, 4 Abs. 1 EStG
gewerblich (keine freiwillige HR-Eintragung)	keine	keine		§ 4 Abs. 3 EStG



Gewinnermittlungsarten



Tätigkeit der Personengesellschaft	Buchführungspflicht HGB	Buchführungspflicht Steuerrecht	Einkunftsart	einheitliche Einkünfteermittlung
LuF	§ 238 Abs. 1, § 6 Abs. 1 HGB	§ 140 AO	§ 13 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG
LuF (keine freiwillige HR-Eintragung)	keine	ggf. § 141 AO		§ 4 Abs. 1 EStG
LuF (keine freiwillige HR-Eintragung)	keine	keine		§ 4 Abs. 3 EStG, § 13 a EStG
freiberuflich	§ 238 Abs. 1 § 6 Abs. 1 HGB	§ 140 AO	§ 18 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG
	keine	keine		§ 4 Abs. 3 EStG
Vermögensverwaltung	§ 238 Abs. 1, § 6 Abs. 1 HGB	§ 140 AO	§ 20, 21, 22 Nr. 2 und 3 EStG	§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG: Überschuss der Einnahmen über Werbungskosten
				keine





Wie sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft zu ermitteln?

- Die Autohandel SGE GmbH & Co. KG als gewerblich tätige Personenhandelsgesellschaft ist nach § 238 Abs. 1, § 6 Abs. 1 HGB handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet
- Hieraus ergibt sich eine derivative Buchführungspflicht nach § 140 AO für steuerliche Zwecke



- Steuerliche Gewinnermittlung über Gesamthandvermögen erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG
- Art strahlt auf die Sonderbetriebe der Mitunternehmer aus
- Einkünfteermittlungsart im Bereich der Sonderbetriebe folgt der Gewinnermittlung des Betriebs der PersGes't

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Grundlagen der additive Gewinnermittlung





A. Additive Gewinnermittlung?

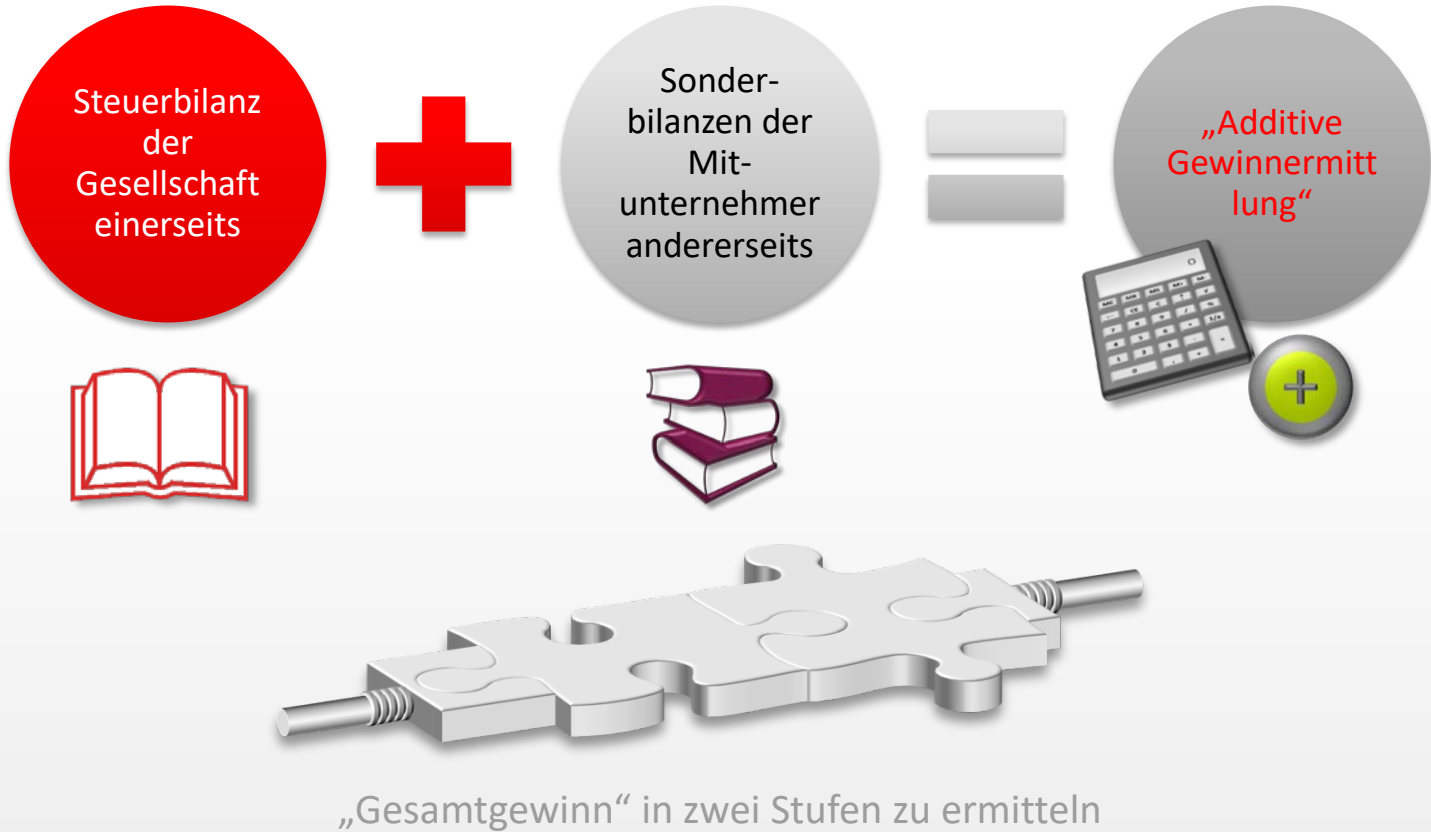


B. Die „erste Stufe“!



C. Die „zweite Stufe“!





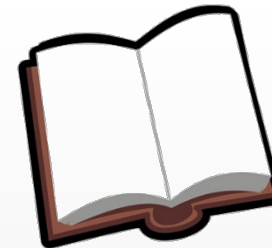
1. Stufe



In § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG
an erster Stelle genannter
Anteil am Gewinn oder
Verlust der Gesellschaft



aus der Handelsbilanz nach den
steuerrechtlichen Bilanzierungs- und
Bewertungsvorschriften abgeleiteten
Steuerbilanz der Gesellschaft



und des Ergebnisses einer **etwaigen
Ergänzungsbilanz** für den einzelnen
Mitunternehmer, in der Wertkorrekturen zu
den Ansätzen der Steuerbilanz der
Gesellschaft erfasst sind, zum Beispiel aus
individuellen AK



1. Stufe



Vertragliche Vereinbarungen über Verteilung des Gesamthandsgewinns: grundsätzlich auch steuerlich anzuerkennen



Bei PersGes'ten zwischen fremden Dritten wird wegen des Interessengegensatzes grundsätzlich von einer Angemessenheit der Gewinnverteilung ausgegangen



Für PersGes'ten zwischen Angehörigen gilt dies nicht: Gewinnverteilungsabreden sind wegen des fehlenden Interessengegensatzes steuerlich auf ihre Angemessenheit hin zu überprüfen



Sonderbilanzen



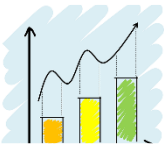
Aufwand und Ertrag der aktiven und passiven WG des dem einzelnen Mitunternehmer gehörigen Sonderbetriebsvermögen



die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG an zweiter Stelle genannten Sondervergütungen einschließlich nachträglicher Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG



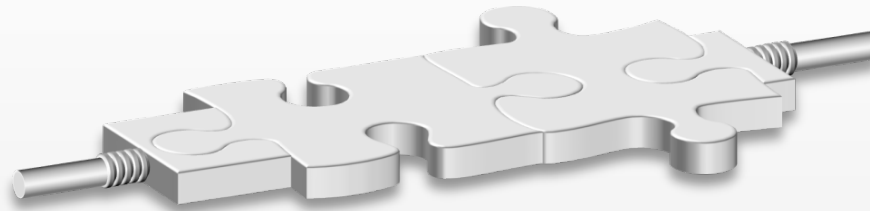
sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben



etwaige Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens



Bei Sonderbetriebsergebnissen: kommt nicht auf Gewinnverteilungsabreden an
➤ einem Gesellschafter (Mitunternehmer) individuell zuzurechnen



Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft: Addition beider Gewinnermittlungstufen
→ additive, zweistufige Gewinnermittlung





Handelsbilanz-Gewinn/-Verlust
+/- steuerbilanzielle Korrekturen
+/- außerbilanzielle Korrekturen
= Gewinn/Verlust **Hauptbilanz**
+/- Gewinn/Verlust aller **Ergänzungsbilanzen**
= Gewinn/Verlust Gesamthandsbereich
+/- Gewinn/Verlust aller **Sonderbilanzen**
= steuerlicher (Gesamt-)Gewinn/Verlust der PersG

1. Stufe

2. Stufe



Merke: Steuerlicher Gesamtgewinn stellt bei der Gewerbesteuer die Ausgangsgröße für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dar



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz

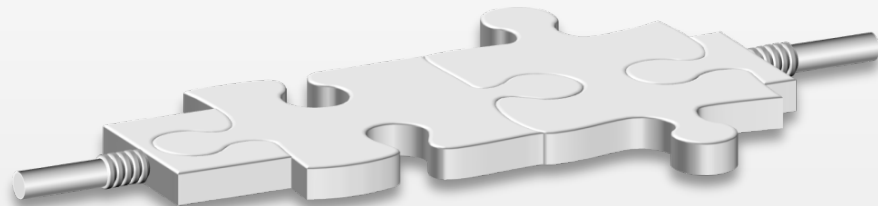


Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

- Es hat eine additive Gewinnermittlung zu erfolgen
- Neben dem steuerlichen Ergebnis der PersGes sind auch die Ergebnisse der etwaigen Sonderbilanzen der Mitunternehmer zu ermitteln
- Gesamtgewinn ist mittels Bilanzierung zu ermitteln





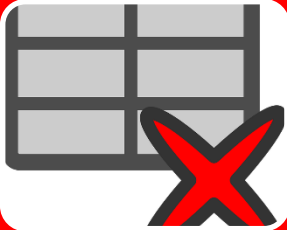
Bewertung von gegenseitigen Ansprüchen (Forderungen, Verbindlichkeiten) erfolgt spiegelbildlich; eine selbständige Bewertung im Sonderbetrieb scheidet demnach aus



Gewährung eines Darlehens durch einen Gesellschafter (Mitunternehmer) an seine PersGes't führt zu einer Verbindlichkeit, die in der Handelsbilanz und Steuerbilanz (GHB) der Gesellschaft zu bilanzieren ist



Darlehensforderung gehört zum SBV I des Gesellschafters (als Mitunternehmer)



Verbindlichkeit der PersGes't und Darlehensforderung des SBV I in einer (gedachten) Gesamtbilanz kompensieren sich vollständig und lösen sich damit auf



„Übrig“ bleibt eine Einlage des jeweiligen Mitunternehmers, die seinem steuerlichen Kapitalkonto zuzuordnen ist



Mitunternehmerdarlehen wird im Ergebnis wie steuerliches Eigenkapital behandelt



Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs:

auf diese Darlehensforderungen dürfen keine Wertberichtigungen im SBV I gebildet werden, wenn ein Ausfall der Forderung (teilweise) zu befürchten ist
Hintergrund: Vergleich mit dem Einzelgewerbetreibenden



Erst nach Liquidation der PersGes't zeigt sich, ob die Darlehensforderung des Gesellschafters (Mitunternehmers) ganz oder teilweise verloren ist





DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Gewinnermittlung im gesamthänderischen Kern





A. Gewinnermittlung der ersten Stufe



B. Betriebsvermögensvergleich: Gesamthandsvermögen



C. Gewinnermittlung der SGE GmbH & Co. KG





1. Gesamthandsvermögen

a) Grundlagen

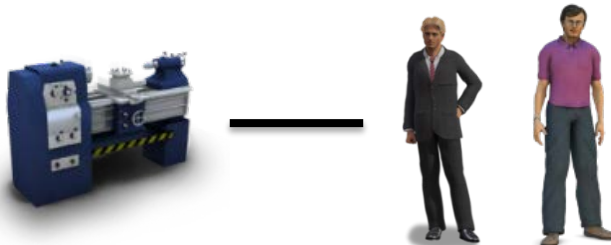
Handelsbilanz: PersGes't darf nur ihr eigenes GHV ausweisen

Wirtschaftliche Betrachtungsweise:

§§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 1, 246 HGB

§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, § 39 Abs. 2 AO

- Es sind auch diejenigen Wirtschaftsgüter auszuweisen, die nur im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft stehen



- Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Gesellschaftern gehören, dürfen nicht als GHV aktiviert werden
- gilt auch, wenn sie unmittelbar dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen





Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

- in der Handelsbilanz abgebildete GHV muss grundsätzlich auch in der Steuerbilanz der PersGes't ausgewiesen werden
- GHV ist grundsätzlich deren steuerliches Betriebsvermögen
- Gewillkürtes BV gibt es im steuerlichen GHV nicht

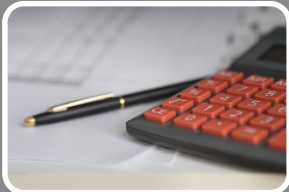




Aus Handelsbilanz abgeleitete und an steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften angepasste Steuerbilanz ist eine Bilanz der Gesellschaft



Wirtschaftsgüter sind einheitlich zu bewerten

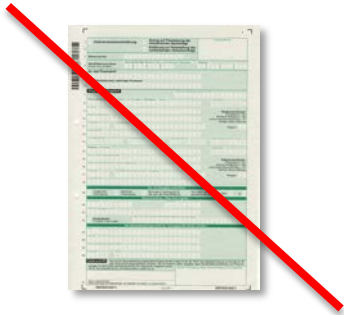


unterschiedliche Bewertung der auf einzelne Gesellschafter entfallene Anteile von Wirtschaftsgütern ist in der Gesamthandsbilanz ausgeschlossen

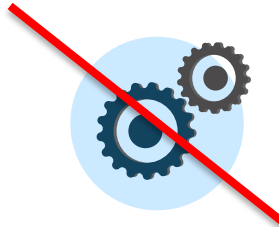
Gewinnermittlung auf der ersten Stufe



Handelsbilanzielles
GHV ist
ausnahmsweise kein
steuerliches GHV



wenn jeglicher betrieblicher
Zusammenhang zum Betrieb der PG
fehlt



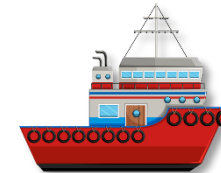
Wirtschaftsgüter des
handelsrechtlichen GHV werden
ausschließlich dauerhaft für private
Lebensführung eines oder mehrerer
Gesellschafter genutzt



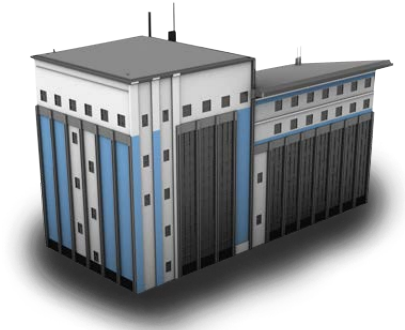
Wirtschaftsgüter bringen nur
Verluste



Es wird damit Liebhaberei betrieben



Gewinnermittlung auf der ersten Stufe



AB-OHG



von Gesellschafter A
unentgeltlich bewohnt



Einfamilienhaus
im Gesellschafts-Vermögen



Gesellschafts-Vermögen der
OHG und damit in der
Handelsbilanz zu erfassen,
nicht aber in der
steuerlichen
Gesamthandsbilanz





b) Anwendung auf den Sachverhalt

Gewinnermittlung bei Buchführungspflicht durch Betriebsvermögensvergleich des Gesamthandsvermögens



1.
Übernahme handelsrechtlicher
Wertansätze in die
Steuerbilanz;
Maßgeblichkeitsprinzip

2.
Modifizierung Ansätze und
Bewertungen in
Gesamthandsbilanz,
soweit steuerliche den
handelsrechtlichen
Bilanzierungsvorschriften
entgegenstehen; wahlweise
gesonderte Steuerbilanz



3.
Außerbilanzielle
Hinzurechnung/Kürzung
nichtabziehbarer
Betriebsausgaben bzw.
steuerfreier Einnahmen



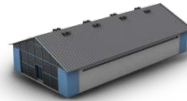
4.
Erstellung Ergänzungsbilanzen
für einzelne Gesellschafter,
wenn steuerliche Wertansätze
in Gesamthandsbilanz von den
für die Besteuerung des
einzelnen Gesellschafters
notwendigen Wertansätzen
abweichen



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Wie hoch ist der Steuerbilanzgewinn?

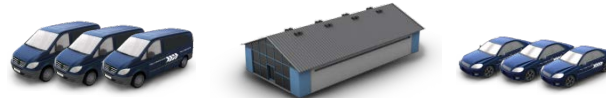
- Der Steuerbilanzgewinn setzt sich zusammen aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss und der Veränderung des steuerlichen Mehrkapitals

Ausgangspunkt ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss in Höhe von:

EUR 1.402.294,90



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



1. Selbsterstellte Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- Handelsbilanz zum 31.12.X1: Gebrauch Wahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB
- Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens mit EUR 80.000
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 5 Jahre
- Ansatzverbot in Steuerbilanz
 - steuerliches Minderkapital EUR 80.000 bzw. EUR 64.000





Autohandel SGE GmbH & Co. KG

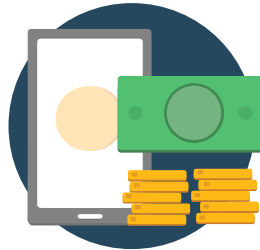


2. Sonstige Rückstellungen

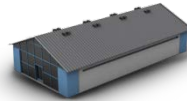
- divergierende Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts
 - steuerliches Mehrkapital in Höhe von EUR 400.000 (EUR 350.000) zum 31.12.X1 (31.12.X2)



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



80.000 €



400.000 €

3. Zusammenfassung

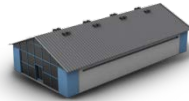
- **Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.X1**
 - erfasst im sogenannten „Steuerlichen Ausgleichsposten“ in Höhe von **EUR 320.000** als steuerliches Mehrkapital
- Unter Berücksichtigung der steuerlichen Informationen beläuft sich der „Steuerliche Ausgleichsposten“ zum 31.12.X2 auf **EUR 286.000**
- Hieraus resultiert ein steuerliches Minderergebnis in Höhe von **EUR 34.000**



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Welche außerbilanzielle Korrekturen sind vorzunehmen?

- Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG: keine Betriebsausgabe
 - mindert weder ihre eigene noch die Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer
 - Erfolgswirkungen der Gewerbesteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren



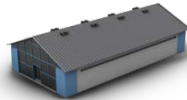
- Gewerbesteueraufwand: EUR 297.705,10 (siehe Jahresabschluss)



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Welche außerbilanzielle Korrekturen sind vorzunehmen?

- Beteiligungserträgen in Höhe von EUR 30.000 der EF-GmbH
 - Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 EStG (40 %) – Schwarz/Weiß
 - Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1, 5 KStG (95 %) - Rot



	Summe	Sabine Schwarz	Gabriel Weiß	Elly Rot GmbH
Dividenden	100,00%	33,33%	33,33%	33,33%
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	30.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1 KStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	-10.000,00
+/- na Betriebsausgaben, § 8b Abs. 5 KStG	-10.000,00			
= steuerpflichtiger Anteil	500,00	6.000,00	6.000,00	500,00
	12.500,00			



Wie hoch sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf Ebene der Gesamthand?

	Summe 100,00%	Sabine Schwarz 33,33%	Gabriel Weiß 33,33%	Elly Rot GmbH 33,33%
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	1.402.294,90	467.431,63	467.431,63	467.431,63
+/- Steuerbilanzielle Anpassungen	-34.000,00	-11.333,33	-11.333,33	-11.333,33
= <u>Steuerbilanzgewinn</u>	<u>1.368.294,90</u>	<u>456.098,30</u>	<u>456.098,30</u>	<u>456.098,30</u>
+/- Gewerbesteueraufwand, § 5 Abs. 4b EStG	297.705,10	99.235,03	99.235,03	99.235,03
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1, 5 KStG	-9.500,00			-9.500,00
Außerbilanzielle Anpassungen				
= <u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesamthand</u>	<u>1.648.500,00</u>	<u>551.333,33</u>	<u>551.333,33</u>	<u>545.833,33</u>



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Der Sonderbetrieb der Mitunternehmer





A. Gewinnermittlung der zweiten Stufe



B. Das Betriebsvermögen des Mitunternehmers



C. Die Sonderbilanz des Mitunternehmers





2. Sonderbetriebsvermögen

Gegenstand der Sonderbilanzen: „SBV“ der einzelnen Gesellschafter





In den Sonderbilanzen werden somit erfasst:



Aktive und passive Wirtschaftsgüter des SBV des einzelnen Mitunternehmers, einschließlich der Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG



Andere Sonder-Betriebseinnahmen und -ausgaben des einzelnen Gesellschafters, die ihre Ursache in der Beteiligung an der PG oder im SBV haben

Sonderbetriebsvermögen



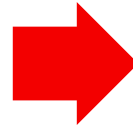
Wirtschaftsgüter, die Betrieb der PG
oder Beteiligung dienen



bleiben trotzdem zivilrechtliches
Eigentum des Gesellschafters selbst



Gehört Gegenstand zu einem
Einzelgewerbe des Gesellschafters

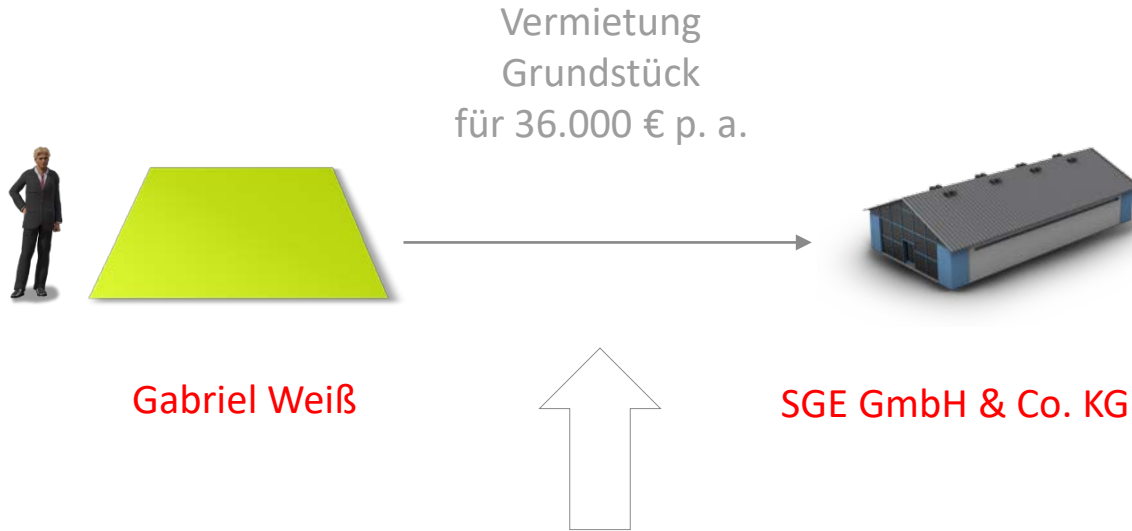


wird weiterhin in der Handelsbilanz
des Einzelunternehmers bilanziert



- Für ertragssteuerliche Zwecke entsteht daraus jedoch das SBV des jeweiligen Gesellschafters
- Es gehört damit zum steuerlichen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, allerdings nicht zu deren GHV

