

Steuerfach-Handbuch

Nachschlagewerk für die Steuerkanzlei

Bearbeitet von
Jürgen Melchior, Volker Grasmück, Michael Heil

2., aktualisierte Auflage 2012. Buch. 902 S. Gebunden
ISBN 978 3 470 63652 8

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of increasing size. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](#) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

MERKE

Bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart muss sichergestellt werden, dass Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben weder doppelt noch gar nicht erfasst werden. Dies führt zu Hinzurechnungen oder Abrechnungen.

Bei einem Übergang zum BV-Vergleich ist eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Wird der Betrieb veräußert, ist eine Veräußerungs- oder Aufgabebilanz zu erstellen. Die Wirtschaftsgüter sind mit dem Wert zu bewerten, der sich ergibt, wenn von Anfang an der Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt worden wäre (H 4.6 EStH „Bewertung von Wirtschaftsgütern“). Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter sind mit dem Wert laut Anlageverzeichnis einzustellen, R 4.6 Abs. 1 Satz 6 EStR.

Wird zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung übergegangen, sind die Positionen in der letzten Bilanz (Schlussbilanz) zu prüfen.

Zu prüfen ist, ob sich eine Bilanzposition auf den Gewinn auswirken darf und ob sich eine Gewinnauswirkung

► bereits im Rahmen der bisherigen Gewinnermittlungsart ergab

oder

► im Rahmen der künftigen Gewinnermittlungsart eintreten wird.

Es ergeben sich folgende Möglichkeiten:

TAB. 4: Wechsel der Gewinnermittlungsart		
	§ 4 Abs. 3 EStG zu § 4 Abs. 1 EStG	§ 4 Abs. 1 EStG zu § 4 Abs. 3 EStG
Hinzurechnung (insgesamt Gewinnerhöhung erforderlich)	§ 4 Abs. 3 EStG: bisher keine Gewinnerhöhung oder Gewinnminderung eingetreten § 4 Abs. 1 EStG: künftig auch keine Gewinnerhöhung mehr oder erneute Gewinnminderung Beispiel: Warenforderungen (keine Gewinnerhöhung); aktiver RAP, etwa Dammum (erneute Gewinnminderung)	§ 4 Abs. 1 EStG: bisher keine Gewinnerhöhung oder Gewinnminderung eingetreten § 4 Abs. 3 EStG: künftig auch keine Gewinnerhöhung mehr oder erneute Gewinnminderung Beispiel: Kundenanzahlung, Waren-schulden
Abrechnung (insgesamt Gewinnminderung erforderlich)	§ 4 Abs. 3 EStG: eingetretene Gewinnerhöhung oder fehlende Gewinnminderung § 4 Abs. 1 EStG: erneute Gewinnerhöhung oder keine Gewinnminderung Beispiel: Warenschulden (fehlende Gewinnminderung); passiver RAP wegen erhaltener Vorausleistungen (erneute Gewinnerhöhung)	§ 4 Abs. 1 EStG: eingetretene Gewinnerhöhung oder fehlende Gewinnminderung § 4 Abs. 3 EStG: erneute Gewinnerhöhung oder keine Gewinnminderung Beispiel: Warenforderungen (erneute Gewinnerhöhung); aktiver RAP wegen geleisteter Vorausleistungen (fehlende Gewinnauswirkung)
Korrekturbetrag	ist im ersten Jahr des BV-Vergleichs zu erfassen. Der Korrekturbetrag kann gleichmäßig auf zwei bis drei Jahre verteilt werden. Dies gilt nicht bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs, siehe R 4.6 Abs. 1 EStR. Der Korrekturbetrag gehört bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs zum laufenden Gewinn, H 4.5 Abs. 6 EStH „Übergangsgewinn“	ist im ersten Jahr der Einnahmen-Überschuss-Rechnung zu erfassen. Eine Verteilung ist nicht möglich, siehe H 4.6 EStH „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“. Jedoch wird auf Antrag eine Erfassung in dem Jahr zugelassen, in dem sich die Betriebsvorgänge tatsächlich auswirken, siehe H 4.6 EStH „Gewinnberichtigungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart, 2. Strich“

Dies ist eine Neuregelung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 v. 1.11.2011, BGBl I 2011 S. 2131, die auf Aufgaben nach der Verkündung des Gesetzes anzuwenden ist (vgl. § 52 Abs. 34 EStG). Sie soll verhindern, dass durch eine allmähliche Betriebsaufgabe in diesen Fällen eine Versteuerung der stillen Reserven durch das Finanzamt nicht mehr möglich ist. Insbesondere wird durch die Übernahme der bisherigen Verwaltungsmeinung (R 16 Abs. 5 Satz 9 ff. EStR) in das Gesetz der Eintritt der **Festsetzungsverjährung verhindert**.

