

## 6. Sonderausgaben

Sonderausgaben sind in §§ 10 bis 10c EStG geregelt. Es handelt sich um eine unsystematische Sammlung von Aufwendungen, die aus **verfassungsrechtlichen Gründen** (z.B. Beiträge zur Krankenversicherung) oder aus **steuer-** oder **sozialpolitischen Erwägungen** abziehbar sind.

Die Sonderausgaben werden gemäß § 2 Abs. 4 EStG nach der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen. Im Folgenden werden die Sonderausgaben entsprechend der gesetzlichen Reihenfolge behandelt.

### 6.1 Grundprinzip der Sonderausgaben

Sonderausgaben dürfen **nicht** in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der sieben Einkunftsarten stehen, vgl. § 10 Abs. 1 S. 1 EStG. Wenn es sich bei Aufwendungen um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt, sind sie als solche bei der jeweiligen Einkunftsart zu berücksichtigen.

#### Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bezahlt die Gebäude-Haftpflichtversicherung für eine von ihm vermietete Eigentumswohnung. Obwohl Beiträge zu einer Haftpflichtversicherung in § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG aufgeführt sind, dürfen die Zahlungen des Vermieters nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, da sie wirtschaftlich mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusammenhängen und damit als Werbungskosten (§ 9 EStG) abzuziehen sind.

Sonderausgaben kann grundsätzlich nur derjenige geltend machen, der sie **selbst schuldet und leistet**. Eine Ausnahme gilt bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten und Lebenspartnern nach dem LPartG; es kommt nicht darauf an, welcher Ehegatte bzw. Lebenspartner die Aufwendungen schuldet und leistet.

#### Beispiel:

M und F sind Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft. F überweist von ihrem eigenen Girokonto 300 € Prämie für die Kfz-Haftpflichtversicherung des Fahrzeugs, das auf M zugelassen ist (M ist Versicherungsnehmer).

#### Lösung:

Die Kfz-Haftpflichtversicherung fällt unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG. M schuldet die Prämie. F leistet sie. Dieser Fall ist nicht gleichbedeutend damit, dass die 300 € zunächst geschenkt und erst dann vom Beschenkten an den endgültigen Zahlungsempfänger geleistet werden (das Geld erreichte das Vermögen des M nicht), vgl. BFH vom 19.04.1989, X R 2/84, BStBl II 1989, 683. Da die Zahlung nicht vom selben Steuerpflichtigen geschuldet und geleistet wird und da keine Zusammenveranlagung von Ehegatten oder Lebenspartnern nach dem LPartG vorliegt, scheidet ein Sonderausgabenabzug aus.

Für Sonderausgaben gilt das **Abflussprinzip** nach § 11 Abs. 2 EStG. Sonderausgaben können also nur in dem Jahr abgezogen werden, in dem die Zahlung erfolgt. Es kommt nicht darauf an, welchem Jahr die Sonderausgaben wirtschaftlich zuzurechnen sind.

#### Beispiel:

Ein Versicherungsnehmer bezahlt die Kfz-Haftpflichtversicherung für das Jahr 2025 erst im Februar 2026.

**Lösung:**

Der Versicherungsnehmer kann die Zahlung nur im Jahr 2026 geltend machen.

Werden gezahlte Sonderausgaben in einem späteren Veranlagungszeitraum **erstattet**, gilt Folgendes (vgl. H 10.1 „Abzugshöhe/Abzugszeitpunkt“ EStH):

Erstattete Sonderausgaben werden in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Erstattung erfolgt, mit gezahlten **gleichartigen** Sonderausgaben **verrechnet**.

Übersteigt der Erstattungsbetrag die gezahlten gleichartigen Sonderausgaben, sodass ein **Erstattungsüberhang** entsteht, ist der Erstattungsüberhang bei Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 bis 3a EStG (Beiträge zur Altersvorsorge, zur Basis-Kranken-/Pflegeversicherung sowie zu bestimmten anderen Versicherungen) im Erstattungsjahr mit **andersartigen** Sonderausgaben, die unter die jeweilige **Nummer** fallen, zu **verrechnen**, § 10 Abs. 4b S. 2 EStG.