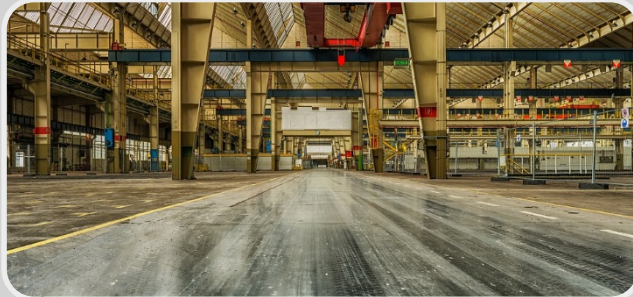




Steuerliches BV der Mitunternehmerschaft

SBV I von Gabriel Weiß, nicht GHV





SBV I

Wirtschaftsgüter, die unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt werden

- Unerheblich, auf welcher rechtlichen Grundlage die Überlassung erfolgt

SBV II

Wirtschaftsgüter, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung eines Mitunternehmers an der PG stehen



Sabine Schwarz

gewerblich tätige KG



Verbindlichkeit gehört
zum negativen SBV II der
Sabine Schwarz

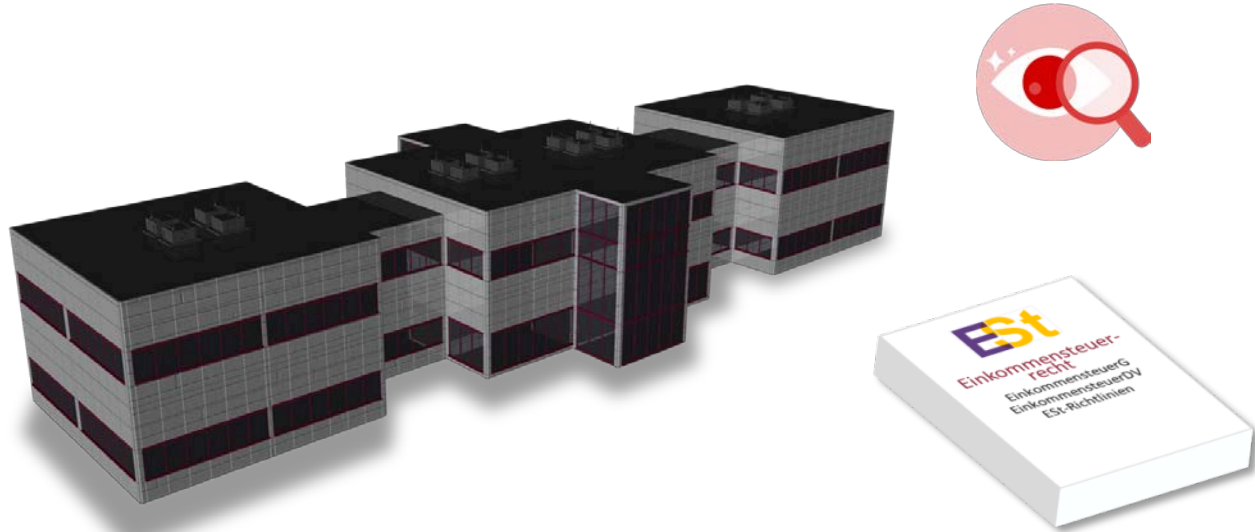




b) Anwendung auf den Sachverhalt

Gewinnermittlung im Sonderbetrieb erfolgt nach den gleichen Regeln wie die Gewinnermittlung für die Gesellschaft

- bei einer buchführenden, gewerblichen PersGes't nach § 5 Abs. 1 EStG
- ansonsten nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 EStG





Bei Buchführungspflicht der gewerblichen PG

Gewinnermittlung erfolgt durch Betriebsvermögensvergleich des Sonderbetriebsvermögens



1.

Erstellung einer gesonderten steuerlichen Sonder-Bilanz (nebst Sonder-GuV)



2.

Außerbilanzielle Hinzurechnung/Kürzung nichtabziehbarer Betriebsausgaben bzw. steuerfreier Einnahmen



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Gewinnermittlung im Sonderbetrieb





A. Wie werden die Einkünfte im Sonderbetrieb ermittelt?



B. Betriebsvermögensvergleich: Sonderbetriebsvermögen



C. Sonderbetriebe bei der SGE GmbH & Co. KG





Autohandel SGE GmbH & Co. KG

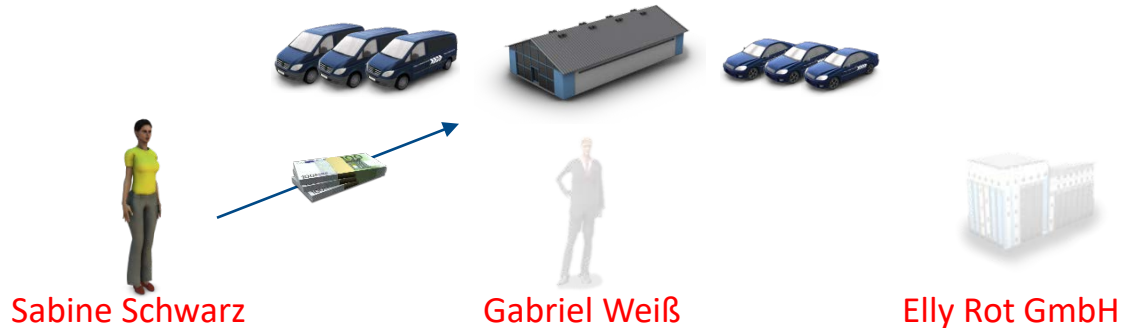


Wie hoch ist der jeweilige Sonderbilanzgewinn der Mitunternehmer Schwarz, Weiß und Rot?

- Hierfür bedarf es einer Ermittlung (Ansatz und Bewertung) des jeweiligen Sonderbetriebsvermögens



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



a) Darlehensvertrag

- Schwarz gewährt der KG am 01.07.X1 ein Darlehen zu üblichen Konditionen über EUR 1.000.000, Zinssatz 4 %. Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen.
- Dem Sonderbetrieb von Frau Schwarz ist das an die KG gewährte Darlehen als Forderung zuzuordnen, das der korrespondierenden Bilanzierung folgt
- daraus resultierende Zinserträge: als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen (Entnahmen EUR 40.000 an Zinserträge EUR 40.000)



b) Finanzierungskosten

- hat zur Finanzierung seiner Kommanditeinlage und weiterer Einlagen ein Darlehen über EUR 200.000 aufgenommen. Die Zinsen pro Geschäftsjahr belaufen sich auf EUR 10.000. Keine Tilgung
- Bankverbindlichkeit: negatives SBV II, im Zusammenhang mit Beteiligung an der PersGes
- Zinsaufwendungen qualifizieren als Sonderbetriebsausgaben (Zinsaufwand EUR 10.000 an Einlagen EUR 10.000)



Sonderbilanz Sabine Schwarz bei der Autohandel SGE GmbH & Co. KG zum 31.12.X2

AKTIVA

PASSIVA

	31.12.X2	31.12.X1		31.12.X2	31.12.X1
A. Anlagevermögen			A. Sonderkapital		
I. Finanzanlagen			I. Sonderkapital 1.1.	800.000	0
1. Forderung ggü. SGE KG	1.000.000	1.000.000	II. Entnahmen	-40.000	-220.000
			III. Einlagen	10.000	1.010.000
			IV. Sonderbetriebsergebnis	30.000	10.000
			VI. Sonderkapital 31.12	800.000	800.000
			B. Rückstellungen		
			1. Sonstige Rückstellungen		
			C. Verbindlichkeiten		
			1. Verb. ggü. Kreditinstituten	200.000	200.000
	<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.000.000</u>

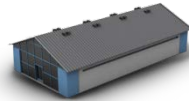




Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Sonderbetriebsergebnis Sabine Schwarz

- Sonderbetriebsergebnis der Sonderbilanz beträgt EUR 30.000





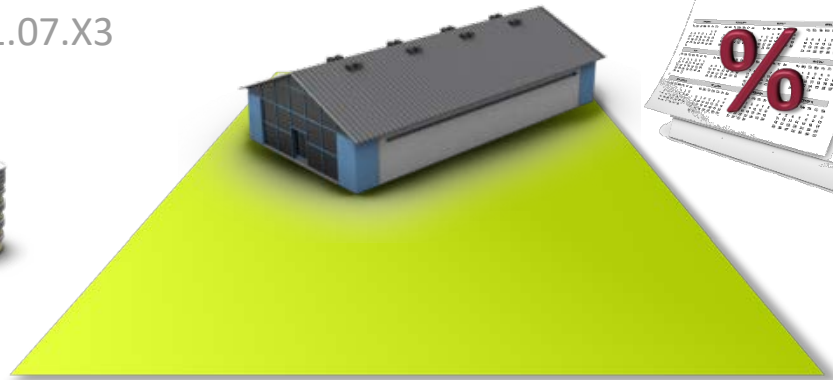
a) Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die KG. Die Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen
- Anschaffungskosten zum 1.07.X2 belaufen sich auf EUR 920.000
- Hiervon entfallen EUR 120.000 auf den Grund und Boden



b) Finanzierung des Grundstücks:

- Ehegatten nehmen gemeinsam am 1.07.X2 Darlehen über EUR 600.000 auf, Restbetrag (EUR 320.000) aus eigenen Mitteln
- Bei Auszahlung des Darlehens: Disagio von 5% (EUR 30.000) wird einbehalten
- Zinssatz: 7 % und auf fünf Jahre festgeschrieben
- Darlehen ist in den ersten fünf Jahren tilgungsfrei
- Zinsen (EUR 42.000 p.a.) sind jährlich zu entrichten
- Erstmalige Zahlung zum 1.07.X3





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sonderbetriebsergebnis Gabriel Weiß

- Grundstück gehört nur zu 50 % Mitunternehmer Herrn Weiß, daher nur zur Hälfte als notwendiges Sonderbetriebsvermögen auszuweisen
- damit verbundene Verbindlichkeit ist nur zu 50 % als negatives SBV auszuweisen

Buchungssätze zum 1.07.X2

Grund und Boden EUR 60.000	an	Verbindl. ggü. Kreditinsituten EUR 300.000
Gebäude EUR 400.000	an	Einlagen EUR 175.000
ARAP EUR 15.000		



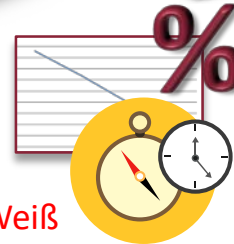
Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

- Die Mieteinnahmen sind anteilig als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen
 - Mieterträge sind zudem als Entnahmen zu erfassen, da eine Abwicklung über das private Bankkonto erfolgt.
 - Entnahmen EUR 18.000 an Mieterträge EUR 18.000
- Herr Weiß hat das Gebäude linear nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 mit 3 % abzuschreiben
 - Im Jahr X2: zeitanteilige AfA für sechs Monate (AfA EUR 6.000 an Gebäude EUR 6.000)



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH



- Bezüglich der in X2 entstandenen – aber noch nicht gezahlten Zinsen – ist eine sonstige Verbindlichkeit zu passivieren (Zinsaufwand EUR 10.500 an Verb. ggü. KI Zinsen EUR 10.500)
- als ARAP aktiviertes Disagio (fiktive Zinsvorauszahlung): über Zeitraum der Zinsfestschreibung von 5 Jahren aufzulösen (Zinsaufwand EUR 1.500 an ARAP EUR 1.500)



b) Laufende Aufwendungen und Kleinreparatur

- Kleinreparatur am 27.12.X2: Ehegatten Weiß erhielten am 29.12.X2 eine Rechnung über EUR 500, die sie am 18.01.X3 von ihrem privaten Bankkonto überwiesen
- laufende Grundstücksaufwendungen: monatlich EUR 200, die vom privaten Bankkonto der Ehegatten bezahlt werden





Autohandel SGE GmbH & Co. KG

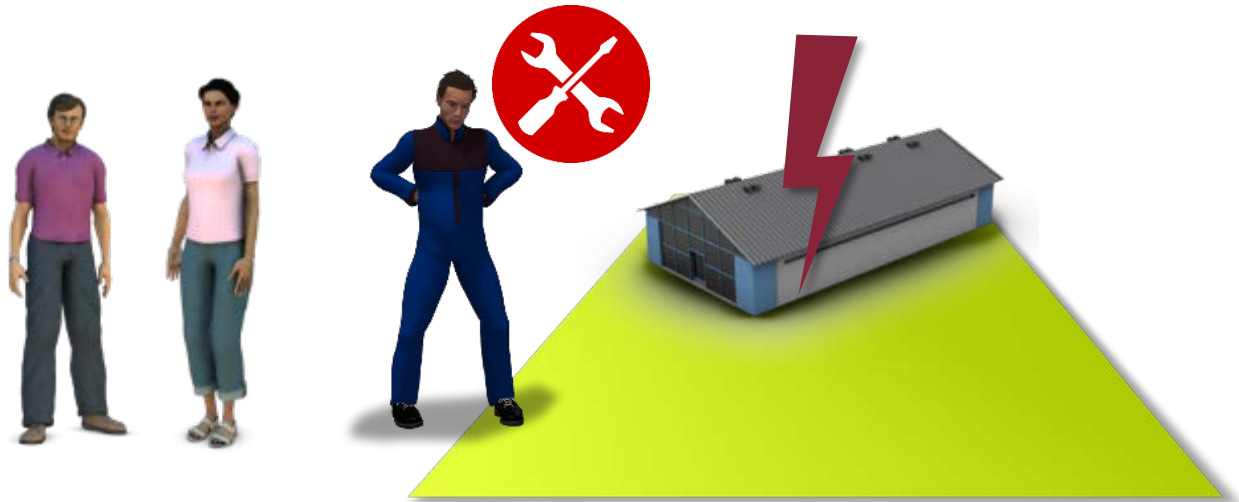


- laufende Grundstücksaufwendungen sind zudem als Einlagen zu erfassen, da eine Abwicklung über das private Bankkonto erfolgt (sbA EUR 600 an Einlage EUR 600)
- Für die durchgeführte Reparatur ist eine sonstige Verbindlichkeit zu passivieren, da es nicht auf den Zahlungszeitpunkt ankommt (Reparaturaufwand EUR 250 an sonstige Verbindlichkeiten EUR 250)



b) Unterlassene Instandhaltung

- Dezember X2: Schaden am Gebäude
- Ehegatten Weiß beauftragen im selben Monat einen Handwerker, der die Reparatur in der Zeit vom 10.02.X3 bis zum 15.02.X3 durchführen wird
- Kosten: EUR 10.000
- Reparatur wird zum vereinbarten Preis im Februar X3 durchgeführt





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

- Für im Geschäftsjahr X2 unterlassene Instandhaltung, die im Geschäftsjahr X3 innerhalb von 3 Monaten nachgeholt wird: nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB i.V.m. R 5.7 Abs. 1 EStR ist eine Rückstellung zu bilden (Instandhaltungsaufwand EUR 5.000 an Sonstige Rückstellungen EUR 5.000)



Sonderbilanz Gabriel Weiß bei der Autohandel SGE GmbH & Co. KG zum 31.12.X2

AKTIVA

PASSIVA

		31.12.X2	1.07.X2			31.12.X2	1.07.X2	
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>II. Sachanlagen</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Grund und Boden</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Gebäude</p> <p>III. Finanzanlagen</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Forderung ggü. SGE KG</p> <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <p>II. Forderungen und sonstige VG</p> <p>C. ARAP</p>		467.500	475.000		<p>A. Sonderkapital</p> <p>I. Sonderkapital 1.7</p> <p>II. Entnahmen</p> <p>III. Einlagen</p> <p>IV. Sonderbetriebsergebnis</p> <p>VI. Sonderkapital 31.12</p> <p>B. Rückstellungen</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Sonstige Rückstellungen</p> <p>C. Verbindlichkeiten</p> <p style="padding-left: 20px;">1. Verb. ggü. Kreditinstituten</p> <p style="padding-left: 20px;">2. Verb. Ggü Kreditinstituten Zinsen</p> <p style="padding-left: 20px;">3. sonstige Verbindlichkeiten</p>		467.500	475.000





Haftungsvergütung und Aufwandsersatz

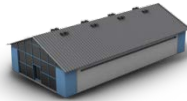
- Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags:
Elly Rot GmbH erhält eine Haftungsvergütung EUR 10.000 in X2
- Nach § 5 Abs. 1 Satz 2 des Gesellschaftsvertrags:
Elly Rot GmbH erhält Ersatz der Aufwendungen, die ihr durch ihre Tätigkeit als Geschäftsführerin entstehen. Für ihren Fremdgeschäftsführer D entstehen Aufwendungen in Höhe von EUR 120.000
- Zuordnung zum Sonderbetrieb



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Sonderbetriebsergebnis Elly Rot GmbH

- Bankkonto wird nicht dem Sonderbetrieb zugerechnet
- Entnahmebuchung
(Entnahme EUR 10.000 an Erträge aus Haftungsübernahme EUR 10.000 und Entnahme EUR 120.000 an Erträge aus Geschäftsführertätigkeit EUR 120.000)
- Auslagen für Geschäftsführer: Sonderbetriebsausgaben, spiegelbildlich als Einlage zu erfassen
(Personalaufwand GF-Gehalt EUR 120.000 an Einlage EUR 120.000)
- Sonderbetriebsergebnis: EUR 10.000



Sonderbilanz Elly Rot GmbH bei der Autohandel SGE GmbH & Co. KG zum 31.12.X2

AKTIVA

PASSIVA

	31.12.X2	31.12.X1		31.12.X2	31.12.X1
A. Anlagevermögen			A. Sonderkapital		
I. Immaterielle Vermögensgegenstände			I. Sonderkapital 1.1.	0	0
1. Selbst geschaffene gewerbl. Schutzrecht u. ähnliche Rechte und Werte			II. Entnahmen	-130.000	-130.000
II. Sachanlagen			III. Einlagen	120.000	120.000
1. Grundstücke			IV. Sonderbetriebsergebnis	10.000	10.000
2. Technische Anlagen und Maschinen			VI. Sonderkapital 31.12	0	0
3. Betriebs- und Geschäftsausstattung			B. Rückstellungen		
III. Finanzanlagen			1. Sonstige Rückstellungen		
1. Forderung ggü. SGE KG			C. Verbindlichkeiten		
B. Umlaufvermögen			1. Verb. ggü. Kreditinstituten		
I. Vorräte			2. Verb. aus Lief./Leistungen		
II. Forderungen und sonstige VG			3. Verb. ggü. Gesellschaftern		
	0	0		0	0





GuE-Erklärung
Ergebnisse der additiven
Gewinnermittlung sind
zu übernehmen

- neben
Gesamthandsgewinn auch
Gewinn aus jeweiligen
Sonderbilanzen der
Gesellschafter



nicht nur
Gewinnfeststellungs-
verfahren



sondern einheitliches
Verfahren zur
gemeinschaftlichen
Feststellung der
Einkünfte der
Gesellschafter





Wie hoch sind die gesondert und einheitlich ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb?

- Zusammenfassung der Ergebnisse der beiden Stufen der additiven Gewinnermittlung

Welche weiteren Informationen werden gesondert und einheitlich festgestellt?

- betrifft Informationen für Einkommensteuer/Körperschaftsteuer der Mitunternehmer
- So werden nachrichtlich die anrechenbaren Steuern und der Gewerbesteuermessbetrag festgestellt





	Summe 100,00%	Sabine Schwarz 33,33%	Gabriel Weiß 33,33%	Elly Rot GmbH 33,33%
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	1.402.294,90	467.431,63	467.431,63	467.431,63
+/- Steuerbilanzielle Anpassungen	<u>-34.000,00</u>	<u>-11.333,33</u>	<u>-11.333,33</u>	<u>-11.333,33</u>
= Steuerbilanzgewinn	<u>1.368.294,90</u>	<u>456.098,30</u>	<u>456.098,30</u>	<u>456.098,30</u>
+/- Gewerbesteueraufwand, § 5 Abs. 4b EStG	297.705,10	99.235,03	99.235,03	99.235,03
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1, 5 KStG	-9.500,00			-9.500,00
Außerbilanzielle Anpassungen				
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesamthand	<u>1.648.500,00</u>	<u>551.333,33</u>	<u>551.333,33</u>	<u>545.833,33</u>
+ Sonderbilanzergebnisse	<u>34.150,00</u>	<u>30.000,00</u>	<u>-5.850,00</u>	<u>10.000,00</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	<u>1.682.650,00</u>	<u>581.333,33</u>	<u>545.483,33</u>	<u>555.833,33</u>

Nachrichtlich festgestellt:

Gewerbesteuermessbetrag	?	?	?	?
anrechenbare Kapitalertragsteuer	7.500,00	2.500,00	2.500,00	2.500,00
anrechenbarer Solz	412,50	137,50	137,50	137,50
Dividenden	30.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00



DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Grundlagen zur Ergänzungsbilanz