Denn aufgegeben ist ein verpachteter oder ruhender Betrieb erst dann, wenn

- ▶ die Aufgabe erklärt wird. Diese kann längstens auf einen drei Monate zurück liegenden Zeitpunkt erklärt werden. Ansonsten ist das Datum der Aufgabeerklärung maßgebend oder
- ▶ dem Finanzamt Tatsachen bekannt werden, aus denen sich ergibt, dass der Betrieb aufgegeben wurde.

Zu diesem Zeitpunkt sind die stillen Reserven zu versteuern, die zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe vorhanden waren.

10.5.4. Realteilung

Wird eine Personengesellschaft aufgelöst und das Gesellschaftsvermögen veräußert oder unter den Gesellschaftern verteilt, liegt eine Betriebsaufgabe vor. Werden die vorhandenen Wirtschaftsgüter im Zuge der Auflösung der Gesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter aufgeteilt und von diesen in deren – gegebenenfalls neu gegründete – Betriebe eingebracht, sind die übergehenden (auch nur einzelne) Wirtschaftsgüter jedoch ausnahmsweise mit den Buchwerten fortzuführen (**Realteilung**), vgl. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG. Damit wird die Versteuerung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven vermieden.

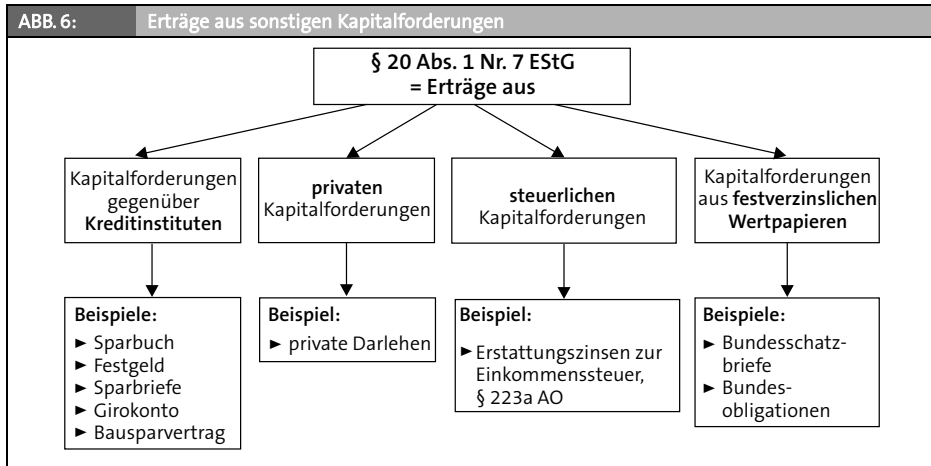
BEISPIEL Die Bilanz der AB-oHG zum 31. 12. 01 lautet (vereinfacht) wie folgt:

Aktiva		Passiva	
Grundstück 1	250.000	Kapital A	812.000
Grundstück 2	425.000	Kapital B	793.000
Maschinen	160.000	Verbindlichkeiten	408.000
Betriebs- und Geschäftsausstattung	80.000		
Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	414.000		
Forderungen	679.000		
Kasse	5.000		
Summe	2.013.000	Summe	2.013.000

Folgende stillen Reserven sind vorhanden

Grundstück 1	167.000 €
Grundstück 2	221.000 €
Maschinen	73.000 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung	43.000 €

A und B setzen sich zum 1. 1. 02 auseinander. A erhält das Grundstück 1, die Maschinen und die Vorräte. B erhält die restlichen Vermögensgegenstände und die Schulden. Beide eröffnen zugleich Einzelunternehmen.



Erstattungszinsen nach § 233a AO zur Einkommensteuer wären nach geänderter Rechtsprechung des BFH nicht steuerbar, weil die Einkommensteuer gemäß § 12 Nr. 3 EStG (siehe Punkt 8.4.3) nicht abziehbar ist (BFH, Urteil v. 15. 6. 2010 – VIII R 33/07, DStR 2010 S. 1829).