Verbleibt hiernach ein Erstattungsüberhang bei Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG (Beiträge zur Basis-Kranken-/Pflegeversicherung) oder § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG (Kirchensteuer), ist dieser dem **Gesamtbetrag der Einkünfte** des Erstattungsjahrs hinzuzurechnen, § 10 Abs. 4b S. 3 EStG. Ein Erstattungsüberhang i.S.d. § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG erfordert lediglich ein „Übersteigen“ der erstatteten Aufwendungen über die im Erstattungsjahr geleisteten Aufwendungen, die auch 0 € betragen können. Ein Kirchensteuer-Erstattungsüberhang liegt damit auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige im Veranlagungszeitraum der Kirchensteuererstattung keine Kirchensteuer gezahlt hat (BFH vom 29.06.2022, X R 1/20). Die Hinzurechnung nach § 10 Abs. 4b S. 3 EStG erfolgt auch dann, wenn sich die erstattete Zahlung im Zahlungsjahr nicht steuermindernd ausgewirkt hat (H 10.1 EStH „Erstattungsüberhänge“).

Negative Einkünfte sind, soweit sie nach § 10d Abs. 1 EStG zurückgetragen worden sind, zeitlich nicht mehr dem Entstehungsjahr zuzuordnen und bilden demzufolge auch nicht (mehr) die Grundlage für die Ermittlung des Einkommens im Entstehungsjahr. Der negative Gesamtbetrag der Einkünfte im Entstehungsjahr (§ 2 Abs. 3 EStG) ist nach Durchführung des Verlustrücktrags nach § 10d Abs. 1 EStG um den Betrag der zurückgetragenen Einkünfte zu erhöhen. Der durch den Verlustabzug modifizierte Gesamtbetrag der Einkünfte bildet die Ausgangsgröße für die weitere Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 4 EStG. In der Folge erhöht der Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 4b Satz 3 EStG das zu versteuernde Einkommen. BFH vom 03.05.2023, BStBl II 2023, 1002.

In **anderen Fällen** ist ein Erstattungsüberhang in einem **Vorjahr** mit mit dort gezahlten gleichartigen Sonderausgaben zu verrechnen und dementsprechend der Einkommensteuerbescheid des Vorjahrs (verfahrensrechtlich nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) zu ändern. BMF vom 24.05.2017, BStBl I 2017, 820, Rz. 203, 204 geändert durch BMF vom 28.09.2021, BStBl I 2021, 1833; Beck'sche Erlasse § 10/11). Zur Beitragserstattung von Rentenversicherungsbeiträgen nach § 210 Abs. 1a SGB VI s. BFH vom 07.07.2020, X R 35/18, nach dem § 10 Abs. 4b EStG in diesen Fällen keine Anwendung findet (siehe BMF vom 28.09.2021, BStBl I 2021, 1833, Rz. 56a; Beck'sche Erlasse § 10/11).

**Beispiel:**

Der Steuerpflichtige S entrichtet im Frühjahr 2025 Beiträge i.H.v. 300 € zu einer Erwerbsunfähigkeitsversicherung und Beiträge i.H.v. 100 € zu einer Unfallversicherung. Nach Aufdeckung eines Berechnungsfehlers, der mehrere Vorjahre betrifft, erhält S im Herbst 2025 für die Unfallversicherung eine Beitrags-erstattung i.H.v. 180 €.

**Lösung:**

Der Beitrag zur Unfallversicherung fällt unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Die Erstattung ist in 2025 mit dem gezahlten Beitrag zu verrechnen. Es ergibt sich ein Erstattungsüberhang i.H.v. 80 €. Dieser darf nach § 10 Abs. 4b S. 2 EStG mit dem andersartigen, aber ebenfalls unter § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG fallenden Beitrag zur Erwerbsunfähigkeitsversicherung verrechnet werden. Der Sonderausgabenabzug in 2025 beträgt also 220 €.