A. Die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften



B. Anwendungsfall zur Ergänzungsbilanz



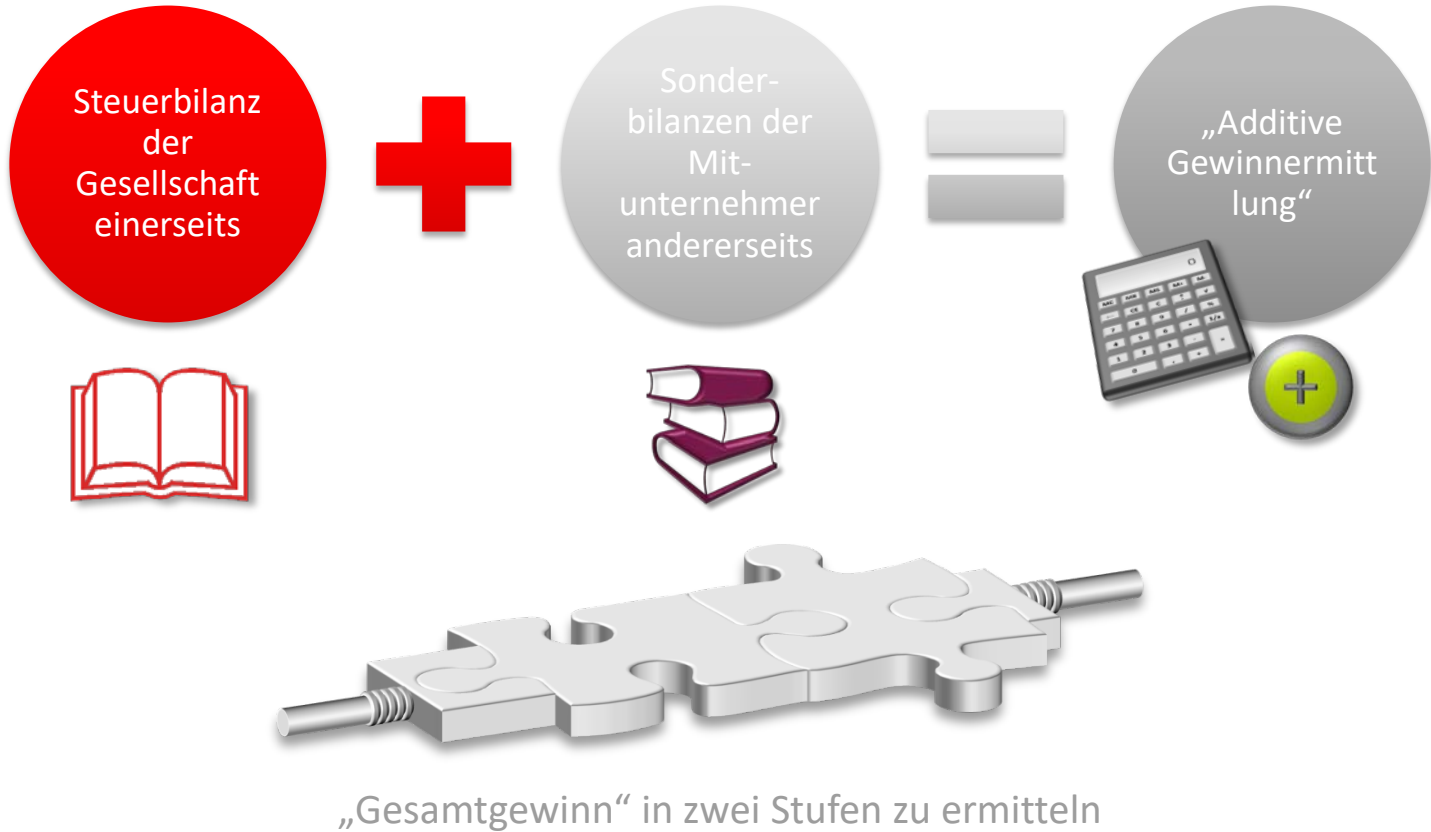


A. Die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften



B. Anwendungsfall zur Ergänzungsbilanz



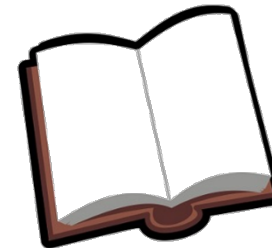


„Gesamtgewinn“ in zwei Stufen zu ermitteln

1. Stufe



In § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG
an erster Stelle genannter
Anteil am Gewinn oder
Verlust der Gesellschaft



aus der Handelsbilanz nach den
steuerrechtlichen Bilanzierungs- und
Bewertungsvorschriften abgeleiteten
Steuerbilanz der Gesellschaft

und des Ergebnisses einer **etwaigen
Ergänzungsbilanz** für den einzelnen
Mitunternehmer, in der Wertkorrekturen zu
den Ansätzen der Steuerbilanz der
Gesellschaft erfasst sind, zum Beispiel aus
individuellen AK



Sonderbilanzen



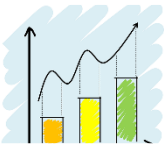
Aufwand und Ertrag der aktiven und passiven WG des dem einzelnen Mitunternehmer gehörigen Sonderbetriebsvermögen



die in § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG an zweiter Stelle genannten Sondervergütungen einschließlich nachträglicher Sondervergütungen i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG



sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben



etwaige Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils



Handelsbilanz-Gewinn/-Verlust
+/- steuerbilanzielle Korrekturen
+/- außerbilanzielle Korrekturen
= Gewinn/Verlust **Hauptbilanz**
+/- Gewinn/Verlust aller **Ergänzungsbilanzen**
= Gewinn/Verlust Gesamthandsbereich
+/- Gewinn/Verlust aller **Sonderbilanzen**
= steuerlicher (Gesamt-)Gewinn/Verlust der PersG

1. Stufe

2. Stufe



- Funktion der Steuerbilanz: Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, des Einkommens
- Dabei soll der „wirkliche Gewinn“ ermittelt werden als Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und steuerlichen Belastbarkeit eines Unternehmens bzw. Unternehmers
- zum Zwecke einer gesetzmäßigen, insbesondere gleichmäßigen Besteuerung



Die aus der Handelsbilanz abgeleitete und an steuerliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften angepasste Steuerbilanz ist eine Bilanz der Gesellschaft



Wirtschaftsgüter sind einheitlich zu bewerten; eine unterschiedliche Bewertung der auf die einzelnen Gesellschafter entfallenen Anteile von Wirtschaftsgütern ist in der Gesamthandsbilanz ausgeschlossen



Die Ergänzungsbilanz als Bestandteil der ersten Gewinnermittlungsstufe



Im Interesse einer zutreffenden Besteuerung einzelner Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG



Ergänzungsbilanzen sind zu bilden, wenn es einer Korrektur der sich aus der Gesamthandsbilanz ergebenden Wertansätze für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens



und damit des Werts der Beteiligung eines Mitunternehmers bedarf



Über die Ergänzungsbilanz erfolgt mithin eine mitunternehmerbezogene Korrektur der Buchwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz





Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung

wird immer dann durchbrochen, wenn der steuerlich zulässige Wertansatz eines Wirtschaftsguts aus der Sicht eines einzelnen Gesellschafters von dem steuerlich (nicht handelsrechtlich!) zulässigen Wertansatz aus der Sicht der Gesellschaft abweicht



Dies ist der Fall, wenn beispielsweise



ein neuer Gesellschafter entgeltlich in die Gesellschaft eintritt und damit Anschaffungskosten hat, die aus seiner Sicht eine Zugangsbewertung der anteilig miterworbenen Wirtschaftsgüter erforderlich machen



das Gesetz dies zwecks Zuordnung von stillen Reserven in Einbringungsfällen explizit vorsieht (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG , § 24 Abs. 2 UmwStG)



Bewertungswahlrechte an persönliche Eigenschaften (der Gesellschafter) geknüpft sind (§ 6b EStG, personenbezogene Abschreibungsvergünstigungen)

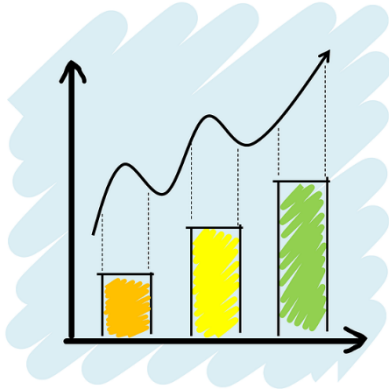
Die Ergänzungsbilanz als Bestandteil der ersten Gewinnermittlungsstufe



Über die Gewinnermittlung in der Ergänzungsbilanz wird mithin ein für den einzelnen Mitunternehmer unzutreffender Gewinnanteil aus der Gesamthandssteuerbilanz korrigiert



In diesem Sinne stellt die Ergänzungsbilanz eine mitunternehmerbezogene Ergänzungsrechnung zur einheitlichen steuerlichen Gewinnermittlung der Personengesellschaft dar



Die gesellschafterbezogene Ergänzungsbilanz durchbricht bzw. ergänzt die einheitliche Gewinnermittlung der Personengesellschaft



Die in der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung aufgestellten Grundsätze für die Erstellung von Ergänzungsbilanzen sind entsprechend auch auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu übertragen



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Anwendungsfall zur Ergänzungsbilanz



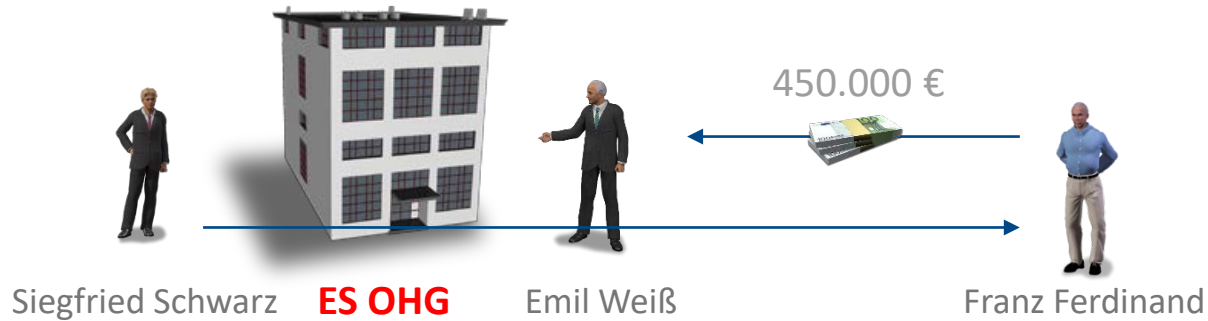


A. Die Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften



B. Anwendungsfall zur Ergänzungsbilanz



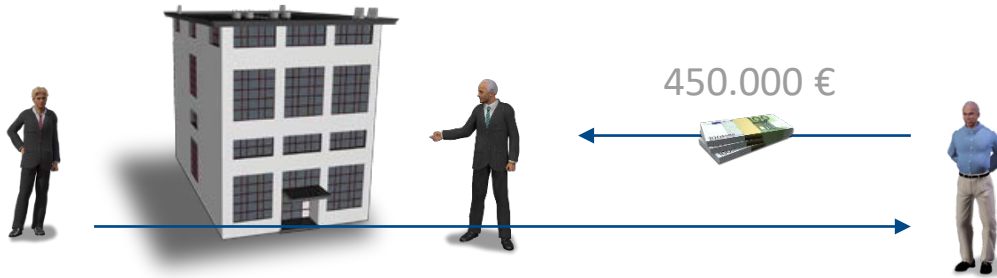


1. Sachverhalt

- An der ES OHG sind die Gesellschafter Emil Weiß und Siegfried Schwarz zu gleichen Teilen beteiligt
- Herr Franz Ferdinand erwirbt am 01.01.X2 zum Preis von EUR 450.000 den Mitunternehmeranteil des Herrn Schwarz
- Die ES-OHG hat zum 31.12.X1 die nachfolgende Steuerbilanz aufgestellt



Änderung des Gesellschafterbestands



Aktiva			Schlussbilanz ES OHG		Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
Maschine	20.000	70.000	Kapital E	270.000	450.000	
GFW	0	110.000	Kapital S	270.000	450.000	
Grundstück	100.000	100.000				
Gebäude	420.000	620.000				
Bank		0				
	540.000	900.000		540.000	900.000	



2. Steuerliche Würdigung



Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils an einer PG

einkommensteuerrechtlich
nicht als Erwerb des
Gesellschaftsanteils als
Wirtschaftsgut, sondern als
Anschaffung von Anteilen an
den einzelnen zum
Gesellschaftsvermögen
gehörenden
Wirtschaftsgütern zu werten





Bei einem Gesellschafterwechsel ändert sich sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gesamthandsbilanz lediglich die Bezeichnung des Kapitalkontos



Der eintretende Gesellschafter tritt in die Rechtsstellung des ausscheidenden Gesellschafters



Änderung des Gesellschafterbestands



Erwerber eines
Mitunternehmeranteils
übernimmt aber die bestehenden
Vermögensrechte aus der
Beteiligung



und damit auch das Kapitalkonto
seines Vorgängers



...indem in einer für ihn
aufzustellenden Ergänzungsbilanz
das Kapitalkonto des Veräußerers
in der Gesellschaftsbilanz auf den
Anschaffungspreis berichtigt wird



Anschaffungspreis des Erwerbers
lässt sich für seinen Anteil am
Reinvermögen der PG nur
darstellen...

Änderung des Gesellschafterbestands



Soweit danach das über das übergehende Kapitalkonto hinaus geleistete Entgelt auf zum Gesellschaftsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter entfällt...



...entstehen dem Erwerber des Gesellschaftsanteils Anschaffungskosten für die betreffenden WGüter



Diese sind in einer von der Gesellschaft aufzustellenden Ergänzungsbilanz für den Anteilserwerber auszuweisen

die über die in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen und anteilig auf die Gesellschafter entfallenden Anschaffungs- und Herstellungskosten der Gesellschaft hinausgehen



Änderung des Gesellschafterbestands



In Ergänzungsbilanz erfasste Anschaffungskosten des Anteilserwerbers sind so fortzuführen, dass der Gesellschafter soweit wie möglich einem Einzelunternehmer, dem Anschaffungskosten für entsprechende Wirtschaftsgüter entstanden sind, gleichgestellt wird



Absetzungen für Abnutzung (AfA) sind auf die im Zeitpunkt des Anteilserwerbs geltende Restnutzungsdauer eines abnutzbaren Wirtschaftsguts des Gesellschaftsvermögens vorzunehmen



Zugleich stehen dem Gesellschafter die Abschreibungswahlrechte zu, die auch ein Einzelunternehmer in Anspruch nehmen könnte, wenn er ein entsprechendes Wirtschaftsgut im Zeitpunkt des Anteilserwerbs angeschafft hätte

Änderung des Gesellschafterbestands



Ergebnisse aus einer Ergänzungsbilanz führen im Interesse einer zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters zu einer Korrektur des Gewinnanteils, der sich aus der Gesellschaftsbilanz ergibt



Die in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Beträge stellen Korrekturen zu den Wertansätzen in der Steuerbilanz der PG für die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens dar



Emil Weiß



ES OHG



Siegfried Schwarz



Franz Ferdinand

270.000 €

3. Bilanzielle Abbildung

a) Bilanzierung des Gesellschafterwechsels

- Gesellschafterwechsel verändert nicht das Betriebsvermögen der PG
- Steuerliche Auswirkungen ergeben sich nur auf Gesellschafterebene
- So erzielt der ausscheidende Gesellschafter Siegfried Schwarz einen nach § 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn
- Der neu eintretende Gesellschafter Franz Ferdinand hat Anschaffungskosten hinsichtlich seiner „Beteiligung“ an der OHG
- Dazu übernimmt er im ersten Schritt das Kapitalkonto von Herrn Siegfried Schwarz in Höhe von EUR 270.000

Änderung des Gesellschafterbestands



Emil Weiß



ES OHG



Siegfried Schwarz



Franz Ferdinand

Aktiva			Eröffnungsbilanz EF OHG				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert			
Maschine	20.000	70.000	Kapital E	270.000	450.000			
GFW	0	110.000	Kapital S	0	0			
Grundstück	100.000	100.000	Kapital F	270.000	450.000			
Gebäude	420.000	620.000						
Bank		0						
	540.000	900.000		540.000	900.000			

Änderung des Gesellschafterbestands



Emil Weiß



ES OHG



Siegfried Schwarz

Franz Ferdinand

- Kaufpreis von EUR 450.000 übersteigt jedoch die anteiligen Buchwerte (EUR 270.000) des 50-%igen Mitunternehmeranteils um EUR 180.000
- Mehranschaffungskosten auf anteiligen Wirtschaftsgüter in der Gesamthandbilanz sind als Mehrkapital in der Ergänzungsbilanz auszuweisen



In einer Ergänzungsbilanz des Franz Ferdinand auf den Erwerbszeitpunkt ist ein



Mehrbetrag von EUR 25.000
(Kaufpreis EUR 35.000 ./ . anteiliger Buchwert EUR 10.000)
für die Maschine auszuweisen



Mehrbetrag für das Gebäude von EUR 100.000
(Kaufpreis Gebäude EUR 310.000 ./ . anteiliger Buchwert
Gebäude EUR 210.000) auszuweisen



Mehrbetrag für den GFW von EUR 55.000
(Kaufpreis GFW EUR 55.000 ./ . anteiliger Buchwert GFW EUR 0)
auszuweisen

Änderung des Gesellschafterbestands



- Steuerlicher Wert der Beteiligung / Wert der übernommenen Wirtschaftsgüter des eingetretenen Gesellschafters setzen sich aus dem Wert seines Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz zuzüglich des Werts seines Kapitalkontos in der Ergänzungsbilanz zusammen
- Daher erfolgt eine Aufstockung durch die Erstellung der Ergänzungsbilanz



Mehr- Minderwerte	Ergänzungsbilanz FF	Mehr- Minderwerte	
Mehrwert Maschine	25.000	Mehrkapital	180.000
Mehrwert GFW	55.000		
Mehrwert Gebäude	100.000		
	180.000		180.000



Franz Ferdinand



Emil Weiß

ES OHG

3. Bilanzielle Abbildung

b) Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz

In der Gesamthandsbilanz erfolgt einheitliche Gewinnermittlung für die PersGes:

- Ursprüngliche Anschaffungskosten der Maschine: EUR 100.000, die auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren abgeschrieben werden
 - Im Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils beträgt die Nutzungsdauer für das gebrauchte Wirtschaftsgut noch 5 Jahre, wenngleich die Maschine bereits 8 Jahre abgeschrieben ist
- AfA für das laufende Geschäftsjahr: EUR 10.000



700.000 €



ES OHG



Franz Ferdinand



Emil Weiß

- Die ursprüngliche Anschaffungskosten des Gebäudes betragen EUR 700.000
- Der AfA-Satz nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG beträgt 3 %
- Im Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils beträgt die geschätzte Restnutzungsdauer noch 40 Jahre
- Hieraus resultiert eine AfA für das laufende Geschäftsjahr von EUR 21.000
- Der GFW wird in der Gesamthandsbilanz nicht ausgewiesen, da er nicht entgeltlich erworben wurde



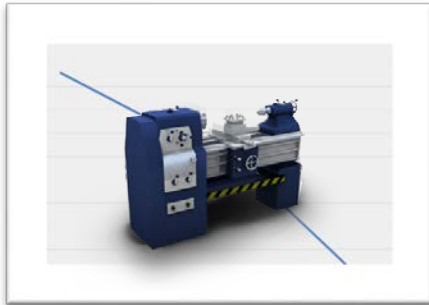
Änderung des Gesellschafterbestands



Unter Berücksichtigung der Abschreibung hat die Bilanz der OHG zum 31.12.X3 folgendes vereinfachtes Erscheinungsbild

Aktiva	Bilanz der OHG nach Abschreibung				Passiva	
	Buchwert	Teilwert		Buchwert	Teilwert	
Maschine	10.000	70.000	Kapital E	270.000	450.000	
GFW	0	110.000	Kapital S			
Grundstück	100.000	100.000	Kapital F	270.000	450.000	
Gebäude	399.000	620.000	Steuerlicher Gewinn	-31.000		
Bank		0				
	509.000	900.000		509.000	900.000	





700.000 €



ES OHG



Franz Ferdinand



Emil Weiß

- Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die anteiligen Anschaffungskosten des Herrn Franz Ferdinand von den bilanzierten Wertansätzen in der Gesamthandbilanz abweichen
- Entsprechendes gilt auch für die Schätzung der Nutzungsdauer
- Diese Wertunterschiede sind über die Fortschreibung der Ergänzungsbilanz zu berichtigen



Fortschreibung Maschine

- Franz Ferdinand hat Anschaffungskosten in Höhe von EUR 35.000 für den Erwerb des Anteils an der Maschine aufgewendet, wovon EUR 10.000 in der Gesellschaftsbilanz und EUR 25.000 in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sind
- Die geschätzte Nutzungsdauer beträgt abweichend von der Gesamthandsbilanz 5 Jahre

Änderung des Gesellschafterbestands



AfA-Anteil des Herrn Franz Ferdinand gesamt: AK gesamt 35.000 x 1/5:	7.000
Bereits in der Gesellschaftsbilanz berücksichtigte AfA (1/2 von 10.000)	./. 5.000
Noch in der Ergänzungsbilanz zu berücksichtigende AfA:	2.000

- Hieraus ergibt sich eine Reduktion des Mehrwerts der Maschine
- Buchungssatz: Mehr-AfA an Mehrwert Maschine EUR 2.000

Änderung des Gesellschafterbestands



Mehr- Minderwerte	EB - FF - AfA Maschine	Mehr- Minderwerte
Mehrwert Maschine	23.000	Mehrkapital
Mehrwert GFW	55.000	EB-Ergebnis
Mehrwert Gebäude	100.000	
	178.000	
		180.000
		-2.000
		178.000





Fortschreibung Gebäude

- Franz Ferdinand: Anschaffungskosten von EUR 310.000 für Erwerb des Anteils am Gebäude, wobei EUR 210.000 in der Gesamthandsbilanz und EUR 100.000 in der Ergänzungsbilanz auszuweisen sind
- Aufgrund der im Vergleich zur in der Gesamthandsbilanz maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage (= ursprüngliche Anschaffungskosten) ergibt sich somit – bei gleichbleibendem AfA-Satz – in der Ergänzungsbilanz eine Minder-AfA
- Minder-AfA führt zur jährlichen Erhöhung des Mehrwerts für das Gebäude in der Ergänzungsbilanz

Änderung des Gesellschafterbestands



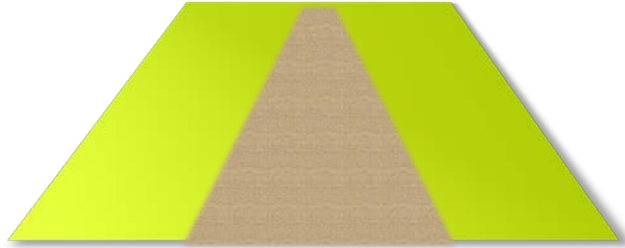
AfA-Anteil des A gesamt: $310.000 \times 3\%$ (§ 7 Absatz 4 Satz1 Nummer 1 EStG):	9.300
Bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigte AfA (1/2 von 3% von 700.000)	./ .10.500
Minder-AfA in der Ergänzungsbilanz:	./ .1.200

- Hieraus ergibt sich eine Erhöhung des Mehrwerts Gebäude
- Buchungssatz: Mehrwert Gebäude an Minder- AfA EUR 1.200

Änderung des Gesellschafterbestands



Mehr- Minderwerte	EB - FF - AfA	Maschine/Gebäude	Mehr- Minderwerte
Mehrwert Maschine	23.000	Mehrkapital	180.000
Mehrwert GFW	55.000	EB-Ergebnis	-800
Mehrwert Gebäude	101.200		
	179.200		179.200

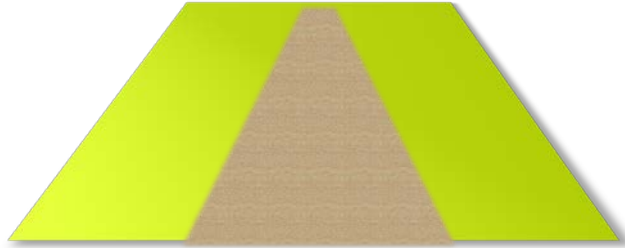


Fortschreibung GFW

- Franz Ferdinand hat zusätzlich Anschaffungskosten von EUR 55.000 für Erwerb des anteiligen GFW aufgewendet, EUR 0,00 sind in der Gesamthandsbilanz und EUR 55.000 in der Ergänzungsbilanz auszuweisen
- Aufgrund der im Vergleich zur in der Gesamthandsbilanz maßgeblichen AfA-Bemessungsgrundlage (EUR 0,00) ergibt sich somit in der Ergänzungsbilanz eine Mehr-AfA
- Mehr-AfA führt zur jährlichen Verringerung des Mehrwerts für den GFW in der Ergänzungsbilanz