Durch das Jahressteuergesetz 2010 v. 8. 12. 2010, BGBl 2010 I S. 1768 wird die günstige Rechtsprechung für alle nicht bestandskräftigen Fälle „ausgehebelt“. Die Steuerpflicht von Erstattungszinsen gem. § 233a AO wird in § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 2 EStG gesetzlich für alle noch nicht bestandskräftig festgesetzten Steuern angeordnet. Beim BFH sind verschiedene Verfahren anhängig, die die Steuerpflicht der Erstattungszinsen durch die Neuregelung zum Gegenstand haben. In einem (anderen) ADV-Verfahren hat der BFH sowohl einfachgesetzliche als auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die gesetzliche Neufassung bestätigt und im zu entscheidenden Fall die Aussetzung der Vollziehung bewilligt (BFH, Beschluss v. 22. 12. 2011 – VIII B 146/11, DStR 2912 S. 347). Bis zu einer endgültigen Entscheidung wird das Finanzamt die Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen erfassen.

HINWEIS

Gegen Einkommensteuerbescheide, in denen Erstattungszinsen versteuert werden, sollte Einspruch eingelegt werden und die Aussetzung der Vollziehung beantragt werden.

Kommt es zu einer Änderung des Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen und werden zuvor festgesetzte **Erstattungszinsen gemindert** und müssen zurückgezahlt werden, können diese nach Auffassung der Verwaltung als negative Einnahmen aus Kapitalvermögen im Zeitpunkt des Abflusses angesetzt werden (LfSt Bayern v. 18. 2. 2011 – S 2252.1.1 – 6/2 St 32, DStR 2011 S. 411). Entsprechend sieht dies bei Nachzahlungszinsen aus. Diese sind nach § 12 Nr. 3 EStG nicht abzugsfähig. Werden nach Änderung eines Steuerbescheids solche Zinsen an den Steuerpflichtigen zurückgezahlt, muss er diese daher auch nicht versteuern.

Steuerpflichtig sind auch **Erträge aus sonstigen Kapitalforderungen**, bei denen die Höhe der Rückzahlung oder des Entgelts von einem ungewissen Ereignis, wie etwa dem Stand des DAX, abhängig ist (sog. **Finanzinnovationen**) steuerpflichtig gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Kursgewinne aus solchen Papieren sind nach § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG zu erfassen.

14.4. Die einzelnen Tatbestände

14.4.1. Unbewegliches Vermögen

Hierzu rechnen gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG insbesondere Einkünfte aus der **Vermietung oder Verpachtung** von

- ▶ Grundstücken,
- ▶ Gebäuden,
- ▶ Gebäudeteilen,
- ▶ Schiffen, die in ein Schiffsregister eingetragen sind, und
- ▶ Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z. B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), aber auch aus Substanzausbeutungsverträgen; das sind Verträge, durch die der Grundstückseigentümer einem anderen zeitlich befristet und entgeltlich die Ausbeute von Bodenschätzen wie beispielsweise Kies, Sand und Mineralien gestattet.

Als **Einnahmen** sind neben **Miet- oder Pachtentgelten** z. B. noch folgende Beträge denkbar:

- ▶ **Guthabenzinsen** aus **Bausparverträgen**, sofern ein enger zeitlicher Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Erwerb eines Hauses besteht, insbesondere wenn der Bausparvertrag vor- oder zwischenfinanziert ist (vgl. Punkt 13.11);
- ▶ **Erbbauzinsen**
- ▶ vom Mieter **ersetzte Werbungskosten**
- ▶ Modernisierungs-, Bau- und andere **Zuschüsse** aus öffentlichen oder privaten Mitteln sowie Mieterzuschüsse (vgl. R 21.5 EStR);
- ▶ **Entschädigungsleistungen** insbesondere von Mietern oder Versicherungsgesellschaften;
- ▶ **Umlagen**, die der Mieter zu bezahlen hat, beispielsweise für Heizung, Wasser, Strom, Straßenreinigung, Entwässerung, Müllabfuhr, Beleuchtung,
- ▶ die **vereinnahmte Umsatzsteuer** im Fall einer Option gem. § 9 UStG hin zu einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung.