(Anmerkung: Wenn S in 2025 außer dem Beitrag zur Unfallversicherung keine weiteren Sonderausgaben i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG entrichtet hätte, wären die 80 € in einem Vorjahr, z.B. 2024, mit dort gezahlten Unfallversicherungsbeiträgen zu verrechnen gewesen.)

**Beispiel:**

Für die Arbeitnehmerin A wird im Jahr 2025 Kirchensteuer i.H.v. 1.200 € abgeführt. Im Jahr 2026 werden nur 100 € Kirchensteuer abgeführt, weil A überwiegend arbeitslos ist. Aufgrund ihrer Einkommensteuererklärung für 2025 erhält A im Juli 2026 Kirchensteuer i.H.v. 180 € erstattet.

**Lösung:**

In 2025 ist die gezahlte Kirchensteuer i.H.v. 1.200 € als Sonderausgabe abziehbar, § 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG (vgl. Kap. 6.6). In 2026 ist die erstattete Kirchensteuer mit der gezahlten Kirchensteuer zu verrechnen; es verbleibt kein Sonderausgabenabzug. Der Erstattungsüberhang i.H.v. 80 € ist dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2026 hinzuzurechnen, § 10 Abs. 4b S. 3 EStG.

## 6.2 Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2, 3, 3a EStG)

Der Sonderausgabenabzug von Vorsorgeaufwendungen betrifft Altersvorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG), Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) sowie sonstige Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG). Voraussetzung für den Abzug ist jeweils, dass die Beiträge nicht in unmittelbarem wirtschaftlichem **Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen** stehen (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG).

In Reaktion auf das EuGH-Urteil vom 22.06.2017 (Rs. Bechtel, C-20/16), BStBl II 2017, 1271 werden infolge einer Änderung durch das Jahressteuergesetz 2018 Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2, 3 und 3a EStG auch als Sonderausgaben berücksichtigt, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit in einem Mitgliedstaat der **Europäischen Union** oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den **Europäischen Wirtschaftsraum** oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft (ergänzt durch das JStG 2020, vormals BMF vom 19.11.2020, BStBl I 2020, 1216) erzielten Einnahmen „aus nichtselbständiger Tätigkeit“ stehen, diese Einnahmen nach einem Doppelbesteuerungsabkommen im Inland steuerfrei sind und der Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt (§ 10 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG vormals BMF vom 06.11.2017, BStBl I 2017, 1624). Durch das JStG 2024 vom 02.12.2024, BGBl I Nr. 387 findet die Ausnahmeregelung aufgrund der Rechtsprechung (BFH vom 27.10.2021, BStBl II 2025, 221 sowie 226, und vom 24.05.2023, BStBl II 2025, 230) über Arbeitnehmerinkünfte hinaus Anwendung (z.B. auch auf Renteneinkünfte oder Einnahmen aus einer freiberuflichen Tätigkeit; vgl. hierzu BMF vom 03.04.2025, BStBl I 2025, 964).

Siehe zur einkommensteuerlichen Behandlung von Vorsorgeaufwendungen BMF vom 24.05.2017, BStBl I 2017, 820, geändert durch BMF-Schreiben vom 06.11.2017, BStBl I 2017, 1455 und vom 28.09.2021, BStBl I 2021, 1833 sowie vom 16.12.2021, BStBl I 2022, 155; Beck'sche Erlasse § 10/11.

## 12. Verlustabzug (§ 10d EStG)

**Negative Einkünfte**, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von **1 Mio. € (2 Mio. € bei Ehegatten und Zusammenveranlagung)** vom Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen. Soweit ein Ausgleich im vorangegangenen Veranlagungszeitraum nicht möglich ist, ist ein Abzug im zweiten vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu prüfen (§ 10d Abs. 1 S. 2 EStG).