Änderung des Gesellschafterbestands

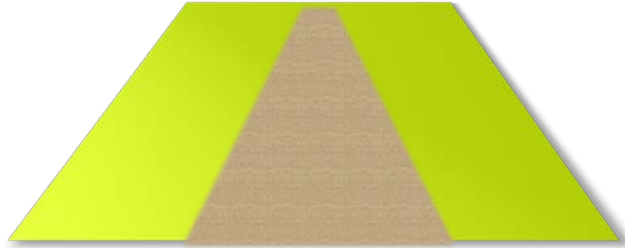


AfA-Anteil des A gesamt: $55.000 \times 1/15$ (§ 7 Absatz 1 Satz 3 EStG):	3.666
Bereits in der Gesamthandsbilanz berücksichtigte AfA:	0,00
Mehr-AfA in der Ergänzungsbilanz:	3.666

- Hieraus ergibt sich eine Reduktion des Mehrwerts GFW
- Buchungssatz: Mehr-AfA an Mehrwert GFW EUR 3.666



Änderung des Gesellschafterbestands



Mehr- Minderwerte	EB - FF - nach AfA	Mehr- Minderwerte	
Mehrwert Maschine	23.000	Mehrkapital	180.000
Mehrwert GFW	51.333	EB-Ergebnis	-4.466
Mehrwert Gebäude	101.200		
	175.533		175.534



Änderung des Gesellschafterbestands



-15.500 €



-19.966 €



Zusammenfassung:

- Das Ergebnis der ersten Stufe der Gewinnermittlung für Herr Franz Ferdinand beläuft sich auf

		Emil Weiß	Franz Ferdinand
		50%	50%
Gewinn der Gesamthand	-31.000	-15.500	-15.500
EB-Ergebnis	-4.466		-4.466
Gewinnanteil		<u>-15.500</u>	<u>-19.966</u>



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die PerGes't als Gewerbebetrieb



A. Die PersGes't als Gewerbebetrieb

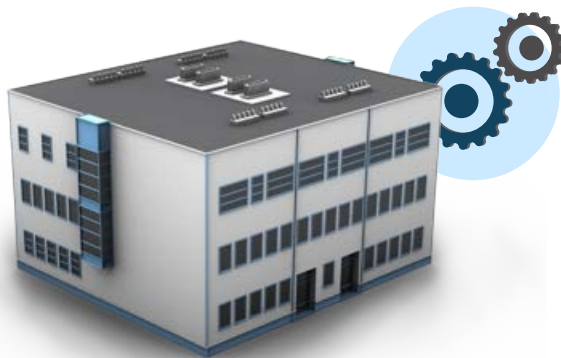


B. Originäre Tätigkeit



C. Gewerbliche Fiktionen





Die PersGes't als Gewerbebetrieb

- Behandlung als selbständige Steuersubjekte (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG)
- gewerbsteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 GewStG) mit gewerblichen Einkünften im Inland, sofern Gewerbebetrieb
- Ob gewerbliche Einkünfte gegeben sind, richtet sich nach § 15 Abs. 2-3 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG

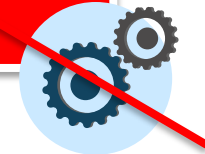




Einkünfte aus den von
§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2
EStG bezeichneten
Gesellschaften



nicht stets Einkünfte
aus Gewerbebetrieb



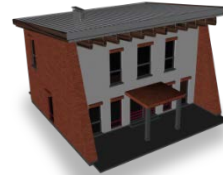
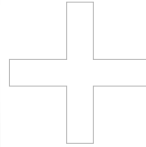
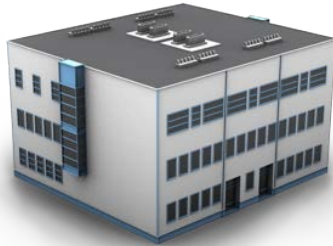
nur wenn
Gesellschaft



gewerblich tätig
(§ 15 Abs. 2 EStG)

gewerblich infiziert
(§ 15 Abs. 3 Nr. 1
EStG)

gewerblich geprägt
(§ 15 Abs. 3 Nr. 2
EStG)



als Gewerbebetrieb ... in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft [gilt], wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 ausübt (Seitwärtsinfektion) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht (Aufwärtsinfektion)



Anwendung der Seitwärtsinfektion

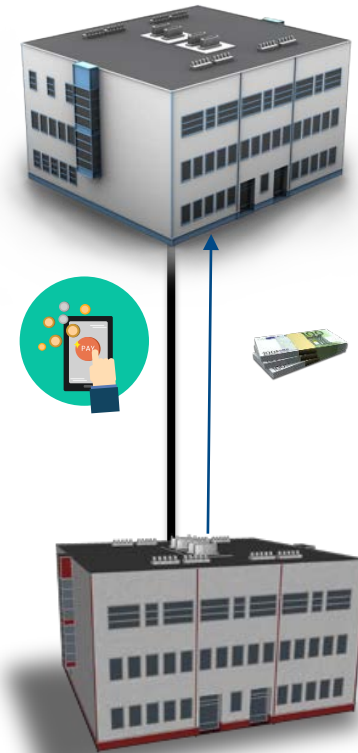
- vermögensverwaltend tätig
- zusätzlich wird ein Kiosk betrieben
- Tätigkeit gilt fortan durch Betreiben des Kiosks in vollem Umfang als gewerblich
- Nach neuerer Rechtsprechung: Bagatellgrenze (3 % der Gesamtnettoumsätze und € 24.500) für Nichtanwendung der Seitwärtsabfärberegulung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG



AB KG

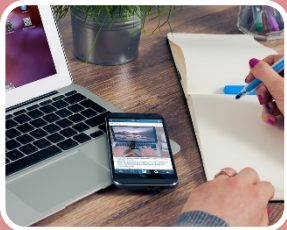
Anwendung der Aufwärtsinfektion

- vermögensverwaltend tätig
- zusätzlich an anderer gewerblicher PG beteiligt
- bezieht von dieser gewerbliche Einkünfte
 - Anwendung der sogenannten Aufwärtsinfektion
 - gilt nach höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung ohne Anwendung einer Bagatellgrenze
 - Infektion strahlt nicht auf Gewerbesteuer aus





Sie übt wie eine natürliche Person eine allgemein gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 EStG aus



gesamte übrige Einkünfte qualifizieren sich als gewerblich, sofern sie zumindest auch eine solche allgemein gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)



gesamte Einkünfte gelten als gewerblich, sofern persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften und nur diese oder nur Nicht-Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt sind



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Gewerbeertrag und Gewerbesteuer bei PersGes'ten





A. Wie wird der Gewerbeertrag ermittelt?



B. Gewerbesteuerliche Modifikationen



C. Die Gewerbesteuerlast der SGE GmbH & Co. KG





1. Ausgangspunkt



- § 7 GewStG definiert Gewerbeertrag als den um Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierten Erfolg aus dem Gewerbebetrieb, wie er sich nach Vorschriften des EStG bzw. KStG ergibt
- Entsprechend dem Objektsteuercharakter: Hinzurechnungen und Kürzungen sind vorzunehmen



 Hinzurechnungen 



Gleichstellung des eigen- und fremdfinanzierten Betriebs

 Kürzungen 



verhindern Doppelbelastung des Gewerbebetriebs mit Objekt- oder Realsteuern





2. Ausgewählte gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen

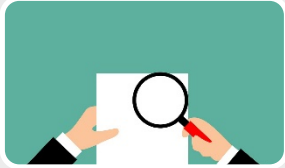
(1) Finanzierungskosten i.w.S.

- Zunächst sind 25 % der Entgelte für die folgenden Nutzungsüberlassungen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, soweit die Summe aller Entgelte den Betrag von 200.000 € übersteigen

25 %



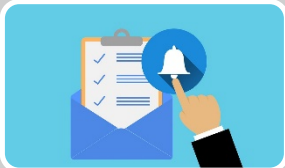
Zur Ermittlung des Gewerbeertrags



Grund: Besteuerung der Gewerbeunternehmen nicht nach tatsächlich erzielten, sondern nach ihrem objektiv erzielbaren Gewerbeertrag



Fremd- oder Eigenfinanzierung soll keinen Unterschied machen



Bei Mitunternehmerschaften zu beachten: Zur Berechnung der Gewerbesteuer ist nicht nur das Ergebnis der Sonderbetriebe einzubeziehen, sondern auch dort verwirklichten Hinzurechnungs- und Kürzungstatbestände

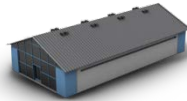


Sondervergütungen werden von den Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG nicht erfasst, denn sie zählen bereits zum Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft

Fragestellung zum Sachverhalt:



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Wie hoch ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG?

- Bei Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Entgelte zu berücksichtigen: ein Teil der Zinsaufwendungen der KG sind als SBE erfasst worden
 - haben Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht gemindert
- Zusätzlich: Entgelte für Schulden sind aus den Sonderbetrieben bei der Ermittlung des hinzurechnungspflichtigen Betrags zu berücksichtigen

Betrag der Entgelte für Schulden



	Zinsaufwand der SGE GmbH & Co KG	800.000,00		
+	Zinsaufwand Sonderbetrieb Schwarz	10.000,00		
+	Zinsaufwand Sonderbetrieb Weiß	12.000,00		
=	Summe Entgelte für Schulden		822.000,00	
-	als SBE erfasste Entgelte - Schwarz		40.000,00	
=	hinzurechnungspflichtige Entgelte			782.000,00



+	Mietaufwand der SGE GmbH & Co. KG	36.000,00		
=	Summe Mietentgelte		36.000,00	
-	als SBE erfasste Entgelte – Gabriel Weiß		18.000,00	
=	hinzurechnungspflichtige Entgelte			18.000,00





Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

1.	Entgelte für Schulden, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	782.000,00 0,00 0,00	782.000,00		
			100,00%	782.000,00	
2.	Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	964.000,00	25,00%	241.000,00	
3.	Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	0,00	20,00%	0,00	
4.	Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	18.000,00	50,00%	9.000,00	
			Summe	1.032.000,00	
			- Freibetrag	-200.000,00	
					832.000,00
				davon 25%	208.000,00



Unter Berücksichtigung der weiteren Finanzierungskosten ergibt sich ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe von EUR 208.000



Eigener Grundbesitz

- Eine weitere Kürzung bezieht sich auf den Grundbesitz des Gewerbetreibenden
- Zu unterscheiden: reguläre und erweiterte Kürzung
- Regulär: Gewerbeertrag wird um einen Betrag von 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt, Einheitswert mit 140 % anzusetzen



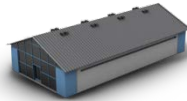


Wie hoch ist der Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 1 GewStG?

- Erweiterte Grundstücks Kürzung kommt aufgrund der gewerblichen Tätigkeit der KG nicht in Betracht
- Einheitswerte der Grundstücke: EUR 300.000



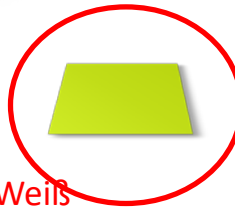
Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Der reguläre Kürzungsbetrag ermittelt sich wie folgt:

Einheitswert Betriebsgrundstücke nicht GrSt befreit	EUR 300.000,00
davon 1,2% vom 1,4-fachen Einheitswert	EUR 5.040,00



Eine Grundstückskürzung im Sonderbetrieb Gabriel Weiß kann nicht erfolgen, da das Grundstück sich zu Beginn des Erhebungszeitraums noch nicht im Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft befunden hat



Gewinnausschüttungen

- Im Rahmen Gewinnermittlung nach HGB: Beträge werden voll berücksichtigt
- Im Anschluss: 40 %-ige Reduzierung bei natürlichen Personen, 100 %-ige bei Kapitalgesellschaften
- 5 % der Dividende gelten als nichtabziehbare Betriebsausgabe, sofern es sich nicht um Streubesitzdividenden handelt
- Bei Beteiligung von weniger als 10 %: Dividende ist nach § 8b Abs. 4 KStG voll körperschaftsteuerpflichtig
- **Gewerbsteuerliche Behandlung: § 9 Nr. 2a GewStG - § 8 Nr. 5 GewStG**



Gewerbesteuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen

- hängt grundsätzlich davon ab, ob der Gesellschafter – die PersGes – zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft hält



Voraussetzungen erfüllt



der noch im Gewinn verbliebene Teil der Dividende ist zu kürzen



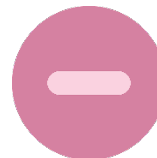
Einmalbesteuerung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft



etwaige Aufwendungen mindern im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung den Kürzungsbetrag



Relevanz insbesondere für natürliche Personen als Mitunternehmer



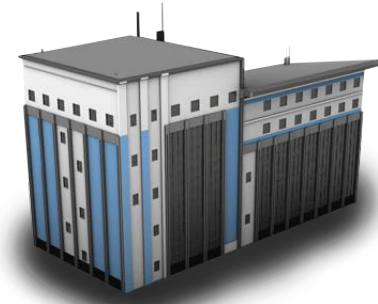


§ 8b Abs. 1 KStG



befreit Dividenden an Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer vollständig von der Steuer

- bedarf gewerbesteuerlich in dieser Hinsicht keiner weiteren Kürzung
- Dass 5 % der Gewinnausschüttungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben qualifizieren, bleibt unberücksichtigt





Voraussetzungen nicht erfüllt (Streubesitzanteile)



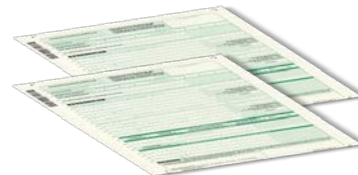
auf Ebene des EStG bzw. KStG vorgenommene Kürzungen werden im Hinblick auf Dividenden wieder hinzugerechnet



Doppelbesteuerung auf Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft



Gesellschafter kann tatsächlich angefallene Betriebsausgaben, deren Abzug nach § 3c Abs. 2 EStG oder § 8b Abs. 5 KStG begrenzt ist, gewerbesteuerlich voll geltend machen



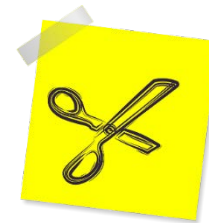


Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Da die KG zu 35 % (seit Beginn des Erhebungszeitraums) an ausschüttender EF GmbH beteiligt → Kürzungsvorschrift

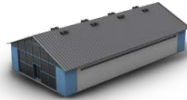
Wie hoch ist der Kürzungsbetrag?

- EUR 12.000





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

	Summe	Sabine Schwarz	Gabriel Weiß	Elly Rot GmbH
	100,00%	33,33%	33,33%	33,33%
Dividenden	30.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1 KStG	-10.000,00			-10.000,00
= steuerpflichtiger Anteil = Kürzungsbetrag	12.000,00	6.000,00	6.000,00	0,00



Gewerbesteuerlich werden Gewinne und Verluste einer Mitunternehmerschaft jedoch nur auf Gesellschaftsebene erfasst



Es erfolgt lediglich eine Einmalbesteuerung



Deshalb ordnet § 9 Nr. 2 GewStG die Kürzung des Ergebnisses des Gewerbetreibenden um dessen Gewinnanteil an



Korrespondierend sieht § 8 Nr. 8 GewStG die Hinzurechnung eines Verlustanteils zum Ergebnis des Gewerbetreibenden vor



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Auf Ebene der Mitunternehmerschaft sind diese Modifikationen nicht einschlägig
- Dies betrifft aber die Elly Rot GmbH als Mitunternehmerin

Welche Auswirkungen ergeben sich aus dieser Norm?

- Der Gewerbebeertrag der Elly Rot GmbH ist um ihren Gewinnanteil aus der SGE GmbH & Co. KG zu kürzen (§ 9 Nr. 2 GewStG)

Anwendung auf den Sachverhalt



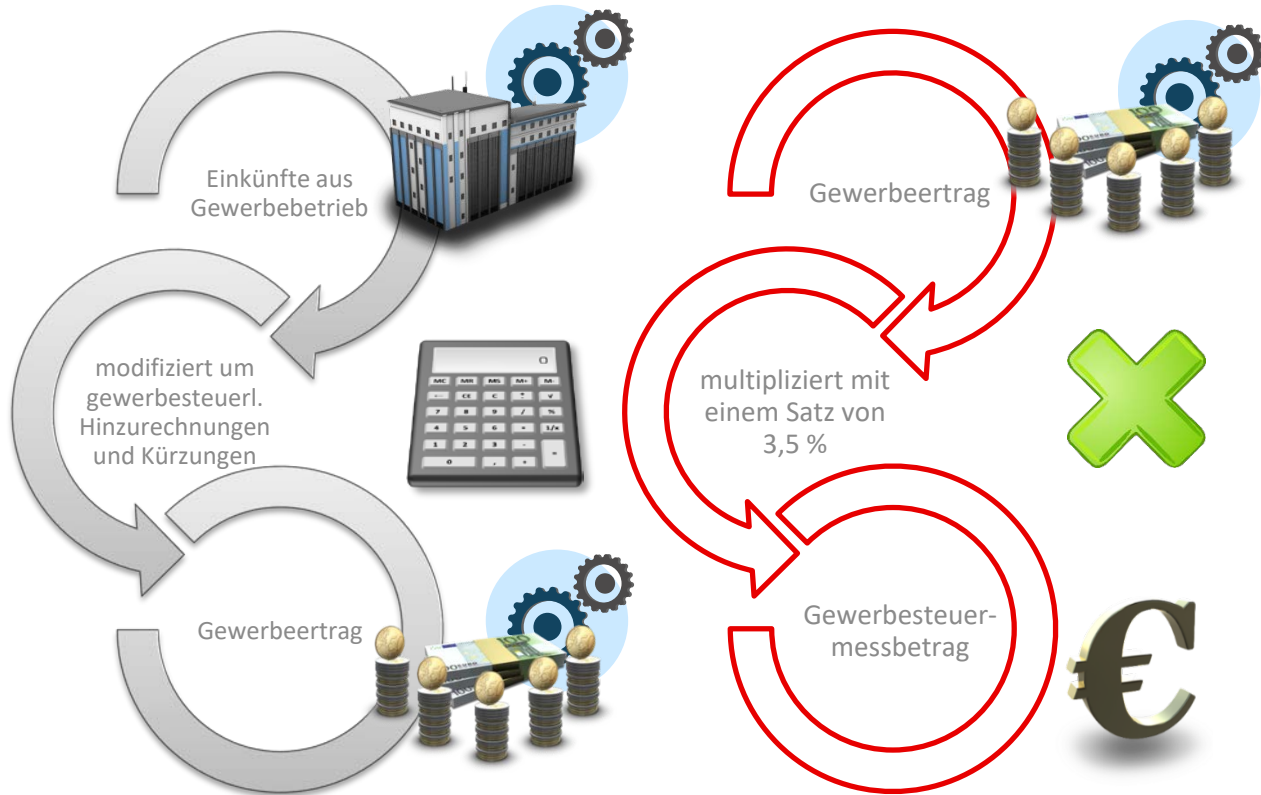
	Summe 100,00%	Sabine Schwarz 33,33%	Gabriel Weiß 33,33%	Elly Rot GmbH 33,33%
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	1.402.294,90	467.431,63	467.431,63	467.431,63
+/- Steuerbilanzielle Anpassungen	-34.000,00	-11.333,33	-11.333,33	-11.333,33
= Steuerbilanzgewinn	1.368.294,90	456.098,30	456.098,30	456.098,30
+/- Gewerbesteueraufwand, § 5 Abs. 4b EStG	297.705,10	99.235,03	99.235,03	99.235,03
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1, 5 KStG	-9.500,00			-9.500,00
Außerbilanzielle Anpassungen				
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesamthand	1.648.500,00	551.333,33	551.333,33	545.833,33
+ Sonderbilanzergebnisse	34.150,00	30.000,00	-5.850,00	10.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.682.650,00	581.333,33	545.483,33	555.833,33
+ Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	208.000,00			
- Kürzungen nach § 9 Nr. 1 GewStG				
- Kürzungen nach § 9 Nr. 2a GewStG	-12.000,00			
= Maßgebender Gewerbeertrag	1.878.650,00			



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Vom Gewerbeertrag zur Gewerbesteuer

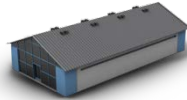




Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

- Bei PersGes'ten ist zusätzlich zuvor der Freibetrag in Höhe von EUR 24.500 zu berücksichtigen
- Gewerbesteuermessbetrag x mit dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Gewerbesteuerhebesatz = Gewerbesteuer

Fragestellung zum Sachverhalt:

- Wie hoch ist der Gewerbesteuermessbetrag?
- Wie hoch ist die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum X2?