Zu den in § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten **grundstücksgleichen Rechten** rechnen z. B.

- ▶ Erbbaurecht
- ▶ Mineralgewinnungsrecht
- ▶ Wohnungseigentum und Teileigentum nach dem Wohnungseigentumsgesetz,
- ▶ Nießbrauch, dingliches Wohnrecht und sonstige Nutzungsberechtigungen.

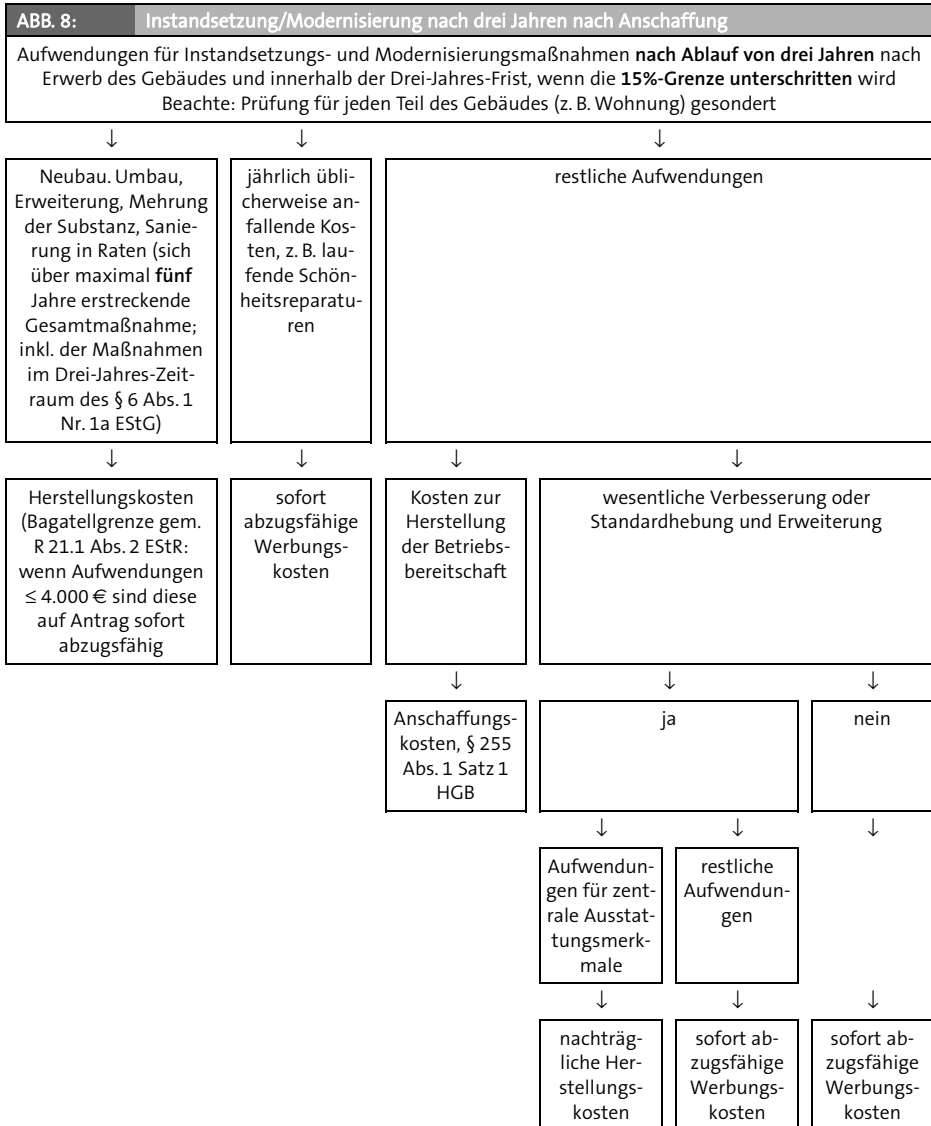
14.4.2. Sachinbegriffe

Unter **Sachinbegriff** i. S. des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist eine Vielzahl von beweglichen Sachen, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, zu verstehen, insbesondere die **Betriebsverpachtung im Ganzen nach Aufgabeerklärung** (vgl. R 16 Abs. 5 EStR und Punkt 10.5.3). Weitere Beispiele wären eine Wohnungseinrichtung, eine Bibliothek oder ein Fuhrpark.