Für die Veranlagungszeiträume 2020 bis 2023 wurde der Höchstbetrag auf 10 Mio. € (bzw. 20 Mio. € für Ehegatten und Zusammenveranlagung) durch das Vierte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 19.06.2022 angehoben. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 beträgt der Höchstbetrag wieder 1.000.000 € (bzw. 2.000.000 € für Ehegatten).

### Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger erzielt im Veranlagungszeitraum 2026 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 100.000 € sowie einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. 2 Mio. €. In 2025 betrug der Gesamtbetrag der Einkünfte 1,3 Mio. €.

### Lösung:

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beläuft sich in 2026 auf (100.000 € ./ 2 Mio. € =) ./ 1,9 Mio. €. Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG können maximal 1 Mio. € in 2025 zurückgetragen werden. Damit beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte in 2025 (1,3 Mio. € ./ 1 Mio. € =) 300.000 €.

Da der **Verlustrücktrag** vorrangig vor den Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen ist, gehen dem Steuerpflichtigen unter Umständen der Grundfreibetrag (vgl. § 32a EStG) sowie die abzugsfähigen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen verloren. Aus diesem Grund sieht § 10d Abs. 1 Satz 6 EStG vor, dass der Steuerpflichtige auf Antrag ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag **verzichten** kann.

Der **Verlustrücktrag** ist auch dann möglich, wenn die Veranlagung des Jahres, in das zurückgetragen werden soll, bereits bestandskräftig ist. § 10d Abs. 1 Satz 4 EStG stellt eine spezielle Korrekturvorschrift dar.

Während der Verlustrücktrag z.T. im Belieben des Steuerpflichtigen steht, erfolgt der **Verlustvortrag** zwingend (§ 10d Abs. 2 EStG). Aus fiskalischen Gründen ist der Verlustvortrag auf **1 Mio. €** beschränkt. Ein darüber hinaus gehender Verlustvortrag kann nur bis zu **70 %** des 1 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2028 soll der prozentuale Anteil wieder auf 60 % sinken.

Der am Schluss eines Veranlagungszeitraums **verbleibende Verlustvortrag** ist nach § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

### Beispiel:

Der alleinstehende Steuerpflichtige erzielt im Veranlagungszeitraum 2025 einen Gesamtbetrag der Einkünfte i.H.v. ./ 5 Mio. €. Er hat gegenüber dem Finanzamt auf einen Verlustrücktrag verzichtet. Im Veranlagungszeitraum 2026 hat der Steuerpflichtige einen Gesamtbetrag der Einkünfte von + 3 Mio. €.

<b>Lösung:</b>	
Nach § 10d Abs. 2 EStG ergibt sich unter Berücksichtigung des zwingenden Verlustvortrags für das Jahr 2026 folgender Gesamtbetrag der Einkünfte:	
Gesamtbetrag der Einkünfte vor Verlustvortrag	3,0 Mio. €
unbeschränkt vortragsfähig maximal	<u>./ 1,0 Mio. €</u>
restlicher Gesamtbetrag der Einkünfte	2,0 Mio. €
davon 70 % = maximaler restlicher Verlustvortrag	<u>./ 1,4 Mio. €</u>
<b>sog. Mindestbesteuerung</b>	<b>0,6 Mio. €</b>
Ein Verlustvortrag i.H.v. 2,6 Mio. € ist gesondert festzustellen und auf die Jahre 2027 ff. vorzutragen, bis er endgültig aufgebraucht ist.	

Verfügt der Steuerpflichtige über einen entsprechend hohen Gesamtbetrag der Einkünfte, kann er den Verlustvortrag in einem VZ verwerten.

<b>Beispiel:</b>
Der Sachverhalt entspricht obigem Beispiel. Der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2026 beträgt 9 Mio. €.