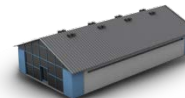
Anwendung auf den Sachverhalt



	Summe 100,00%	Sabine Schwarz 33,33%	Gabriel Weiß 33,33%	Elly Rot GmbH 33,33%
Jahresüberschuss laut Handelsbilanz	1.402.294,90	467.431,63	467.431,63	467.431,63
+/- Steuerbilanzielle Anpassungen	-34.000,00	-11.333,33	-11.333,33	-11.333,33
= Steuerbilanzgewinn	1.368.294,90	456.098,30	456.098,30	456.098,30
+/- Gewerbesteueraufwand, § 5 Abs. 4b EStG	297.705,10	99.235,03	99.235,03	99.235,03
+/- steuerfrei Dividenden, § 3 Nr. 40 EStG	-8.000,00	-4.000,00	-4.000,00	
+/- steuerfrei Dividenden, § 8b Abs. 1, 5 KStG	-9.500,00			-9.500,00
Außerbilanzielle Anpassungen				
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Gesamthand	1.648.500,00	551.333,33	551.333,33	545.833,33
+ Sonderbilanzergebnisse	34.150,00	30.000,00	-5.850,00	10.000,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.682.650,00	581.333,33	545.483,33	555.833,33
+ Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	208.000,00			
- Kürzungen nach § 9 Nr. 1 GewStG				
- Kürzungen nach § 9 Nr. 2a GewStG	-12.000,00			
= Maßgebender Gewerbeertrag	1.878.650,00			
- Abrundungsbetrag	-50,00			
- Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	-24.500,00			
= verbleibender Gewerbeertrag	1.854.100,00			
x Steuermaßzahl (§ 11 II GewStG) 3,5%				
= Steuermaßbetrag abgerundet	64.893,50			
x Hebesatz Frankfurt 460%				
= Gewerbesteuer	298.510,10			



Autohandel SGE GmbH & Co. KG





Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Belastung der Einkünfte mit GewSt und ESt





A. Doppelbelastung mit GewSt und ESt



B. Ermäßigung nach § 35 EStG



C. Entlastungswirkung





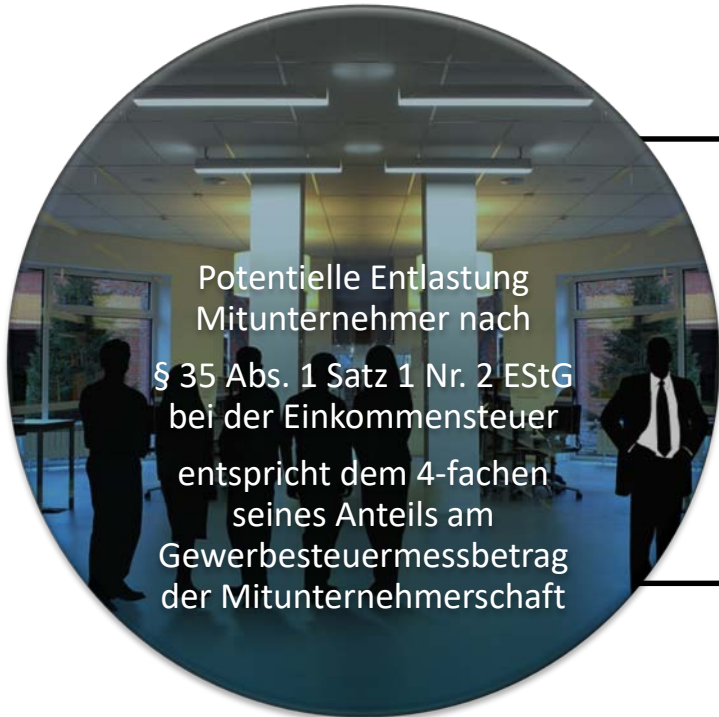
Grundsätzliche Wirkungsweise



Belastung durch Gewerbesteuer soll bei Personenunternehmen durch Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer reduziert werden



Steuerermäßigung soll Tatsache Rechnung tragen, dass andere (nicht gewerbliche) Einkünfte keiner zusätzlichen Besteuerung unterliegen



Potentielle Entlastung
Mitunternehmer nach
§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
bei der Einkommensteuer
entspricht dem 4-fachen
seines Anteils am
Gewerbesteuermessbetrag
der Mitunternehmerschaft



Maßgebend:
Gewerbesteuer-
messbetrag, der für
den Erhebungs-
zeitraum festgesetzt
worden ist, der dem
Veranlagungs-
zeitraum entspricht



Bei einem vom
Kalenderjahr
abweichenden
Wirtschaftsjahr:
Gewerbeertrag wird
Erhebungszeitraum
zugerechnet, in dem
das Wirtschaftsjahr
endet



Ermäßigung nach § 35 EStG



	Hebesatz	460%	460%
Gewerblicher Gewinn vor Steuern		100,0000	100,0000
./. Gewerbesteuer		16,1000	16,1000
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb		100,0000	100,0000

Gewerbesteuermessbetrag (3,5%) 3,5000 3,5000

tarifliche ESt (vereinfachend 45%)		45,0000	45,0000
./. Ermäßigung § 35 EStG: 4,0 x 3,5			14,0000
= festzusetzende ESt		45,0000	31,0000
Solidaritätzuschlag 5,5%		2,4750	1,7050
Steuerlast (GewSt, ESt, Solz)		63,5750	48,8050

kumulierter Steuersatz, § 35 EStG		63,5750%	48,8050%
Spitzensteuersatz inklusive Solz		47,4750%	47,4750%
Abweichung		16,1000%	1,3300%



Ermäßigung nach § 35 EStG



	Hebesatz	380%	400%	422%	460%
Gewerblicher Gewinn vor Steuern		100,000	100,000	100,000	100,000
./. Gewerbesteuer		13,300	14,000	14,770	16,100
= Einkünfte aus Gewerbebetrieb		100,000	100,000	100,000	100,000
Gewerbesteuermessbetrag (3,5%)		3,500	3,500	3,500	3,500
tarifliche ESt (vereinfachend 45%)		45,000	45,000	45,000	45,000
./. Ermäßigung § 35 EStG: 4,0 x 3,5		13,300	14,000	14,000	14,000
= festzusetzende ESt		31,700	31,000	31,000	31,000
Solidaritätzzuschlag 5,5%		1,7435	1,7050	1,7050	1,7050
Steuerlast (GewSt, ESt, Solz)		46,7435	46,7050	47,4750	48,8050
kumulierter Steuersatz, § 35 EStG		46,7435%	46,7050%	47,4750%	48,8050%
Spitzensteuersatz inklusive Solz		47,4750%	47,4750%	47,4750%	47,4750%
Abweichung		-0,7315%	-0,7700%	0,0000%	1,3300%



Steuerermäßigung beschränkt auf



tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer
(§ 35 Abs. 1 Satz 5 EStG)



tatsächliche ESt, soweit diese anteilig auf gewerbliche
Einkünfte entfällt (§ 35 Abs. 1 Satz 1 EStG)

Ermäßigungsüberhänge werden somit nicht erstattet





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß






Elly Rot GmbH

Wie hoch ist das potentielle Anrechnungsvolumen?

- Maximales Anrechnungsvolumen: das 4-fache des nach § 14 GewStG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags oder des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags

Nachrichtlich festgestellt:

				
Gewerbesteuermessbetrag	64.893,50	21.631,17	21.631,17	21.631,17
max Anrechnungsvolumen		86.524,67	86.524,67	0,00
anteilige Gewerbesteuer	298.510,10	99.503,37	99.503,37	99.503,37



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Sachverhalt: Autohandel SGE GmbH



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Kapitalgesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft





A. Zielsetzung



B. Informationen zur Kapitalgesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH



alleinig zur Geschäftsführung und
Vertretung der Gesellschaft
berechtigt und verpflichtet ist der
Fremdgeschäftsführer D

Informationen zur Personengesellschaft



Aus dem **handelsrechtlichen Jahresabschluss** für das Geschäftsjahr X2 sind der Jahresüberschuss sowie weitere Informationen zu entnehmen.



Sabine Schwarz



Ehegatten Weiß



Emil Rot GmbH

Zinsaufwand:	EUR	800.000
davon für das Gesellschafterdarlehen Sabine Schwarz:	EUR	40.000
Mietaufwand für das Geschäftsgrundstück der Ehegatten Weiß:	EUR	36.000
Lizenzzahlungen an Fremde Dritte:	EUR	964.000
Gewinnausschüttung der EF-GmbH als Beteiligungsertrag:	EUR	30.000



A. Zielsetzung



B. Informationen zur Personengesellschaft



C. Geschäftsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



a) Darlehensvertrag

- Schwarz gewährt GmbH am 01.07.X1 ein Darlehen zu üblichen Konditionen über EUR 1.000.000
- Zinssatz 4 %
- Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen
- Zinsen sind vierteljährlich jeweils am 30.09, 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten



Autohandel SGE GmbH & Co. KG



a) Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die GmbH
- Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen



a) Keine Geschäftsbeziehungen

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB



Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Ein selbständiges Steuersubjekt





A. Rechtfertigung der Körperschaftsteuer



B. Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung



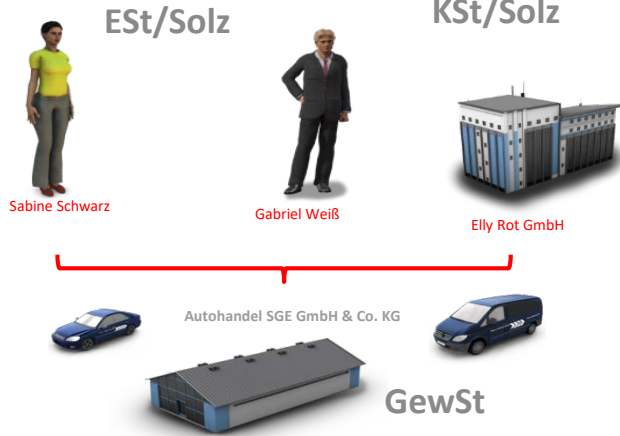
C. Das Wesen der Körperschaftsteuer





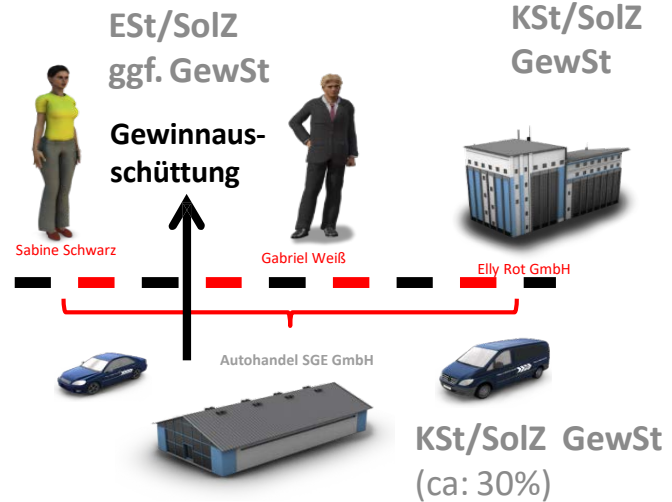
Trennungs- und Transparenzprinzip

Autohandel SGE GmbH & Co. KG



Entnahme
(nicht steuerbar)

Autohandel SGE GmbH



Gesellschaft und Gesellschafter werden unabhängig voneinander besteuert (stand alone).

Gesellschaft und Anteilseigner sind selbständige Steuersubjekte und werden getrennt voneinander betrachtet.



Warum soll das Einkommen von Körperschaften bei diesen besteuert werden?



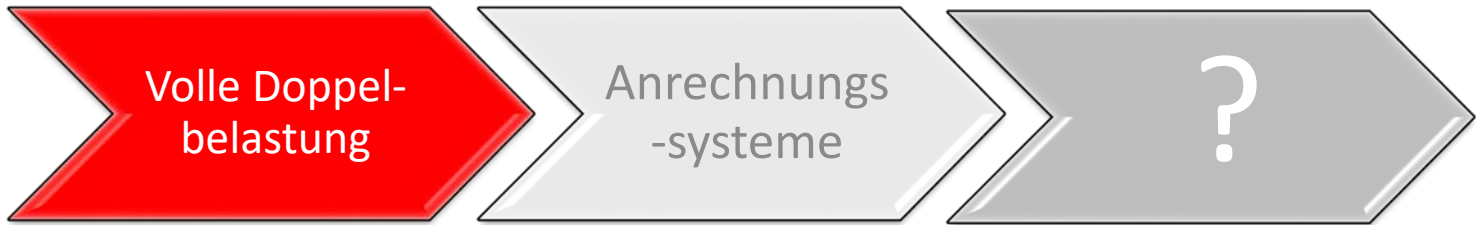
Hinter Körperschaften stehen – unmittelbar oder mittelbar – natürliche Personen, deren Einkommen, also auch Ausschüttungen oder Veräußerungsgewinne, besteuert wird. Die Besteuerung von Körperschaften ist somit nicht notwendig.



Steht hinter einer Körperschaft die öffentliche Hand, würde ein Besteuerungsverzicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.

Stehen hinter einer Körperschaft ausländische Gesellschafter, kann der Fiskus aufgrund bestehender Doppelbesteuerungsabkommen nicht ohne weiteres die Ausschüttungen besteuern.

Durch die Körperschaftsteuer sichert der Fiskus auch bei Nichtausschüttung den zeitnahen Steuerzugriff. Ansonsten ergäbe sich eine Ungleichbehandlung zur unmittelbaren Besteuerung bei natürlichen Personen.



Anrechnungssystem – in BRD von 1977 - 2001

- Die KSt wird auf die Steuer des Gesellschafters angerechnet.
- Problem: (1) komplex und (2) keine grenzüberschreitende Anrechnung
- EuGH v. 7.9.2004, C-319/02, Manninen, IStR 2004, 680ff.
- EFTA-Gerichtshof v. 23.11.2004, Fokus Bank ASA, IStR 2005, 55ff
- EuGH-Vorlage, C-262/09, Meilicke: FG Köln v. 14.5.2009, 2 K 2241/02, IStR 2009, 472ff.





Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft erfolgt heute unabhängig von der des Anteilseigners (Trennungsprinzip, Abschirmwirkung).

Unterschied zur Behandlung der Personengesellschaft: Deren Gewinne werden den Gesellschaftern **unmittelbar zugerechnet**.

Solange der von der Kapitalgesellschaft erzielte und versteuerte Gewinn nicht an die Anteilseigner ausgeschüttet wird, erfolgt keine Versteuerung beim Anteilseigner.

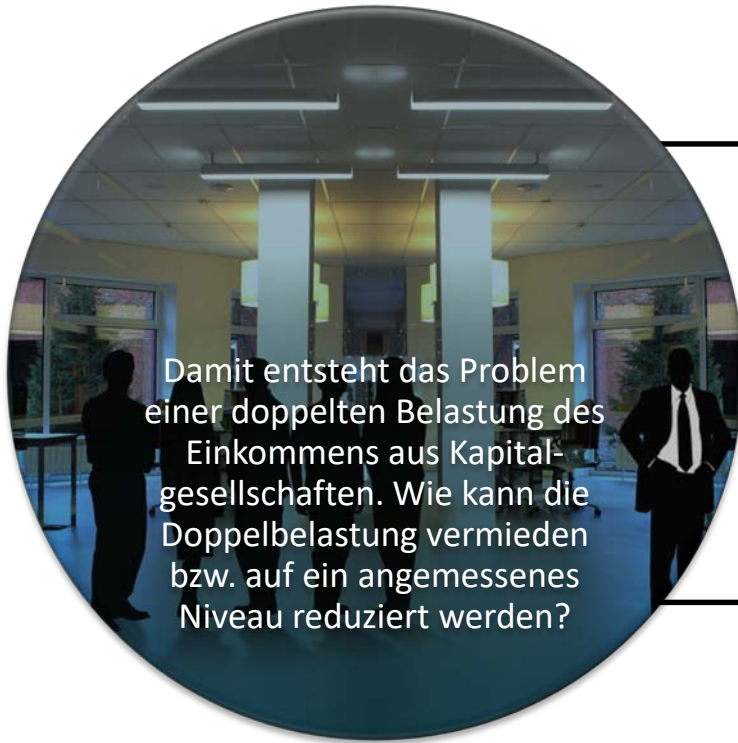
Dieser erzielt einkommensteuerpflichtige Einkünfte erst mit der **Ausschüttung** von Gewinnen / Dividenden durch die Körperschaft.



• **Problem:**

Doppelbelastung: KSt und ESt





Damit entsteht das Problem einer doppelten Belastung des Einkommens aus Kapitalgesellschaften. Wie kann die Doppelbelastung vermieden bzw. auf ein angemessenes Niveau reduziert werden?



Besteuerung mit einem ermäßigten Körperschaftsteuersatz auf der Ebene der Gesellschaft und einem ermäßigten Einkommenssteuersatz beim Gesellschafter.



Umgesetzt im „Halbeinkünfteverfahren“ in Deutschland von 2001/2002 bis 2008 und im „Teileinkünfteverfahren“ bzw. mit der „Abgeltungssteuer“ ab 2009.



Definitivbelastung auf Ebene der Gesellschaft



Der Gewinn der Kapitalgesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer. Die Definitivbelastung auf Gesellschaftsebene beträgt somit für den Fall der Identität von Gewerbeertrag und zu versteuerndem Einkommen:

$$s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}} = m \cdot h + 0,15 \cdot 1,055 \quad s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}} = m \cdot h + 0,15 \cdot 1,055 \quad s_{\text{KapG}}^{\text{gesamt}}$$
$$= 0,035 \cdot h + 0,15825 \quad = 0,035 \cdot h + 0,15825$$

Bei $h = 200\%$ (Mindesthebesatz, § 16 Abs. 4 S. 2 GewStG): 22,83%

Bei $h = 400\%$: 29,83%

Bei $h = 460\%$ (Frankfurt/Main): 31,93%

Bei $h = 490\%$ (München): 32,98%



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Besteuerung der Anteilseigner





A. Wie erfolgt der Erfolgzurechnung an die Gesel'ter?



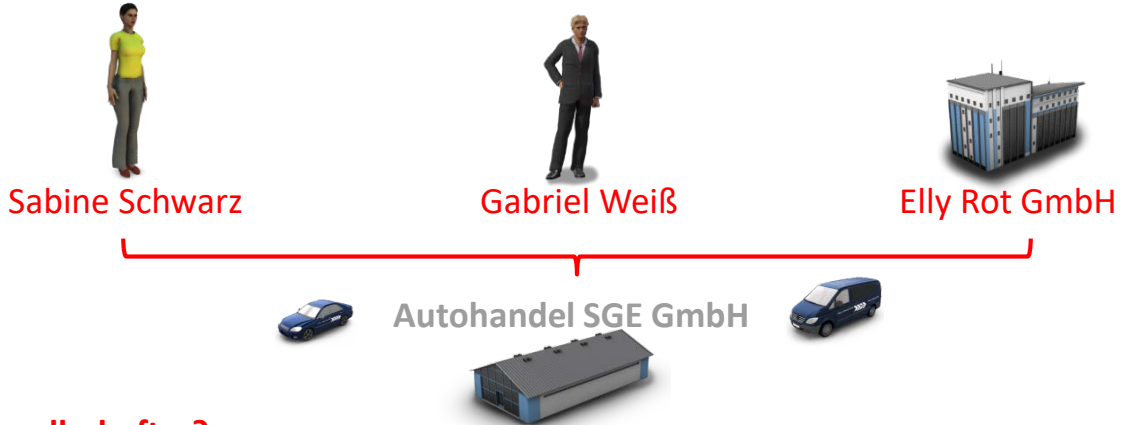
B. Gewinntransfer mittels Dividenden



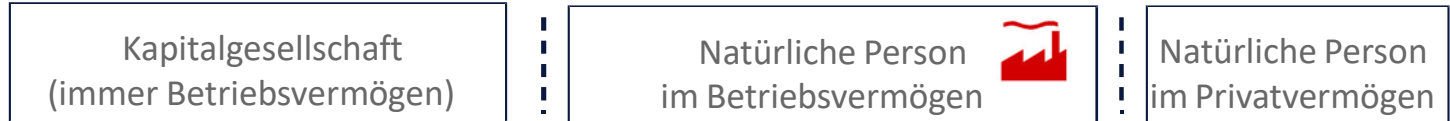
C. SGE GmbH und ihre Anteilseigner



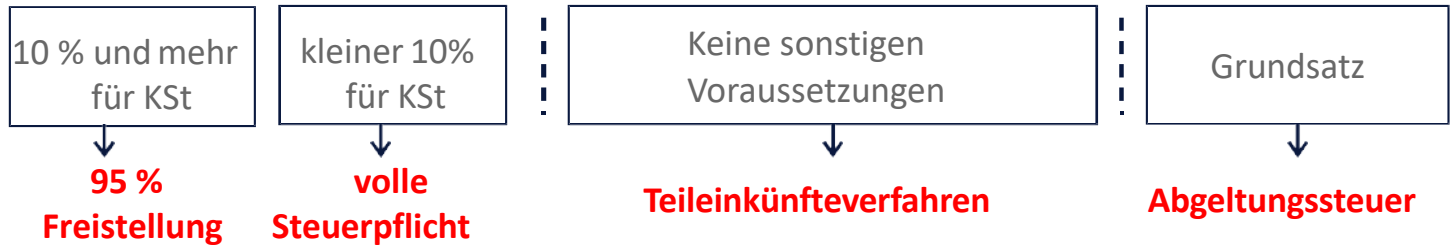
Besteuerung von Dividenden



Wer ist Gesellschafter?



Wie hoch ist die Beteiligung?





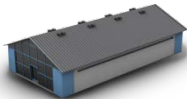
Elly Rot GmbH

größer /
gleich 10 %

Div.



Autohandel
SGE GmbH



Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) sind grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 KStG zu **100% von der Besteuerung ausgenommen** (Freistellungsverfahren)

5% der Dividende gelten als **nicht abziehbare Betriebsausgabe**, § 8b 5 KStG. Es kommt also effektiv zu einer 95 % Freistellung,

Die **tatsächlichen Betriebsausgaben** (Finanzierungszinsen) sind unbeschränkt abziehbar (§ 8b Abs. 5 S. 2 KStG)

Trotz der Freistellung ist die **Kapitalertragsteuer** zu erheben § 43 Abs. 1 S. 3 EStG

Die Freistellung gilt grundsätzlich auch für **Veräußerungsgewinne**, § 8b Abs. 2, Abs.3 KStG

Gewerbesteuerliche Behandlung:

Beteiligung mind. **15%**, § 9 Nr. 2a GewStG: Kürzung der 5 % nicht zulässig;

Beteiligung < 15%: § 8 Nr. 5 GewStG: 95 % Hinzurechnung



Elly Rot GmbH

kleiner
10 %

Div.

Bezüge aus einer Streubesitzbeteiligung sind von der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG ausgenommen und daher voll steuerpflichtig,

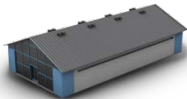
§ 8b Abs. 4 KStG: Die Hinzurechnung von 5 % der Dividende als nicht abziehbare Betriebsausgabe entfällt, § 8b Abs. 4 S. 7 KStG

Die tatsächlichen Betriebsausgaben (Finanzierungszinsen) sind abziehbar.

Gewerbsteuerliche Behandlung: Beteiligung < 15% zu Beginn des Erhebungszeitraums, § 8 Nr. 5 GewStG: 95 % Hinzurechnung



Autohandel
SGE GmbH





Sabine Schwarz

Div.

Für natürliche Personen mit Anteilen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen gilt das Teilfreistellungsverfahren. Dividenden sind grundsätzlich zu 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 EStG.

Die tatsächlichen Betriebsausgaben (Finanzierungszinsen) dürfen nur zu 60 % abgezogen werden, § 3c Abs. 2 EStG

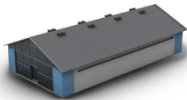
Trotz der Teilfreistellung ist die Kapitalertragsteuer zu erheben § 43 Ab. 1 S. 3 EStG

Die Teilfreistellung gilt grundsätzlich auch für Veräußerungsgewinne.

Wenn die Voraussetzung von § 9 Nr. 2a GewStG (Beteiligung mind. 15% zu Beginn des Erhebungszeitraums) erfüllt ist, ist die Dividende für Zwecke der GewSt zu kürzen. Falls die Voraussetzung nicht erfüllt ist, ist der steuerfreie Teil (40%) nach § 8 Nr. 5 GewStG hinzuzurechnen („Alles oder Nichts“)



Autohandel
SGE GmbH





Gabriel Weiß

Div.

Abgeltungsteuer i.H.v. 25 % zzgl. SolZ, § 32d Abs. 1 EStG für Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen einer natürlichen Person, § 43 Abs. 5 EStG

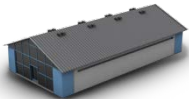
Finanzierungskosten nicht mehr abziehbar, § 20 Abs. 9 S. 1 EStG.

Auf Antrag Veranlagung bei niedrigerem persönlichem Steuersatz, § 32d Abs. 6 EStG.

Gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auf Antrag Veranlagung und Teileinkünfteverfahren, wenn Beteiligung zu mind. 25% oder Beteiligung zu mind. 1 % und maßgebliche berufliche Tätigkeit für die KapG



Autohandel
SGE GmbH





SGE GmbH und ihre Anteilseigner

Die Autohandel SGE GmbH schüttet eine Dividende in Höhe von 300.000 € an ihre Anteilseigner aus!