Die **Vermietung einzelner beweglicher Sachen** oder auch mehrerer gleichartiger beweglicher Sachen, die keine wirtschaftliche Einheit bilden, führt nicht zu Einkünften i. S. des § 21 Abs. 1 Nr. 2 EStG; diese Einkünfte fallen vielmehr unter § 22 Nr. 3 EStG (mit Freigrenze von 256 €).

14.4.3. Überlassung von Rechten

Hierzu gehören Einkünfte, die aus der zeitlich begrenzten Überlassung von Rechten aus den Bereich des schriftstellerischen, künstlerischen oder gewerblichen **Urheberrechts** resultieren, z. B.



14.6.4.5. Beispiele

BEISPIEL G. Stein erwirbt im Jahr 01 ein mit drei Wohnungen vermietetes Mehrfamilienhaus für 700.000 €. Noch in 01 erneuert er die Heizungsanlage (30.000 €) und die gesamte Wasserinstallation (20.000 €). Die Heizkörper sind nunmehr erstmals mit Thermostatventilen versehen, die Wasserrohre wurden mit größerem Durchschnitt zur Erhöhung des Wasserdurchflusses verlegt. Ebenfalls in 01 wird in einer der Wohnungen der Teppichboden gegen Parkett- und Fliesenböden ausgetauscht (4.000 €) so-

14.6.6.4. Erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen

Sonderabschreibungen können neben der „normalen“ Gebäude-AfA i.S. des § 7 Abs. 4 und 5 EStG geltend gemacht werden. **Erhöhte Absetzungen** treten an deren Stelle, können also nicht zusätzlich beansprucht werden können. Zurzeit sind dies:

- ▶ Erhöhte Absetzungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtebaulichen Entwicklungsbereichen nach § 7h EStG,
- ▶ erhöhte Absetzungen bei Baudenkmalen nach § 7i EStG.

14.6.7. Ferienwohnungen

Die **Vermietung von Ferienwohnungen** stellt einen **Gewerbebetrieb** dar, wenn die Ferienwohnungen hotelmäßig zur Vermietung angeboten werden. Dies setzt voraus, dass

- ▶ die Wohnung für die Führung eines Haushalts voll eingerichtet ist (Möbel, Wäsche, Geschirr),
- ▶ die Wohnung in einem reinen Feriengebiet im Verband mit einer Vielzahl gleichartig genutzter Wohnungen liegt, die eine einheitliche Wohnanlage bilden,
- ▶ die Werbung für die kurzfristige Vermietung der Wohnung an laufend wechselnde Mieter und die Verwaltung der Wohnung von einer für die einheitliche Wohnanlage bestehenden Feriendienstorganisation durchgeführt wird, und
- ▶ die Wohnung jederzeit zur Vermietung bereitgehalten wird, was voraussetzt, dass Personal anwesend ist, das mit den Feriengästen Mietverträge schließt und abwickelt und dafür sorgt, dass die Wohnung in einem Ausstattungs-, Erhaltungs- und Reinigungszustand ist und bleibt, der die sofortige Vermietung zulässt.

In diesem Fall liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG vor.

Ist nicht von einer Gewerblichkeit auszugehen, liegen **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung** vor. Hier ist dann im Rahmen des Werbungskostenabzugs abzugrenzen, inwieweit eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, oder ob die Wohnung(-en) nicht nur zur Eigennutzung vorgehalten werden und nur gelegentlich vermietet werden.

Einzelheiten ergeben sich aus BMF, Schreiben v. 8.10.2004 - IV C 3-S 2253-91/04, BStBl 2004 I S. 933. Bei einer **ausschließlich an wechselnde Feriengäste** vermieteten Wohnung ist grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Die anfallenden Aufwendungen können dann im vollen Umfang als Werbungskosten berücksichtigt werden. **Unterschreitet** die Zeit der Vermietung durch den Steuerpflichtigen die **ortsübliche Vermietungszeit erheblich** (d. h. um mindestens 25 %), ohne dass Vermietungshindernisse (wie z. B. Renovierung) vorlagen, ist ausnahmsweise anhand einer Prognose über einen Prognosezeitraum von 30 Jahren zu überprüfen, ob der Steuerpflichtige eine Einkünfteerzielungsabsicht hat. In diesem Fall können die angefallenen Kosten steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Typischerweise werden solche Wohnungen zeitweise vermietet und **zeitweise selbstgenutzt**. Auch in diesem Fall ist über einen Prognosezeitraum von 30 Jahren die Überschusserzielungsabsicht zu überprüfen. Leerstandszeiten sind in vollem Umfang der Vermietung zuzurechnen, wenn die Selbstnutzung z. B. bei einer Vermietung durch Dritte zeitlich begrenzt ist. Kann der Umfang der Selbstnutzung nicht begrenzt werden, sind die Leerstandszeiten und damit auch die während dessen anfallenden Aufwendungen je zur Hälfte der Selbstnutzung und der Vermietung zuzuordnen.