<b>Lösung:</b>	
Es ergibt sich dann folgende Rechnung:	
Gesamtbetrag der Einkünfte vor Verlustvortrag	9,0 Mio. €
unbeschränkt vortragsfähig maximal	<u>./ 1,0 Mio. €</u>
restlicher Gesamtbetrag der Einkünfte	8,0 Mio. €
davon 70 % = 5,6 Mio. € > Rest Verlustvortrag	<u>./ 4,0 Mio. €</u>
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte nach Verlustverrechnung</b>	<b>4,0 Mio. €</b>

Für **zusammenveranlagte Ehegatten/Lebenspartner** verdoppeln sich die Beträge des § 10d Abs. 2 EStG.

Besondere Probleme entstehen, wenn Steuerpflichtige im Verlustrücktragsjahr noch nicht verheiratet/verpartnert waren oder als Ehegatten/Lebenspartner einzeln veranlagt wurden.

<b>Beispiel:</b>
M und F sind im Veranlagungszeitraum 2025 Single und werden jeweils einzeln veranlagt. Beide haben einen Gesamtbetrag der Einkünfte von jeweils 80.000 €. M und F haben in 2026 geheiratet und werden zusammenveranlagt. F hat als Arbeitnehmerin Einkünfte nach § 19 EStG i.H.v. 80.000 €. M hat als Unternehmer das Jahr 2026 mit einem Verlust i.H.v. 200.000 € abgeschlossen (§ 15 EStG).

Nach h.M. steht das Wahlrecht, den Verlustrücktrag zu beantragen, demjenigen Ehegatten/Lebenspartner zu, der den Verlust erlitten hat (vgl. R 10d Abs. 6 EStR).

<b>Lösung:</b>
Die Eheleute haben einen gemeinsamen Gesamtbetrag der Einkünfte von (80.000 € ./ 200.000 € =) ./ 120.000 €. Da M den Verlust erlitten hat, kann er den Rücktrag nach § 10d Abs. 1 EStG in seine Einzelveranlagung des Jahres 2025 vornehmen (maximal 80.000 €). M kann – wenn sich F damit einverstanden erklärt – den restlichen Verlustrücktrag für die Einzelveranlagung der F in 2025 verwerten. In diesem Fall könnte die F auf einen Gesamtbetrag i.H.v. 40.000 € kommen. Die aus dem jeweiligen Verlustrücktrag resultierende Steuererstattung steht dem jeweiligen Ehepartner zu.

## 15. Besteuerung der Mitunternehmer

### 15.1 Einführung

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

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**“ und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**“ unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ und „Gesellschafter“ EStH). Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

#### Beispiel:

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

#### Lösung:

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

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH).

#### Beispiel:

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

#### Lösung:

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

## 15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH).

**Mitunternehmerrisiko** trägt **im Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko“ EStH). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

**Mitunternehmerinitiative** bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“ EStH). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach **§ 164 HGB** von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach **§ 166 HGB** bzw. den Gesellschafter einer GbR nach **§ 717 Abs. 1 BGB** entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

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

### Beispiel:

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

### Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko sind nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (H 15.8 Abs. 1 „Komplementär“ EStH).

## 15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmerschaft** angenommen (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH). Die verdeckte Mitunternehmer-

## 17. Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe (§ 16 EStG)

### 17.1 Einführung

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb oder gibt er diesen auf, so werden in der Regel schlagartig stille Reserven aufgedeckt, die sich über viele Jahre angesammelt haben. Aus diesem Grund gewährt der Gesetzgeber im Rahmen des § 16 EStG zwei Vergünstigungen, nämlich:

- einen Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG) und
- einen besonders günstigen Steuersatz (§ 34 Abs. 1 oder 3 EStG).

Dementsprechend regelt § 16 EStG folgende Tatbestände:

- Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung eines Teilbetriebs (Nr. 1),
- Veräußerung einer 100 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Nr. 1 S. 2),
- Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (Nr. 2) sowie
- Veräußerung des gesamten Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA – Nr. 3).