Steuerpflichtiger Anteil

60.000 € - § 32a EStG
0 € - GewStG



Sabine Schwarz

100.000 € - § 32d EStG
oder
60.000 € - § 32a EStG



Gabriel Weiß

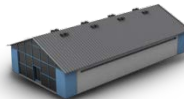
5.000 € - KStG
5.000 € - GewStG

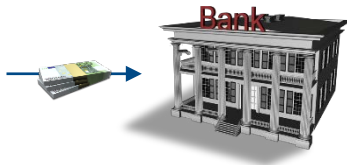


Elly Rot GmbH



Autohandel SGE GmbH





Sabine Schwarz

Div.

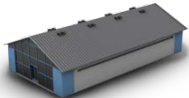
Sabine Schwarz hat ihre Beteiligung durch ein Bankdarlehen refinanziert! Zinsaufwand pro Jahr 10.000 EUR

Kann Sabine Schwarz die Zinsen als Betriebsausgaben geltend machen?

Da die Darlehensverbindlichkeit zu einem **Betriebsvermögen gehört**, werden gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG 60% des Zinsaufwandes als Betriebsausgaben anerkannt. Der Rest sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.



Autohandel
SGE GmbH



Bezüge: 100.000 € x 60% = 60.000 EUR
./ BA: 10.000 € x 60% = 6.000 EUR
= Steuerpflichtig: 54.000 EUR



Gabriel Weiß

Div.

Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren?

Eine weitere Ausnahme vom gesonderten Tarif des § 32d EStG besteht gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für **Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Fällen von „typischerweise unternehmerischen Beteiligungen“** (BT-Drucksache 16/7036, S. 20). Der Anteilseigner kann zur Anwendung des progressiven Tarifs gemäß § 32a EStG unter Eröffnung des Werbungskostenabzugs optieren (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 1 EStG), wenn er im Veranlagungszeitraum, für den der Antrag erstmals gestellt wird, unmittelbar oder mittelbar:

- a) zu mindestens 25 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder
- b) zu mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt und maßgeblich beruflich für diese tätig ist.

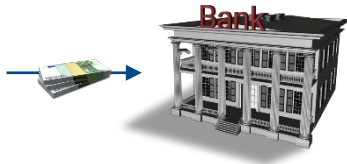
Der pauschale Werbungskostenabzug gemäß § 20 Abs. 9 EStG sowie die eingeschränkte Verlustverrechnung gemäß § 20 Abs. 6 EStG finden in diesem Fall keine Anwendung. Die Erträge unterliegen dem Teileinkünfteverfahren gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d-e EStG und die Werbungskosten dem Teilabzugsverfahren gemäß § 3c Abs. 2 EStG. (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 2 EStG)



Autohandel
SGE GmbH



Gabriel Weiß



Was wäre, wenn Gabriel Weiß seine Beteiligung durch ein Bankdarlehen refinanziert hätte!
Zinsaufwand pro Jahr 10.000 EUR

Div.

Soweit es sich um eine Darlehensverbindlichkeit im **Privatvermögen** handelt, scheidet gem. § 20 Abs. 9 S. 1 EStG grundsätzlich der Abzug als Werbungskosten aus. Durch eine Option zur Veranlagung gem. § 32d Abs. 6 EStG kommt es zu keiner Berücksichtigung des Refinanzierungsaufwandes.

Die steuerliche Geltendmachung des Refinanzierungsaufwandes zu 60% (wie bei Betriebsvermögen) kann nur durch die Ausübung des **Veranlagungswahlrechtes gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG** erreicht werden.



Autohandel
SGE GmbH

Bezüge:	100.000 € x 60% = 60.000 EUR
./. WK:	10.000 € x 60% = 6.000 EUR
= Steuerpflichtig:	54.000 EUR



Autohandel SGE GmbH



Darlehensvertrag

- Sabine Schwarz gewährt GmbH am 01.07.X1 ein Darlehen zu **fremdüblichen** Konditionen über EUR 1.000.000, Zinssatz 4 %, Darlehen ist in einer Summe am 30.06.X7 zurückzubezahlen. Zinsen sind vierteljährlich jeweils am 30.09, 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten

Welche Einkünfte erzielt Sabine Schwarz aus der Darlehensgewährung?

§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG → § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG → § 32a EStG



Grundsätzlich unterliegen sämtliche Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören (§ 32d Abs. 1 Satz 1 EStG), dem gesonderten Tarif des § 32d EStG. Um zu verhindern, dass auf Grund der Steuersatzspreizung durch Gestaltungen z.B. **betriebliche Gewinne in Form von Darlehenszinsen abgesaugt werden**, schließt § 32d Abs. 2 Nr. 1 EStG die Anwendung des gesonderten Tarifs in bestimmten Fällen aus. Danach unterliegen Einkünfte aus **Darlehensvereinbarungen** (§ 20 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 7 EStG) und Einkünfte aus **Beteiligungen als stiller Gesellschafter** (§ 20 Abs. 1 Nr. 4, Abs. 2 Nr. 4 EStG) dem progressiven Tarif gemäß § 32a EStG:

- a) wenn Gläubiger und Schuldner einander nahe stehende Personen sind, mithin einer den anderen beherrscht oder einer ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat,
- b) wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteils-eigner gezahlt werden, der zu mindestens zehn Prozent an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt ist, oder der Gläubiger der Kapitalerträge eine dem Anteilseigner nahe stehende Person ist,
- c) soweit bestimmte back-to-back Finanzierungen (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c Sätze 1, 2 EStG) vorliegen und ein Zusammenhang zwischen Kapitalanlage und Kapitalüberlassung besteht (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 lit. c Sätze 3-6 EStG).



Mietvertrag

- Ehegatten vermieten ab dem 01.07.X2 das bebaute Grundstück (Schwarzwaldstraße 1) für EUR 6.000 an die GmbH, Monatsmiete wird auf ein privates Bankkonto der Ehegatten jeweils zu Beginn eines Monats überwiesen

Welche Einkünfte erzielt Gabriel Weiß aus der Vermietung?

§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG → § 32a EStG



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Kapitalgesellschaft: Die Last der Körperschaftsteuer!





A. Die Last mit der Körperschaftsteuer!



B. Bemessungsgrundlage x Steuersatz = Steuerlast

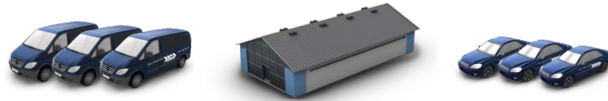


C. Die „Körperschaftsteuerlast“ der SGE GmbH!





Autohandel SGE GmbH



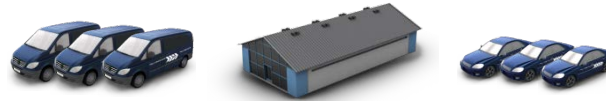
Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

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

- Die sachliche Steuerpflicht von Körperschaften richtet sich nach § 2 EStG. Körperschaften können grundsätzlich Einkünfte aus **allen Einkunftsarten** erzielen mit Ausnahme von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, da dies mit dem Charakter von Körperschaften nicht vereinbar ist.
- Unbeschränkt Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG erzielen stets **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 8 Abs. 2 KStG). Dies sind insbesondere **Kapitalgesellschaften** gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Daher ermitteln GmbH und AG ihre Einkünfte stets als **Gewinn** (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG) unter Beachtung der **Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 Satz 1, 4 Abs. 1 EStG). Sie unterliegen **kraft Rechtsform der Gewerbesteuer** (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG).



Autohandel SGE GmbH



Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

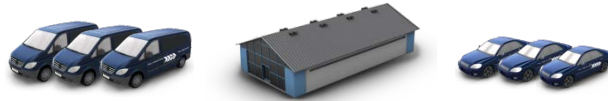
„Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes.“

- Die Ermittlung des Einkommens erfolgt bei Kapitalgesellschaften zunächst wie die Einkünfteermittlung im Gesamthandsvermögen der gewerblichen Personengesellschaft.
- Sämtliche einkommensteuerrechtlichen Vorschriften über steuerfreie Einkünfte oder nichtabziehbare Ausgaben (insbes. § 4 Abs. 5, 5b EStG) gelten auch für Kapitalgesellschaften, soweit diese auf Kapitalgesellschaften übertragbar sind und nicht den Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes entgegenstehen.





Autohandel SGE GmbH



Rückgriff auf das Einkommensteuerrecht (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG):

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

- Zusätzlich müssen die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes über die Einkommensermittlung (§§ 8 bis 13 KStG) beachtet werden. Als Ergebnis erhält man schließlich den Gesamtbetrag der Einkünfte (analog zu § 2 Abs. 3 EStG).
- Gemäß § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d EStG wird der Gesamtbetrag der Einkünfte in den intertemporalen Verlustausgleich einbezogen. Als Ergebnis erhält man das Einkommen.
- Das Einkommen der Kapitalgesellschaft ist regelmäßig auch das zu versteuernde Einkommen.



Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer

Ermittlung des Einkommens bei Kapitalgesellschaften - R 7.1 KStR:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)

+././. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV

= **Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz**

+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)

./. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)

+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8a, 10 KStG)

+ Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)

./. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG

+ nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG

./. steuerfreie Einnahmen

+././. Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA

= **Summe der Einkünfte**

./. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

+././. Einkommenszurechnung bei Organschaft

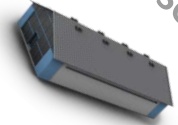
= **Gesamtbetrag der Einkünfte**

./. Verlustabzug (§ 10d EStG)

= **zu versteuerndes Einkommen**



Autohandel SGE GmbH





Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

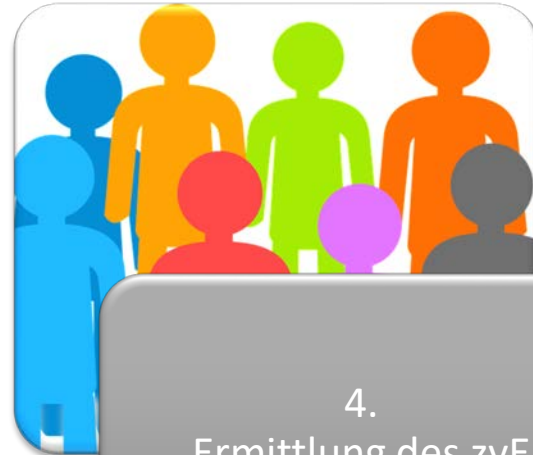


1.
Übernahme handelsrechtlicher
Wertansätze in die
Steuerbilanz;
Maßgeblichkeitsprinzip

2.
Modifizierung Ansätze und
Bewertungen in Steuerbilanz,
soweit steuerliche den
handelsrechtlichen
Bilanzierungsvorschriften
entgegenstehen; wahlweise
gesonderte Steuerbilanz



3.
Außerbilanzielle
Hinzurechnung/Kürzung
nichtabziehbarer
Betriebsausgaben bzw.
steuerfreier Einnahmen

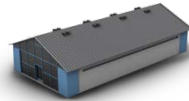


4.
Ermittlung des zVE
und
der Körperschaftsteuer





Autohandel SGE GmbH



Wie hoch ist der Steuerbilanzgewinn?

- Der Steuerbilanzgewinn setzt sich zusammen aus dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss und der Veränderung des steuerlichen Mehrkapitals

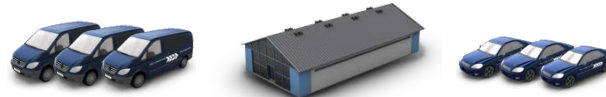
Ausgangspunkt ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss in Höhe von:

EUR 1.142.661,43



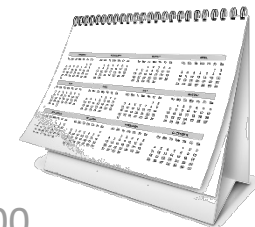


Autohandel SGE GmbH



1. Selbsterstellte Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

- Handelsbilanz zum 31.12.X1: Gebrauch Wahlrecht nach § 248 Abs. 2 HGB
- Aktivierung selbsterstellter immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens mit EUR 80.000
- betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 5 Jahre
- Ansatzverbot in Steuerbilanz
 - steuerliches Minderkapital EUR 80.000 bzw. EUR 64.000





Autohandel SGE GmbH & Co. KG



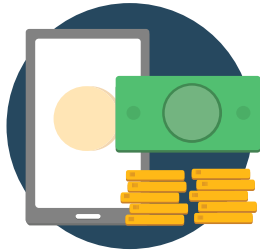
2. Sonstige Rückstellungen

- divergierende Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechts
 - steuerliches Mehrkapital in Höhe von EUR 400.000 (EUR 350.000) zum 31.12.X1 (31.12.X2)

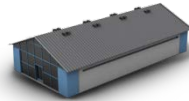




Autohandel SGE GmbH



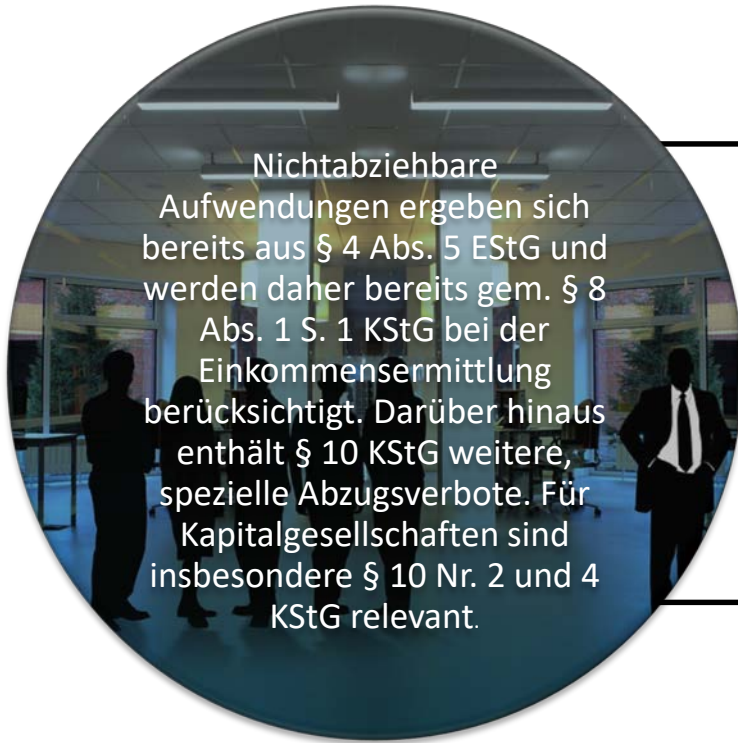
80.000 €



400.000 €

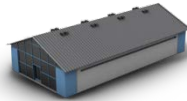
3. Zusammenfassung

- **Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.X1**
 - erfasst im sogenannten „Steuerlichen Ausgleichsposten“
in Höhe von **EUR 320.000** als **steuerliches Mehrkapital**
- Unter Berücksichtigung der steuerlichen Informationen beläuft sich der „Steuerliche Ausgleichsposten“ zum 31.12.X2 auf **EUR 286.000**
- **Hieraus resultiert ein steuerliches Minderergebnis in Höhe von EUR 34.000**





Autohandel SGE GmbH



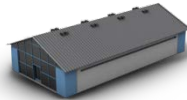
Welche außerbilanziellen Korrekturen sind vorzunehmen?

- Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG: keine Betriebsausgabe
 - mindert weder ihre eigene noch die Bemessungsgrundlage der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer
 - Erfolgswirkungen der Gewerbesteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren
- **Gewerbesteueraufwand: EUR 298.204,20 (siehe Jahresabschluss)**





Autohandel SGE GmbH



Welche außerbilanziellen Korrekturen sind vorzunehmen?

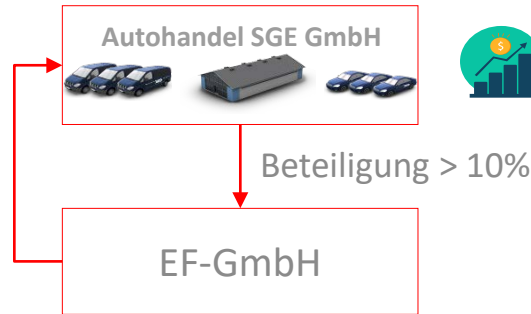
- Steuern vom Einkommen nach § 10 Nr. 2 KStG
 - mindert weder ihre eigene noch die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer
 - Erfolgswirkungen der Körperschaftsteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren
- **Körperschaftsteuer-Aufwand: EUR 245.625,00 (siehe Jahresabschluss)**
- **Solidaritätszuschlag-Aufwand: EUR 13.509,37 (siehe Jahresabschluss)**



Steuerfrei Einnahmen nach § 8b KStG



Beteiligungserträge in Höhe von EUR 30.000

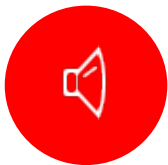


Welche außerbilanzielle Korrekturen sind vorzunehmen?



Die Bezüge von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften bleiben bei einer Kapitalgesellschaft gem. § 8b Abs. 1, 2 KStG grundsätzlich steuerfrei. Da die handelsrechtlich erfolgswirksam erfasst werden, müssen bei der Ermittlung des Einkommens grundsätzlich außerbilanzielle Korrekturen vorgenommen werden.

- 30.000 EUR



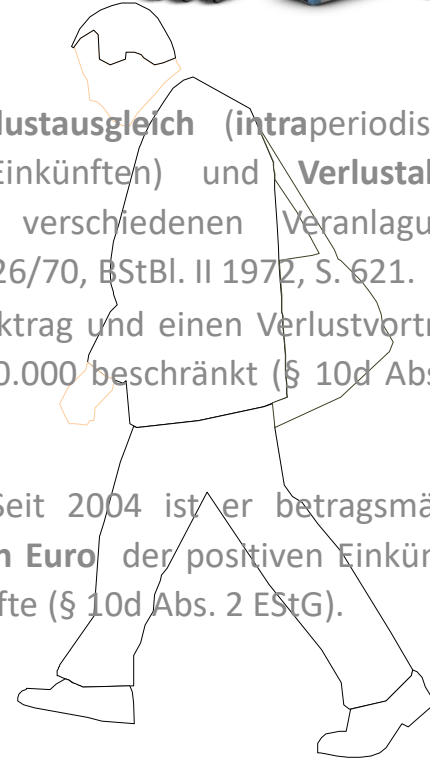
Gem. § 8b Abs. 5 S. 1 KStG ist für steuerfrei Bezüge eine (unwiderlegbare) Typisierung der nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben erfolgt. Diese betragen 5% der Bezüge ohne Minderung der damit in Verbindung stehenden Betriebsausgaben und erhöhen damit das Einkommen. Diese Erhöhung erfolgt außerbilanziell.

+ 1.500 EUR



Verlustnutzung

§ 10d EStG



Begrifflich wird unterschieden zwischen **Verlustausgleich** (intra-periodischer Ausgleich von positiven und negativen Einkünften) und **Verlustabzug** (inter-periodischer Verlustausgleich zwischen verschiedenen Veranlagungszeiträumen). Vgl. BFH-Urteil vom 17.5.1972, I R 126/70, BStBl. II 1972, S. 621.



Der **Verlustabzug** erfolgt durch einen Verlustrücktrag und einen Verlustvortrag. Der Verlustrücktrag ist auf ein Jahr und € 1.000.000 beschränkt (§ 10d Abs. 1 EStG).



Der Verlustvortrag ist zeitlich unbeschränkt. Seit 2004 ist er betragsmäßig beschränkt auf einen **Sockelbetrag von 1 Million Euro** der positiven Einkünfte und darüber hinaus auf 60% der positiven Einkünfte (§ 10d Abs. 2 EStG).



Verlustuntergang - § 8c KStG





Verlustnutzung

§ 10d EStG



Aus den nachfolgend dargestellten zu versteuernden Einkommen vor Gewerbesteuer und Verlustabzug (z.v.E. vor § 10d EStG) ergeben sich unter Ausschöpfung des höchstmöglichen Verlustrücktrags folgende zu versteuernde Einkommen (z.v.E. nach § 10d EStG):

	X1	X2	X3	X4
zvE vor 10 d EStG	1.000.000	- 10.000.000	8.000.000	4.000.000
Verlustabzug	- 1.000.000	1.000.000	- 5.200.000	- 2.800.000
Verlustvortrag		9.000.000	3.800.000	1.000.000
zvE nach § 10d EStG	0	0	2.800.000	1.200.000



Verbleibender körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.X4: 1.000.000





Wie hoch ist das zvE der SGE GmbH?

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag nach HGB (§ 5 Abs. 1 EStG)	1.142.661,43
+././. Bilanzkorrekturen § 60 Abs. 2 EStDV	-34.000,00
= Gewinn/Verlust lt. Steuerbilanz	1.108.661,43
+ verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)	
./. verdeckte Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)	
+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, §§ 8a, 10 KStG)	557.338,57
+ Spenden und Beiträge (vgl. R 12.5 EStR)	
./. außer Ansatz bleibende Einnahmen nach § 8b Abs. 1, 2 KStG	- 30.000,00
+ nichtabziehbare Ausgaben nach § 8b Abs. 3, 5 KStG	+ 1.500,00
./. steuerfreie Einnahmen	
+././. <u>Hinzurechnungen/Kürzungen aufgrund eines DBA</u>	
= Summe der Einkünfte	1.637.500,00
./. abziehbare Aufwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	
+././. Einkommenszurechnung bei Organschaft	
= Gesamtbetrag der Einkünfte	1.637.500,00
./. Verlustabzug (§ 10d EStG)	
= zu versteuerndes Einkommen	1.637.500,00





Autohandel SGE GmbH



Der Körperschaftsteuertarif beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG einheitlich 15 %. Dabei wird die KSt gem. § 31 Abs. 1 S. 2 KStG zugunsten des Steuerpflichtigen auf volle Euro gerundet.

Tarifliche Körperschaftsteuer: 245.625,00 EUR

Kapitalgesellschaften unterliegen gem. § 2 Nr. 3 SolZG mit ihrem Einkommen dem Solidaritätszuschlag, der nach der festzusetzende Körperschaftsteuer bemessen wird. Der Solidaritätszuschlag ist eine Ergänzungsabgabe zu einer nichtabziehbaren Personensteuer und mindert daher nicht das Einkommen.

Solidaritätszuschlag: 13.509,37 EUR

Abbildung der Steuerlast in der Handels- und Steuerbilanz



Handelsrechtlich handelt es sich bei der KSt um Steuern vom Einkommen und Ertrag.

Gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist eine Rückstellung zu bilden, wenn die Vorauszahlungen niedriger sind als die ermittelte KSt.

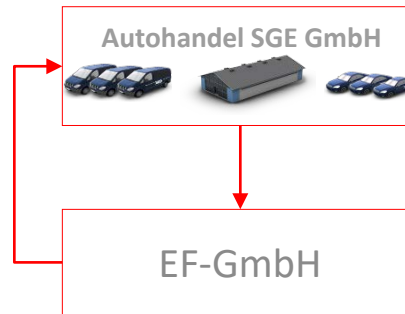
Soweit die Vorauszahlungen höher sind als die ermittelte KSt, wird eine **sonstige Forderung** ausgewiesen.