10.2.4. Bewertungsverfahren

Die neuen Bewertungsregeln für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer ergeben sich aus den §§ 182 ff BewG. Die Bewertung der bebauten Grundstücke ist gem. § 182 BewG entweder nach dem **Vergleichswertverfahren** (§ 182 Abs. 2 BewG i.V. mit § 183 BewG), dem **Ertragswertverfahren** (§ 182 Abs. 3 BewG i.V. mit § 184 - 188 BewG) oder dem **Sachwertverfahren** (§ 182 Abs. 4 BewG i.V. mit § 189 - 191 BewG) vorzunehmen.

Im Unterschied zu der sehr stark typisierenden Bedarfsbewertung werden die bebauten Grundstücke nun in verschiedene **Grundstücksarten** unterteilt. Nach § 181 Abs. 1 BewG sind dies:

- ▶ Ein- u. Zweifamilienhäuser,
- ▶ Mietwohngrundstücke,
- ▶ Wohnungs- u. Teileigentum,
- ▶ Geschäftsgrundstücke,
- ▶ gemischt genutzte Grundstücke und
- ▶ sonstige bebaute Grundstücke.

§ 181 Abs. 2 - Abs. 8 BewG enthält die Definitionen der Grundstücksarten, die Definition des Wohnungsbegriffs erfolgt in § 181 Abs. 9 BewG.

TAB. 9: Definitionen der Grundstücksarten	
Grundstücksart	Definition
Ein- u. Zweifamilienhäuser	Wohngrundstücke, die max. zwei Wohnungen enthalten und kein Wohnungseigentum sind. Mitbenutzung zu anderen als Wohnzwecken ist unschädlich, wenn die wohnliche Nutzung mindestens 50 % der Wohn- oder Nutzfläche beträgt und die Eigenart als Ein- u. Zweifamilienhaus nicht wesentlich beeinträchtigt wird.
Mietwohngrundstücke	Grundstücke, die zu mehr als 80 % der Wohn- oder Nutzfläche Wohnzwecken dienen, und nicht Ein- u. Zweifamilienhäuser oder Wohnungseigentum sind.
Wohnungseigentum	Sondereigentum an einer Wohnung in Verbindung mit dem Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Eigentum (Eigentumswohnungen).
Teileigentum	Sondereigentum an nicht zu Wohnzwecken dienenden Räumen eines Gebäudes in Verbindung mit dem Eigentum an dem gemeinschaftlichen Eigentum.
Geschäftsgrundstücke	Grundstücke, die zu mehr als 80 % der Wohn- oder Nutzfläche eigenen oder fremden betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Teileigentum sind.
Gemischt genutzte Grundstücke	Grundstücke, die teils Wohnzwecken, teils betrieblichen oder öffentlichen Zwecken dienen und nicht Ein- und Zweifamilienhäuser, Mietwohngrundstücke, Wohnungseigentum, Teileigentum oder Geschäftsgrundstücke sind. Betriebliche bzw. öffentliche Nutzung zwischen 20 und 80 % der Wohn- oder Nutzfläche.
Sonstige bebaute Grundstücke	Bebaute Grundstücke, die keiner anderen Grundstücksart zuzurechnen sind.

Die Abgrenzung der Grundstücksarten erfolgt nach dem Verhältnis der Wohn- u. Nutzfläche. Hierbei ist die **Wohnflächenverordnung** (WoFIV) zu beachten. Entscheidend ist die tatsächliche Nutzung am Bewertungsstichtag. Bei der Bestimmung der Grundstücksart ist auf die **gesamte**