Als Veräußerung gilt nach § 16 Abs. 3 EStG auch die Aufgabe eines Betriebs/Teilbetriebs/Mitunternehmeranteils.

### 17.2 Veräußerungsgewinn

Zur Berechnung des Veräußerungsgewinns (§ 16 Abs. 2 EStG) muss der Veräußerer auf den Zeitpunkt des Betriebsübergangs eine Bilanz erstellen (§ 16 Abs. 2 S. 2 EStG). Dies gilt auch für Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Diese müssen für die Betriebsveräußerung von der Einnahmenüberschussrechnung zur Bilanzierung wechseln (R 4.5 Abs. 6 EStR). Entsteht bei diesem Wechsel ein Übergangsgewinn, so kann dieser nicht auf drei Jahre verteilt werden (vgl. R 4.6 Abs. 1 Satz 3 EStR und H 4.6 „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“ EStH). Der Übergangsgewinn ist dem laufenden Gewinn zuzurechnen (H 4.5 Abs. 6 „Übergangsgewinn“ EStH).

Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 2 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens (= Kapitalkonto) übersteigt. Die Besteuerung findet in dem Veranlagungszeitraum statt, in welchem das wirtschaftlichen Eigentum am Betrieb übergeht (H 16 Abs. 1 „Maßgeblicher Zeitpunkt“ EStH).

#### Beispiel:

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert in 02 sein Einzelunternehmen für 220.000 €. Für Beratungskosten bezahlte U in 01 13.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

#### Lösung:

Der Veräußerungsgewinn beläuft sich im VZ 02 auf  $(220.000 \text{ €} - 13.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €}) = 107.000 \text{ €}$ . Die Veräußerungskosten sind netto zu berücksichtigen, da § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG dem Vorsteuerabzug nicht im Wege steht. Es spielt insoweit keine Rolle, dass die Beratungskosten bereits in 01 gezahlt wurden – entscheidend ist, dass sie wirtschaftlich mit dem Veräußerungsvorgang zusammenhängen. Wurden die Beratungskosten in 01 als Betriebsausgaben gebucht, ist der Gewinn 01 entsprechend zu korrigieren.

Ist das **Kapitalkonto negativ**, bleibt es bei der Berechnung nach § 16 Abs. 2 EStG.

#### Beispiel:

Wie oben; das Kapital beträgt aber  $-60.000 \text{ €}$ .

**Lösung:**

Der Veräußerungsgewinn beträgt  $(220.000 \text{ €} \cdot / \cdot 13.000 \text{ €} \cdot / \cdot ( \cdot / \cdot 60.000 \text{ €} )) = 267.000 \text{ €}$ .

Liegt der Kaufpreis unter dem Kapitalkonto, so erzielt der Veräußerer insoweit einen **Veräußerungsverlust**. Dieser Fall darf nicht mit der teilentgeltlichen Übertragung eines Betriebs im Wege der vorweggenommenen Erbfolge verwechselt werden – s. hierzu Kapitel 25.

**Beispiel:**

Einzelunternehmer U (Kapitalkonto 100.000 €) veräußert sein Einzelunternehmen für 30.000 €.

**Lösung:**

Der Veräußerungsverlust beläuft sich auf  $(30.000 \text{ €} \cdot / \cdot 100.000 \text{ €} =) \cdot / \cdot 70.000 \text{ €}$ .

Eine Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG liegt nur vor, wenn der Betrieb mit **allen seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen** (s. Kap. 17.5.1) auf den Erwerber übergeht (R 16 Abs. 1 EStR). Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, müssen nicht auf den Erwerber übertragen werden. Sie können im Zuge der Betriebsveräußerung in das Privatvermögen **überführt** werden. In diesem Fall ist nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 7 EStG der Veräußerungsgewinn um die stillen Reserven des Vermögensgegenstandes zu erhöhen.