Es handelt sich noch nicht um eine Verbindlichkeit, weil noch kein KSt-Bescheid vorliegt.

tarifliche KSt
./ . Tarifiermäßigungen
= Festzusetzende KSt
./ . anzurechnende KapEst
./ . anzurechnende ausl. Steuer
= verbleibende KSt
./ . geleistete KSt-VZ
= KSt-Zahlung oder Erstattung
= Positive Bemessung x 5,5 % (SolZ)



Beteiligungserträgen in Höhe von EUR 30.000 der EF-GmbH



Schuldnerin der Kapitalertragsteuer

„nur“ zur Einbehaltung verpflichtet

Anrechnung der Kapitalertragsteuer

SGE GmbH verbucht den Beteiligungsertrag brutto, d.h. den Betrag von 30.000 EUR. Die Kapitalertragsteuer von 7.500 EUR zuzüglich 412,50 EUR Solz werden als Steuer vom Einkommen und Ertrag gebucht (7.912,50 EUR). Auf dem Bankkonto der SGE GmbH werden 22.087,50 EUR gutgeschrieben.

Die Kapitalertragsteuer und der Solz sind gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähig. Da beides gem. § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 u. § 51a Abs. 1 EStG auf die KSt bzw. den darauf entfallenden Solz angerechnet wird.

Hinweis: Die Erstattung von nicht abzugsfähigen Personensteuern durch den Fiskus wird als Umkehrfall gem. § 10 Nr. 2 KStG von der Besteuerung ausgenommen. Entsprechend wird bei der Auflösung von Steuerrückstellung verfahren.

Abbildung der Steuerlast in der Handels- und Steuerbilanz



	tarifliche KSt	245.625,00
./.	Tarifermäßigungen	0
=	Festzusetzende KSt	245.625,00
./.	anzurechnende KapESt	-7.500,00
./.	anzurechnende ausl. Steuer	
=	verbleibende KSt	238.125,00
./.	geleistete KSt-VZ	-220.000,00
=	KSt-Zahlung oder Erstattung	18.125,00

	"tariflicher SolZ"	13.509,37
./.	Tarifermäßigungen	0
=	"Festzusetzende SolZ"	13.509,37
./.	anzurechnender SolZ auf KapESt	-412,50
=	verbleibender SolZ	13.096,87
./.	geleistete SolZ-VZ	-12.100,00
=	SolZ-Zahlung oder Erstattung	996,87



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Die Gewerbesteuerlast der Kapitalgesellschaft





A. Zur Gewerbesteuerlast der Kapitalgesellschaft



B. Bemessungsgrundlage x Steuersatz = Steuerlast



C. Die Gewerbesteuerlast der SGE GmbH!



Zur Ermittlung des Gewerbeertrags



körperschaftsteuerliches Einkommen bei Kapitalgesellschaften (§ 7 Satz 1 GewStG)

= **Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)**

+ Hinzurechnungen i.S.d. § 8 GewStG

./. Kürzungen i.S.d. § 9 GewStG

= **Gewerbeertrag**

./. Ausgleichbarer Gewerbeverlust (§ 10a GewStG)

= **maßgebender Gewerbeertrag**

./. Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG (**nur bei Personenunternehmen**)

= **Besteuerungsgrundlage**

x Gewerbesteuer-Messzahl i.H.v. 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)

= **Gewerbesteuer-Messbetrag** (Bemessungsgrundlage, § 16 Abs. 1 GewStG)

x Gewerbesteuer-Hebesatz, mindestens 200% (§ 16 Abs. 4 GewStG)

= **festzusetzende Gewerbesteuer**





1. Ausgangspunkt

- § 7 GewStG definiert Gewerbeertrag als den um Hinzurechnungen und Kürzungen modifizierten Erfolg aus dem Gewerbebetrieb, wie er sich nach Vorschriften des EStG bzw. KStG ergibt
- Entsprechend dem Objektsteuercharakter: Hinzurechnungen und Kürzungen sind vorzunehmen



 Hinzurechnungen 



Gleichstellung des eigen- und fremdfinanzierten Betriebs

 Kürzungen 



verhindern Doppelbelastung des Gewerbebetriebs mit Objekt- oder Realsteuern



2. Ausgewählte gewerbesteuerliche Hinzurechnungen und Kürzungen

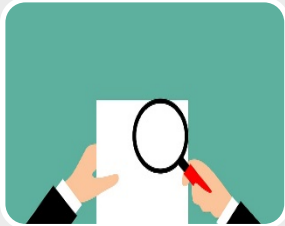
(1) Finanzierungskosten i.w.S.

- Zunächst sind 25 % der Entgelte für die folgenden Nutzungsüberlassungen dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, soweit die Summe aller Entgelte den Betrag von 200.000 € übersteigen

25 %



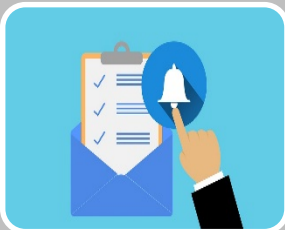
Zur Ermittlung des Gewerbeertrags



Grund: Besteuerung der Gewerbeunternehmen nicht nach tatsächlich erzielten, sondern nach ihrem objektiv erzielbaren Gewerbeertrag



Fremd- oder Eigenfinanzierung soll keinen Unterschied machen

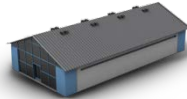


Bei Kapitalgesellschaften zu beachten: Verdeckte Gewinnausschüttungen werden von den Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG nicht erfasst, denn sie zählen bereits zum Gewerbeertrag der Kapitalgesellschaft

Fragestellung zum Sachverhalt:



Autohandel SGE GmbH



Wie hoch ist der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG?

Zinsaufwand der SGE GmbH	800.000,00		
= Summe Entgelte für Schulden		800.000,00	
= hinzurechnungspflichte Entgelte			800.000,00



+ Mietaufwand der SGE GmbH	36.000,00		
= Summe Entgelte für Schulden		36.000,00	
= hinzurechnungspflichte Entgelte			36.000,00





Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

1.	Entgelte für Schulden, Renten und dauernde Lasten, Gewinnanteile stiller Gesellschafter	800.000,00 0,00 0,00	800.000,00	100,00%	800.000,00	
2.	Entgelte für die Überlassung von Lizenzen und Konzessionen	964.000,00		25,00%	241.000,00	
3.	Mieten, Pachten & Leasingraten für bewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	0,00		20,00%	0,00	
4.	Mieten, Pachten & Leasingraten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des ALV	36.000,00		50,00%	18.000,00	
			Summe		1.059.000,00	
			- Freibetrag		-200.000,00	
						859.000,00
				davon 25%		214.750,00



Unter Berücksichtigung der weiteren Finanzierungskosten ergibt sich ein Hinzurechnungsbetrag in Höhe von EUR 214.750



Eigener Grundbesitz

- Eine weitere Kürzung bezieht sich auf den Grundbesitz des Gewerbetreibenden
- Zu unterscheiden: reguläre und erweiterte Kürzung
- Regulär: Gewerbeertrag wird um einen Betrag von 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes gekürzt, Einheitswert mit 140 % anzusetzen



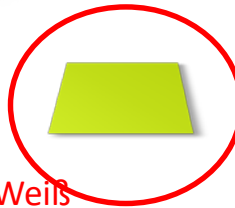
Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Der reguläre Kürzungsbetrag ermittelt sich wie folgt:

Einheitswert Betriebsgrundstücke nicht GrSt befreit	EUR 300.000,00
davon 1,2% vom 1,4-fachen Einheitswert	EUR 5.040,00



Eine Grundstückskürzung kann nicht erfolgen, da das Grundstück nicht im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft ist.



Gewerbsteuerliche Behandlung von Gewinnausschüttungen

- hängt grundsätzlich davon ab, ob der Gesellschafter - die Kapitalgesellschaft - zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % der Anteile an der anderen Kapitalgesellschaft hält



Voraussetzungen erfüllt



der noch im Gewinn verbliebene Teil der Dividende ist zu kürzen



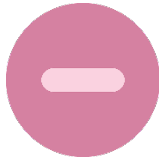
Keine Relevanz



Einmalbesteuerung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft

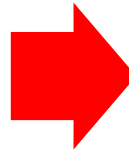


etwaige Aufwendungen mindern im unmittelbaren Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung den Kürzungsbetrag



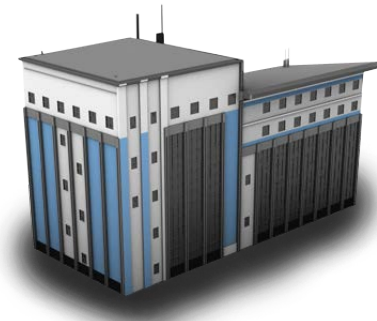


§ 8b Abs. 1 KStG



befreit Dividenden an Kapitalgesellschaften als Anteilseigner vollständig von der Steuer

- bedarf gewerbesteuerlich in dieser Hinsicht keiner weiteren Kürzung
- Dass 5 % der Gewinnausschüttungen als nicht abziehbare Betriebsausgaben qualifizieren, bleibt unberücksichtigt





**Voraussetzungen nicht erfüllt
(Streubesitzanteile)**



auf Ebene des KStG vorgenommene Kürzungen werden im Hinblick auf Dividenden wieder hinzugerechnet



Doppelbesteuerung auf Ebene des Gesellschafters und der Gesellschaft



Gesellschafter kann tatsächlich angefallene Betriebsausgaben, deren Abzug nach § 8b Abs. 5 KStG begrenzt ist, gewerbesteuerlich voll geltend machen





Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Da die SGE GmbH zu 35 % (seit Beginn des Erhebungszeitraums) an ausschüttender EF GmbH beteilig → eigentlich Kürzungsvorschrift

Wie hoch ist der Kürzungsbetrag?

- EUR 0





Gewerbesteuerlich werden Gewinne und Verluste einer Mitunternehmerschaft jedoch nur auf Gesellschaftsebene erfasst



Es erfolgt lediglich eine Einmalbesteuerung



Deshalb ordnet § 9 Nr. 2 GewStG die Kürzung des Ergebnisses des Gewerbetreibenden um dessen Gewinnanteil an



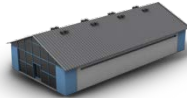
Korrespondierend sieht § 8 Nr. 8 GewStG die Hinzurechnung eines Verlustanteils zum Ergebnis des Gewerbetreibenden vor



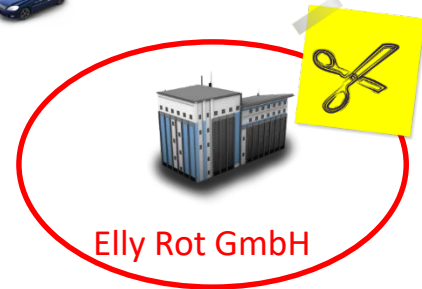
Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

Kommt es zu einer Kürzung oder Hinzurechnung?

- Auf Ebene der SGE GmbH sind diese Modifikationen nicht einschlägig





Verlustnutzung

§ 10a GewStG



Gewerbsteuerlich existiert kein Verlustrücktrag (§ 10a GewStG). Unter der Annahme, dass sich zu versteuerndes Einkommen und Gewerbeertrag (GE) entsprechen, ergeben sich folgende Gewerbeerträge vor Gewerbesteuer nach Berücksichtigung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags:

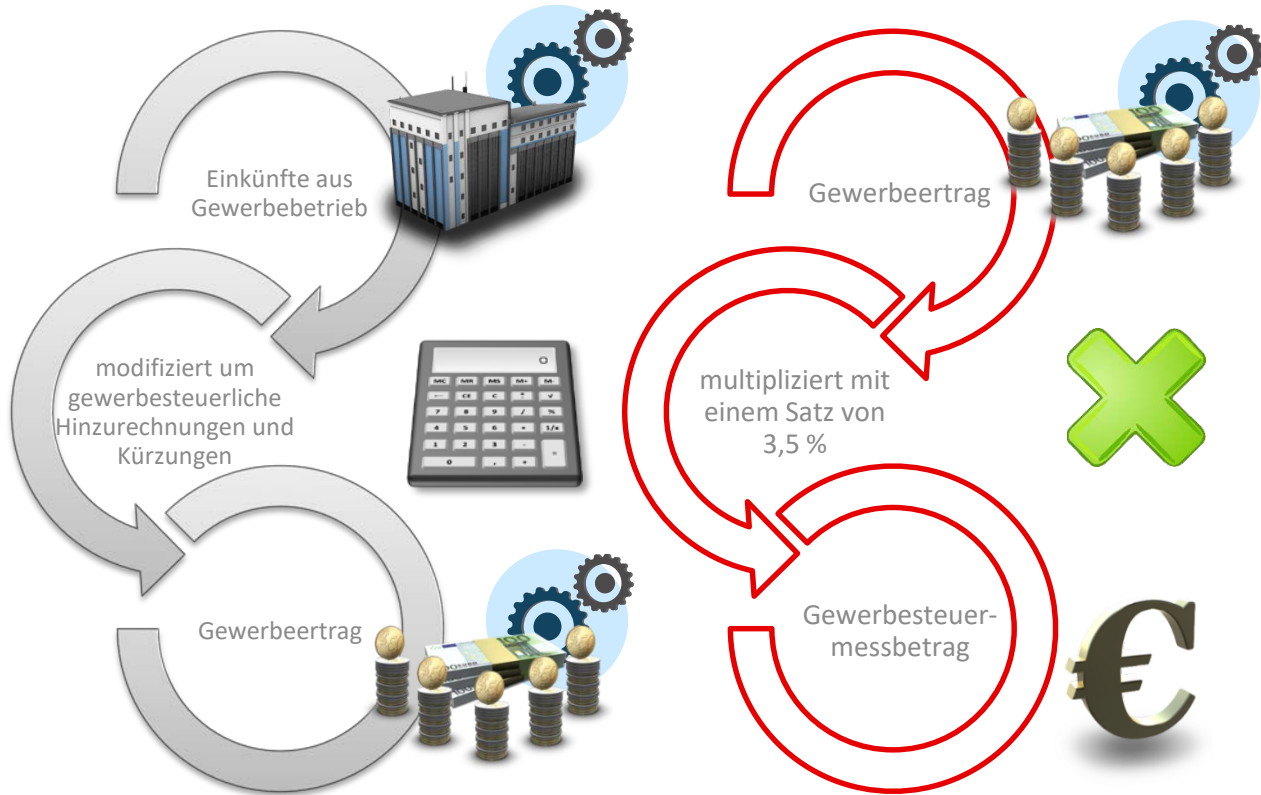
	X1	X2	X3	X4
GE vor § 10a GewStG	1.000.000	- 10.000.000	8.000.000	4.000.000
Verlustabzug	0	0	- 5.200.000	- 2.800.000
Verlustvortrag		10.000.000	4.800.000	2.000.000
GE nach § 10a GewStG	0	0	2.800.000	1.200.000



Verbleibender körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.X4: 2.000.000



Vom Gewerbeertrag zur Gewerbesteuer

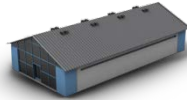




Autohandel SGE GmbH



Sabine Schwarz



Gabriel Weiß



Elly Rot GmbH

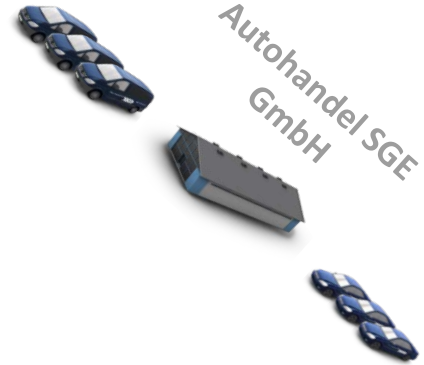
- Bei Kapitalgesellschaften ist der Freibetrag in Höhe von EUR 24.500 nicht zu berücksichtigen
- Gewerbesteuermessbetrag x mit dem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Gewerbesteuerhebesatz = Gewerbesteuer

Fragestellung zum Sachverhalt:

- Wie hoch ist der Gewerbesteuermessbetrag?
- Wie hoch ist die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum X2?



Wie hoch ist Gewerbeertrag der SGE GmbH?



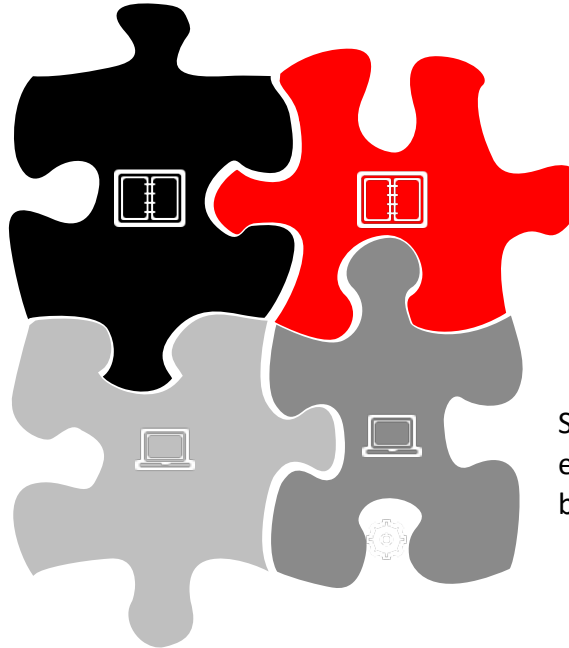
	Einkommen der SGE GmbH	1.637.500,00
+	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG	214.750,00
-	Kürzungen nach § 9 Nr. 1 GewStG	0,00
-	Kürzungen nach § 9 Nr. 2a GewStG	0,00
=	Maßgebender Gewerbeertrag	1.852.250,00
-	Abrundungsbetrag	- 50,00
-	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	
=	verbleibender Gewerbeertrag	1.852.200,00
x	Steuermeßzahl (§ 11 II GewStG) 3,5%	
=	Steuermessbetrag abgerundet	64.827,00
x	Hebesatz Frankfurt 460%	
=	Gewerbsteuer	298.204,20





Die Erfolgswirkungen der Gewerbesteuer-Rückstellung bzw. des Erstattungsanspruchs sind außerbilanziell zu korrigieren.

GewSt-Schuld: Rückstellung iSd § 249 Abs. 1 Satz 1 1. Alt. HGB



GewSt-Erstattungsanspruch: sonstiger VG

Die GewSt ist nach § 4 Abs. 5b EStG keine Betriebsausgabe

Sie mindert somit weder ihre eigene noch die BMG der ESt bzw. KSt.

Die Gewerbesteuerrückstellung unter Berücksichtigung der geleisteten Vorauszahlungen in Höhe von 260.000 EUR beträgt 38.204,20 EUR (298.204,20 ./ 260.000,00)



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Rechtsbeziehungen Gesellschafter/Gesellschaft





A. Rechtsbeziehungen Gesellschaft/Gesellschafter



B. Verdeckte Gewinnausschüttungen



C. Verdeckte Einlagen





Die Kapitalgesellschaft wird zivilrechtlich wie steuerlich als eine von ihren Gesellschaftern getrennte Person behandelt. Daher werden Rechtsgeschäfte zwischen ihr und ihren Gesellschaftern grundsätzlich auch steuerlich anerkannt.

Voraussetzung einer vollständigen Anerkennung ist allerdings, dass Bedingungen vereinbart werden, die die Kapitalgesellschaft auch gegenüber Nicht-Gesellschaftern, also fremden Dritten durchgesetzt hätte. Ist dies nicht der Fall, bedarf es Korrekturen nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage.

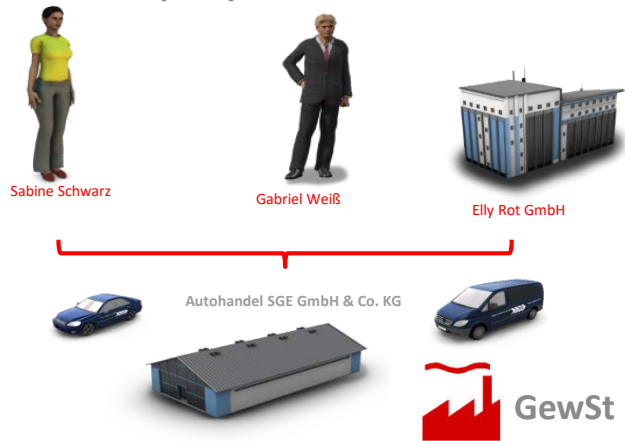




Verdeckte Gewinnausschüttung - Einordnung

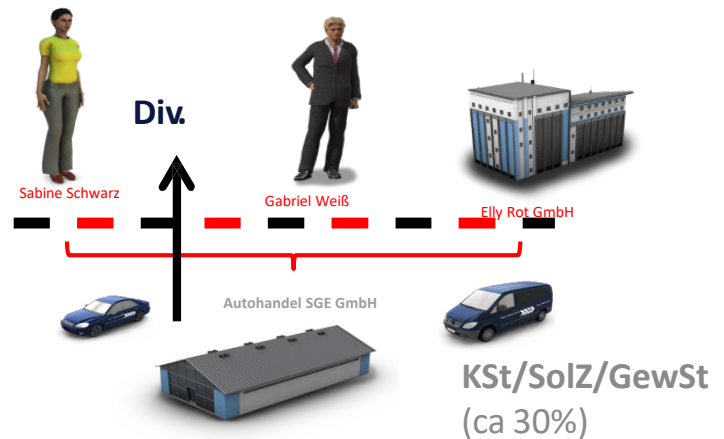
Autohandel SGE GmbH & Co. KG

EST/KSt/SolZ



Autohandel SGE GmbH

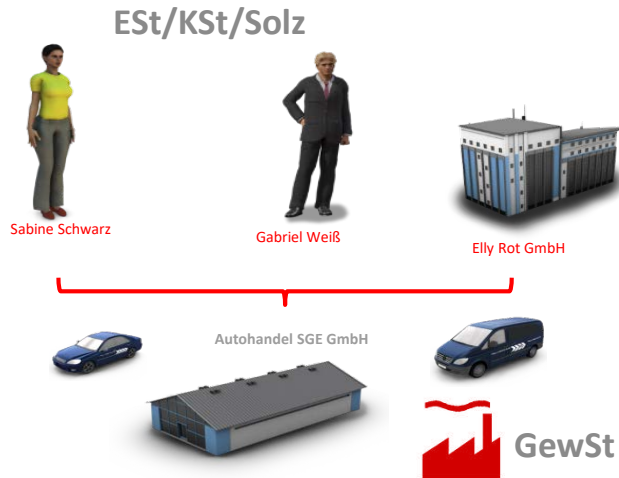
EST/KSt/SolZ/ggf. GewSt



Gemäß § 4 Abs. 1 Sätze 1, 2 und 5 EStG wird bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung die Ergebnisverwendung in Form von Entnahmen und Einlagen nicht berücksichtigt.

Bei Kapitalgesellschaften erfolgt Entsprechendes durch die Instrumente der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage.

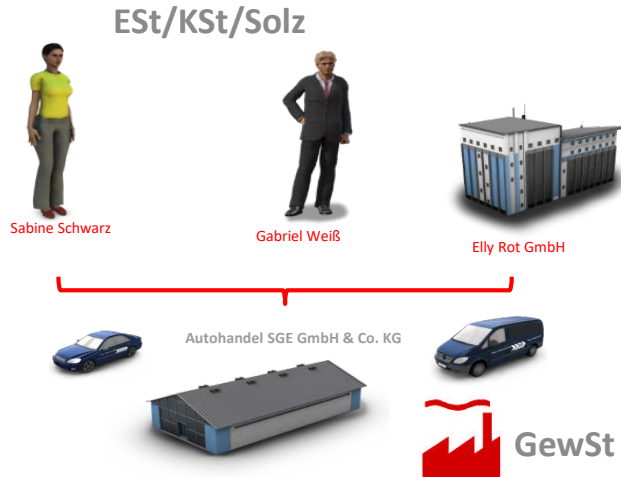
Verdeckte Gewinnausschüttung - Rechtsfolgen



Auf der **Ebene des Gesellschafters** unterscheiden sich die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund der Steuersubjekteigenschaft von Körperschaften deutlich von denen einer Entnahme.