**Beispiel:**

Einzelunternehmer U (Kapital 100.000 € – darin enthalten ein handelsüblicher Pkw mit einem Buchwert von 5.000 €) veräußert seinen Betrieb für 300.000 €. Den Pkw (gemeiner Wert 11.900 € einschließlich Umsatzsteuer) überführt er im Zuge der Veräußerung ins Privatvermögen.

**Lösung:**

Da der Pkw keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, gehen sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber über. Es handelt sich um eine Betriebsveräußerung im Ganzen (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der gemeine Wert des Pkw erhöht den Veräußerungserlös (§ 16 Abs. 3 S. 8 EStG). Dabei ist aber die tatsächlich entstandene Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b UStG) als Veräußerungskosten wieder abzuziehen (die Umsatzsteuer darf sich nicht gewinnerhöhend auswirken). Es ergibt sich folgender Veräußerungsgewinn:

Veräußerungserlös	300.000 €
zuzüglich gemeiner Wert Pkw (inklusive Umsatzsteuer)	+ 11.900 €
abzüglich Umsatzsteuer auf Pkw	· / · 1.900 €
abzüglich Kapitalkonto	<u>· / · 100.000 €</u>
<b>Veräußerungsgewinn</b>	<b>210.000 €</b>

Hätte U den Pkw mit veräußert, hätte er den Kaufpreis um 10.000 € erhöht und es hätte sich das gleiche Ergebnis ergeben. Eine Umsatzsteuer entsteht in diesem Fall nicht, da der Pkw in die nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen einzubeziehen ist (§ 1 Abs. 1a UStG).

Werden Wirtschaftsgüter, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung an Dritte veräußert, rechnet der Veräußerungserlös nach dem Rechtsgedanken des § 16 Abs. 3 S. 7 EStG ebenfalls zum begünstigten Veräußerungsgewinn.

## 22. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

### 22.1 Überschusserzielungsabsicht (Liebhaberei)

Eine einkommensteuerrechtlich relevante Betätigung im Bereich der Vermietung und Verpachtung setzt – wie bei anderen Überschusseinkünften – die Absicht voraus, auf Dauer gesehen Überschüsse zu erzielen (vgl. BMF vom 08.10.2004, BStBl I 2004, 933, Beck'sche Erlasse § 21/5). Dabei kommt es nicht darauf an, ob in einem einzelnen Jahr z.B. aufgrund Leerstands, Mietausfalls oder außergewöhnlich hoher Reparaturaufwendungen ein Verlust entsteht. Entscheidend ist, dass über die gesamte Vermietungszeit ein **Totalüberschuss** angestrebt wird (vgl. H 15.3 EStH m.w.N.). Typisierend wird dabei auf einen Zeitraum von 30 Jahren abgestellt (BMF a.a.O., Rz. 34). Entscheidend ist insofern lediglich die **Absicht** des Steuerpflichtigen, Überschüsse zu erzielen. Besteht diese Absicht, spielt es keine Rolle, ob sich später herausstellt, dass die Immobilieninvestition nicht rentabel war (BFH vom 25.06.1984, BStBl II 1984, 751). Die Einkunftserzielungsabsicht ist objektbezogen und jeweils auf das einzelne Mietverhältnis zu prüfen (BFH vom 09.10.2013, IX R 2/13, BStBl II 2014, 527).

Die Überschusserzielungsabsicht ist nur innerhalb der **relevanten Einkunftsart** zu prüfen. So dürfen bei der Frage der Überschusserzielungsabsicht im Rahmen des § 21 EStG z.B. geplante Spekulationsgewinne (§ 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) nicht berücksichtigt werden (BFH vom 13.06.2005, VIII B 67/04, BFH/NV 2005, 2181). Die Einkunftserzielungsabsicht ist für das einzelne Mietverhältnis gesondert, d.h. objektbezogen, zu prüfen (BFH vom 09.10.2013, BStBl II 2014, 527). Dies gilt auch, wenn ein einheitlicher Mietvertrag vorliegt (BFH vom 26.11.2008, BStBl II 2009, 370).