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind wie offene Gewinnausschüttungen Einnahmen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.

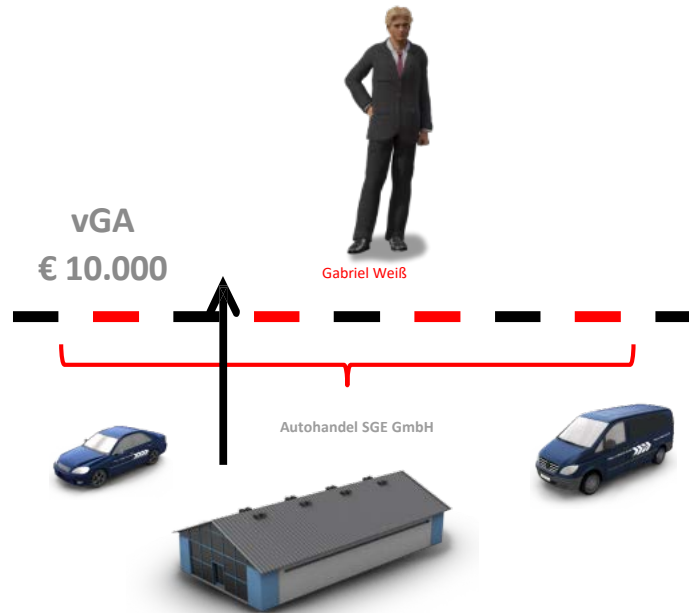
Auf der **Ebene der Gesellschaft** dürfen – analog zu den Entnahmen und Einlagen – verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht mindern und verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Für verdeckte Gewinnausschüttungen ist dies in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geregelt.



Der **Gesellschafter** erzielt in Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, **wenn die Einnahmen zugeflossen sind**. Die Einnahmen unterliegen nach § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d EStG dem **Teileinkünfteverfahren**, wenn sie in einem Betriebsvermögen anfallen (§ 3 Nr. 40 Satz 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG) bzw. im Privatvermögen gemäß 32d Abs. 1 EStG der **Abgeltungsteuer**.

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist dem **Einkommen der Gesellschaft außerbilanziell** hinzuzurechnen (vgl. H 8.5 KStR „Steuerbilanzgewinn“). Damit wird die Bemessungsgrundlage zur Gewerbesteuer und zur Körperschaftsteuer erhöht. Die Hinzurechnung erfolgt in dem Wirtschaftsjahr, in dem die Gewinnminderung bzw. die nicht erfolgte Gewinnerhöhung bei der Gesellschaft eingetreten ist. Ein Zufluss beim Gesellschafter muss nicht vorliegen.

Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Steuerlast



„handelsrechtlicher Jahresüberschuss vor Steuern von € 100.000“

Für seine Tätigkeit erhält Herr Weiß eine Vergütung in Höhe von 80.000 €. Angemessen sind lediglich 70.000 €.

Der Gesellschafter hat keine weiteren Einkünfte und hält die Beteiligung im Privatvermögen.

Sparer-, Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschbetrag werden aus Vereinfachungsgründen nicht berücksichtigt.

Die Gesellschaft erzielt nach Abzug des Gehalts und einen handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Steuern von € 100.000.

Der gewerbsteuerliche Hebesatz betrage 460%.

Auswirkungen der verdeckten Gewinnausschüttung auf die Steuerlast



		ohne vGA	mit vGA	
GmbH				
Gewinn vor Steuern		100.000,00	110.000,00	
Gewerbsteuer		16.100,00	17.710,00	} 3.192,50
Körperschaftsteuer	 	15.000,00	16.500,00	
Solidaritätszuschlag		825,00	907,50	
Gesellschafter				
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		80.000,00	70.000,00	} - 1.793,50
Einkünfte aus Kapitalvermögen		0,00	10.000,00	
Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 EStG, VZ 2020)		24.636,00	20.436,00	
Abgeltungsteuer		0,00	2.500,00	
Solidaritätszuschlag		1.354,98	1.261,48	
Gesamtsteuerbelastung		57.915,98	59.314,98	
Mehrbelastung durch vGA			1.399,00	



Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung wird in § 8 Abs. 3 S. 2 KStG erwähnt, aber nicht definiert. Die Rechtsprechung hat diesen unbestimmten Rechtsbegriff im Laufe der Jahre wie folgt ausgeformt:

- Eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und
- nicht im Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung steht.

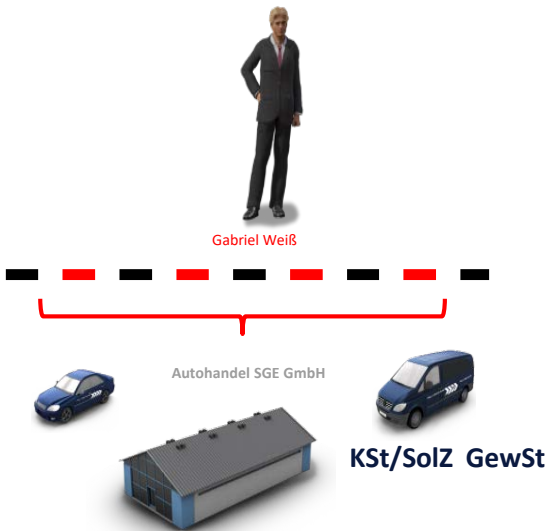
Worauf es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht ankommt:

- Kenntnis um die rechtliche Würdigung
- Rechtshandlung
- Zeitgleicher Zufluss beim Gesellschafter.





Gabriel Weiß veräußert eine Maschine an die SGE GmbH für € 120.000. Der angemessene Preis liegt unstrittig bei € 100.000.

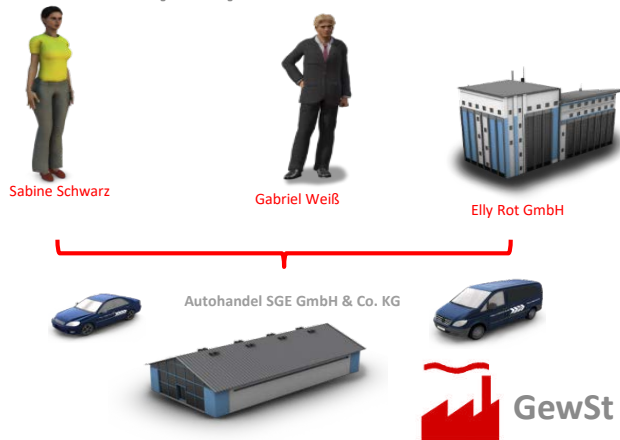


- Mehrpreis durch Gesellschaftsverhältnis veranlasst
- Anschaffungskosten in Steuerbilanz € 100.000
- außerordentlicher Aufwand in Steuerbilanz → € 20.000
- verdeckte Gewinnausschüttung € 20.000 als außerbilanzielle Einkommenserhöhung (vgl. BMF vom 28.5.2002, BStBl. I 2002, S. 603)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 in Höhe von € 20.000
- Diese unterliegen grundsätzlich der Kapitalertragsteuer



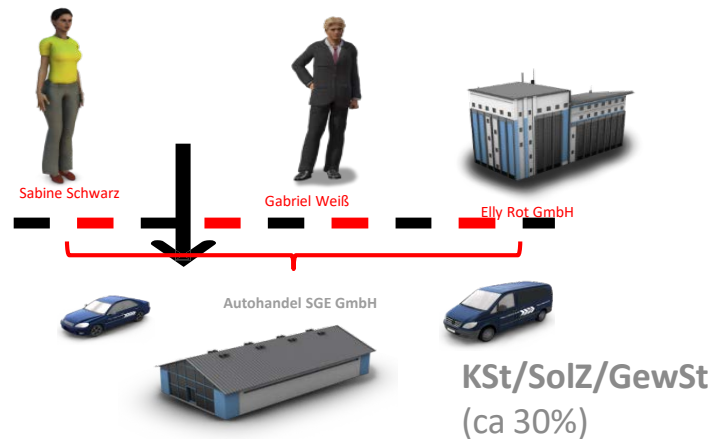
Autohandel SGE GmbH & Co. KG

EST/KSt/Solz



Autohandel SGE GmbH

EST/KSt/Solz/ggf. GewSt



Analog zur verdeckten Gewinnausschüttung basiert die Rechtsfigur der verdeckten Einlage auf der Einlagenkorrekturvorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 1 und 7 EStG.

Im Unterschied zur verdeckten Gewinnausschüttung können nur **Wirtschaftsgüter**, keine Nutzungen verdeckt eingelegt werden (BFH-Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. 1988 II, S. 348, R 8.9 Abs. 1 KStR 2004).

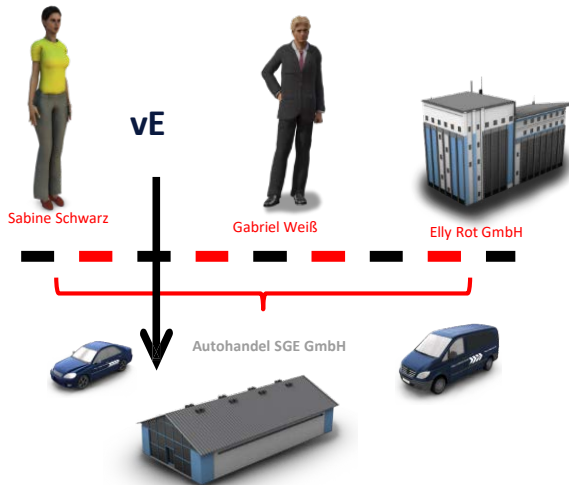


Sofern das Geschäft zu Gunsten der Kapitalgesellschaft als nicht fremdüblich qualifiziert, kann es als verdeckte Einlage (vE) zu beurteilen sein (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Dabei ist zwischen verdeckten Sacheinlagen und verdeckten Nutzungseinlagen zu unterscheiden.

Voraussetzung einer verdeckten Sacheinlage ist

- eine Vermögensmehrung oder verhinderte Vermögensminderung bei der Kapitalgesellschaft,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
- sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt,
- nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht und
- in einem einlagefähigen Vermögensvorteil besteht (R 8.9 Abs. 1-3 KStR).





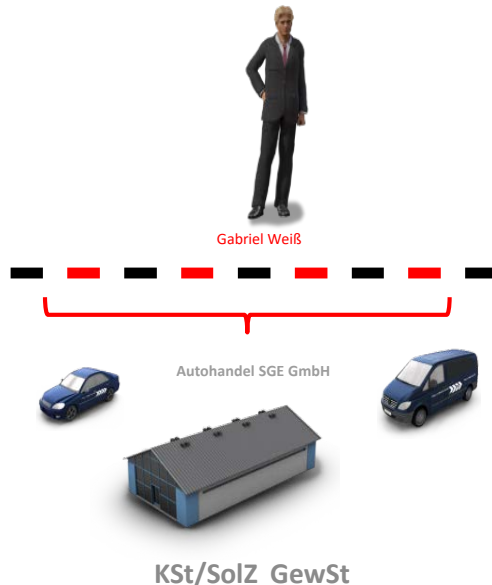
Auf der Ebene des Gesellschafters führt eine verdeckte Einlage zu einer fiktiven Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts gegen Gewährung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft, in welche die Einlage erfolgt. Dies ist gesetzlich in § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG geregelt.

Auf der Ebene der Gesellschaft dürfen verdeckte Einlagen das Einkommen nicht erhöhen. Der in der Handelsbilanz erfasste Ertrag wird außerbilanziell wieder abgezogen. Stattdessen wird das steuerliche Eigenkapital erfolgsneutral erhöht. Dies geschieht im sog. steuerlichen Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG.

Ein Beispiel ...



Herr Weiß veräußert seiner GmbH ein Grundstück für 1 Mio. €, das einen Verkehrswert von 2 Mio. € aufweist.



- In der Handelsbilanz wird das Grundstück zu Anschaffungskosten von 1 Mio. € bewertet. In der Steuerbilanz wird das Grundstück hiervon abweichend mit Anschaffungskosten von 2 Mio. € erfasst. Die Differenz wird in der Bilanz als Ertrag verbucht.
- In Höhe von 1 Mio. € liegt eine verdeckte Einlage vor. Diese mindert außerbilanziell das Einkommen und korrigiert damit den erfassten Ertrag. Sie erhöht das steuerliche Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG. Dieses wird ebenso außerhalb der Bilanz durch ein förmliches Feststellungsverfahren fortgeschrieben.
- Auf der Ebene des Gesellschafters gilt ein Veräußerungspreis von insgesamt 2 Mio. € als zugeflossen (für Betriebsvermögen § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG, für Privatvermögen § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG, § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG).



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Prof. Dr. Michael Scheel, StB





DHBW

Duale Hochschule
Baden-Württemberg
Villingen-Schwenningen

Betriebswirtschaftliche Steuerlehre I

Prof. Dr. Michael Scheel, StB

Rechtsformvergleich - eine einfache Einführung



- **Investitionsentscheidungen**
 - Investition / Sparentscheidung vs. Konsum heute
 - Investition in Unternehmen vs. (risikolose) Finanzanlage

- **Standortentscheidung**
 - Innerhalb Deutschlands: Steuersatzunterschiede bei der GewSt
 - International: Steuerbelastungsunterschiede

- **Finanzierungsentscheidung**
 - Eigen- oder Fremdkapital
 - Konzerninterne Finanzierung

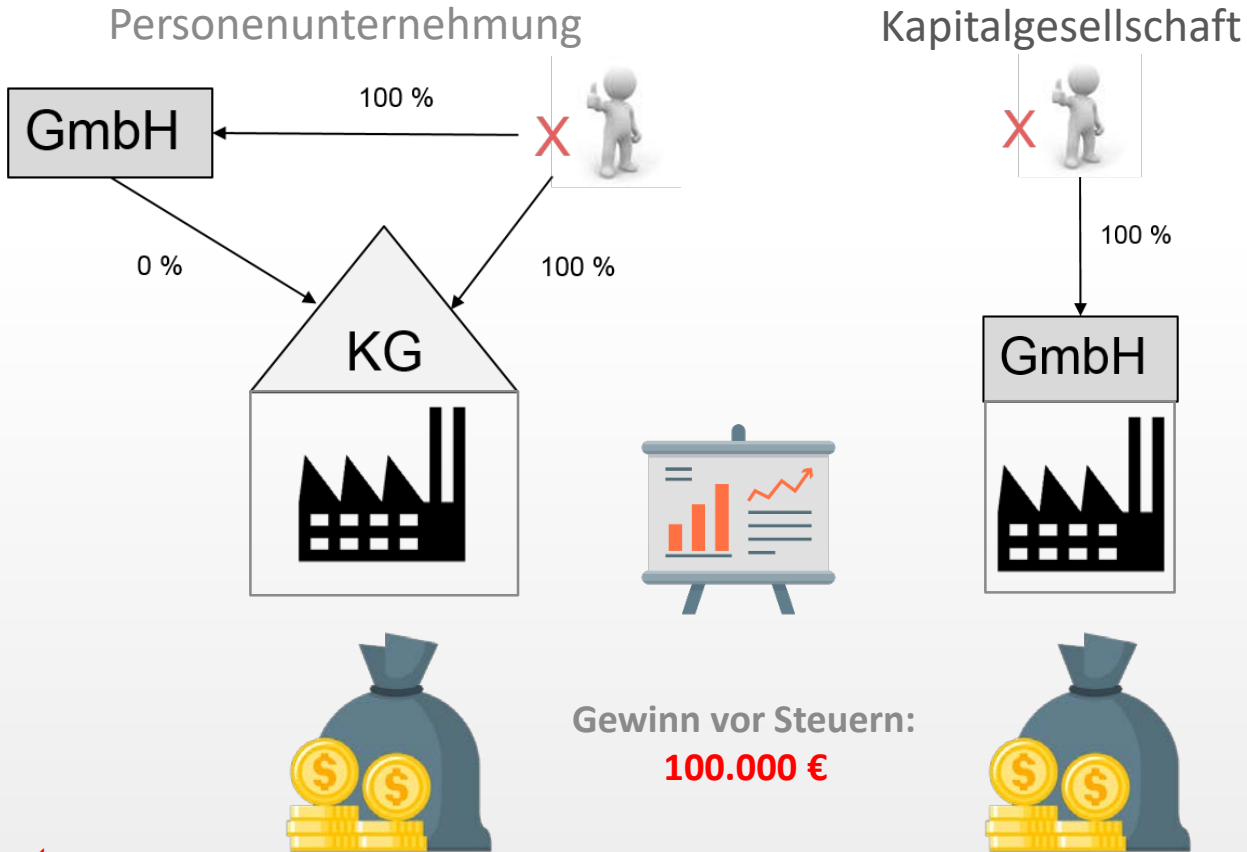
- **Rechtsformwahl**
 - **Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft**





Personengesellschaft vs. Kapitalgesellschaft

Was ist die richtige Rechtsform?





	Besteuerung auf Gesellschaftsebene
Körperschaftsteuer	<ul style="list-style-type: none">• 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG)• 15,825 % (§ 23 Abs. 1 KStG, § 4 SolzG)
Gewerbesteuer	<ul style="list-style-type: none">• Steuermesszahl: 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)• kein Betriebsausgabenabzug für die Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG, § 7 GewStG)• nomineller Steuersatz bei einem Hebesatz von 400 %:• $14,00 \% = 3,5 \% \times 400 \%$





Einkommensteuer	Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter Besteuerung von ausgeschütteten Gewinnen
	Ausschüttung an natürliche Personen (Anteile im BV)
	<ul style="list-style-type: none">• Teileinkünfteverfahren:• Steuerbefreiung i.H.v. 40% der Dividenden (§ 3 Nr. 40 EStG)• 60% iger Abzug eigener Aufwendungen (§ 3c Abs. 2 EStG)
	Ausschüttung an natürliche Personen (Anteile im PV)
	<ul style="list-style-type: none">• Abgeltungssteuer:• Besteuerung der Kapitalerträge mit einem einheitlichen Steuersatz von 25% zzgl. SolZ (§ 32d Abs. 1 EStG)• kein Abzug der tatsächlich angefallenen Aufwendungen (Bruttobesteuerung) (§ 20 Abs. 9 EStG) <hr/> <ul style="list-style-type: none">• Option zum Teileinkünfteverfahren unter bestimmten Voraussetzungen möglich (§ 32d Abs. 2 EStG)



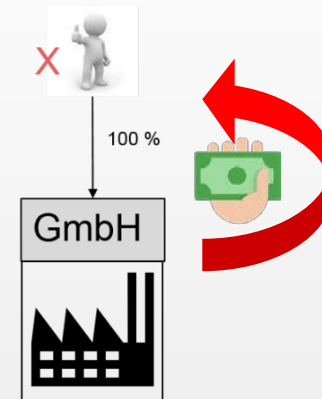
Was ist die richtige Rechtsform?



Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €
Solidaritatzuschlage 5,5 %	- 825 €
Gewinn nach Steuern	70.175 €

Abgeltungsteuer

Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer 25 %	- 17.543,75 €
Solidaritatzuschlage 5,5 %	- 964,90 €
Gewinn nach Steuern	51. 666,35 €
Steuerlast	48,33 %





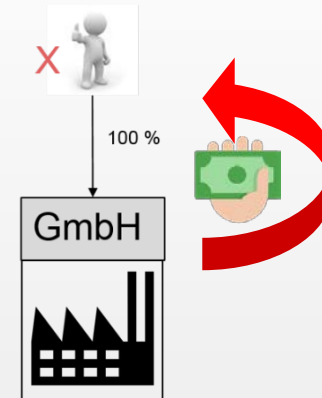
Was ist die richtige Rechtsform?



Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Körperschaftsteuer 15 %	- 15.000 €
Solidaritatzuschlage 5,5 %	- 825 €
Gewinn nach Steuern	70.175 €

Teileinkünfteverfahren

Anteilseignerebene	
Ausschüttungsbetrag	70.175,00 €
Einkommensteuer 45 % x 60%	- 18.947,25 €
Solidaritatzuschlage 5,5 %	- 1.042,10 €
Gewinn nach Steuern	50.185,65 €
Steuerlast	49,81 %





Gewerbsteuer	Besteuerung auf Gesellschaftsebene <ul style="list-style-type: none">• Steuermesszahl: 3,5 % (§ 11 Abs. 2 GewStG)• nomineller Steuersatz bei einem Hebesatz von 400 %:• $14,00 \% = 3,5 \% \times 400 \%$
Einkommensteuer	Besteuerung auf Gesellschafterebene <ul style="list-style-type: none">• 0-45% (§ 32a Abs. 1 EStG)• Steuerermäßigung i.H.d. 3,8-fachen des GewSt-Messbetrags (§ 35 EStG)• Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)

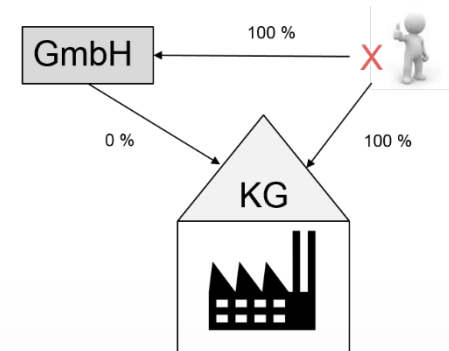




Die Steuerlast der gewerblichen Personengesellschaft

Was ist die richtige Rechtsform?

Gesellschaftsebene	
Gewinn vor Steuern	100.000 €
Gewerbsteuer 14 %	- 14.000 €
Einkommensteuer 45 %	- 31.000 €
Solidaritätszuschlag 5,5 %	- 1.705,00 €
Gewinn nach Steuern	53.295,00 €



$$[s^G + (s^E - M \cdot \min\{H ; 4,0\}) \cdot (1 + s^{Solz})] = 46,705 \%$$

Wechselwirkung ESt und GewSt		§ 35 EStG	
Gewinn vor Steuern	100.000 €		
Gewerbsteuer		14.000 €	14.000 €
Einkommensteuer		45.000 €	45.000 €
Ermäßigungsbetrag			-14.000 €
Einkommensteuer		45.000 €	31.000 €
Gesamtsteuerlast		59.000 €	45.000 €





Steuerlast im Vergleich

Was ist die richtige Rechtsform?

Es kommt darauf an ...

Belastung Thesaurierung	Belastung Ausschüttung	Gesamt- belastung	Nachteil Persges bei Thesaurierung	Nachteil Kapges bei Ausschüttung
----------------------------	---------------------------	----------------------	--	--

Personengesellschaft	46,705 %	0,00 %	46,705 %	16,88 %	
Kapitalgesellschaft	29,83 %	19,98 %	48,33 %		1,625 %

Worauf kommt es an?

Darauf kommt es an ...





Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
Prof. Dr. Michael Scheel, StB