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass der Erwerber einer Immobilie bei einer **auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit** die Absicht hat, einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Daher muss z.B. der Erwerber einer Eigentumswohnung, die er vermieten möchte, dem Finanzamt nicht nachweisen, dass er die Wohnung über einen langen Zeitraum behalten möchte und einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten anstrebt. Diese Aussage bezieht sich auf Wohnungen, die üblicherweise vermietet werden.

Anders liegt es, wenn Beweisanzeichen vorhanden sind, die gegen eine Überschusserzielungsabsicht sprechen. Dies kann z.B. bei einer **Ferienwohnung** der Fall sein, die nur zeitweise vermietet, im Übrigen aber selbst genutzt wird (wegen Details s. Kap. 22.12).

Ein Beweisanzeichen dafür, dass von Anfang an eine Überschusserzielungsabsicht nicht gegeben war, liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb **kurzer Zeit** (bis zu fünf Jahre) seit Erwerb die Immobilie wieder veräußert oder selbst nutzt. Der Steuerpflichtige kann die Vermutung entkräften, wenn er nachweist, dass ein unerwartetes Ereignis (z.B. Finanzierungsschwierigkeiten, Ehescheidung) die Veräußerung bzw. die Selbstnutzung erzwungen hat (BMF a.a.O., Rz. 7, BFH vom 09.03.2011, IX R 50/10, BStBl II 2011, 704).

Besteht die Vermutung, dass eine Überschusserzielungsabsicht nicht vorhanden ist, wird das Finanzamt in der Regel für einen repräsentativen Zeitpunkt nur vorläufig veranlagen, bis eine endgültige Entscheidung getroffen werden kann.

Bei **verbilligter Überlassung** einer **Wohnung** ist nach § 21 Abs. 2 EStG bei einer Miete von weniger als 50 % (geändert durch das JStG 2020; bis VZ 2020 66 %) der ortsüblichen Miete die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen; hingegen gilt bei einer Miete von mindestens 50 % (bis VZ 2020 66 %) des ortsüblichen Niveaus die Vermietung insgesamt als entgeltlich, was grds. zu einem vollen Werbungskostenabzug führt. Beträgt das Entgelt 50 % und mehr, jedoch weniger als 66 % ist (nunmehr wieder ab VZ 2021) eine Totalüberschussprognoseprüfung vorzunehmen.

Fällt diese Prüfung der Totalüberschussprognose positiv aus, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug möglich. Führt die Totalüberschussprognoseprüfung hingegen zu einem negativen Ergebnis, ist von einer Einkunftserzielungsabsicht nur für den entgeltlich vermieteten Teil auszugehen. Für den unentgeltlich vermieteten Teil

können die Werbungskosten wie bei der Typisierungsregel des § 21 Abs. 2 S. 1 EStG anteilig abgezogen werden.

**Beispiel:**

Die Eltern erwerben ein Apartment. Die Werbungskosten (inklusive AfA) betragen 3.600 € pro Jahr. Sie vermieten das Apartment an ihre Tochter:

- a) für 160 € monatlich,
- b) für 320 € monatlich.

Die ortsübliche Miete beträgt 400 € monatlich.

**Lösung:**

a) Die Miete beträgt 40 % des ortsüblichen Niveaus. Daher ist die Vermietung in einen entgeltlichen Teil (40 %) und einen unentgeltlichen Teil (60 %) aufzuteilen, § 21 Abs. 2 S. 1 EStG. Es muss keine Prüfung der Totalüberschussprognose erfolgen, denn der entgeltliche Anteil liegt unter 50 %. Von den Einnahmen i.H.v. ( $160 \text{ €} \times 12 =$ ) 1.920 € können nur 40 % der Werbungskosten, also ( $3.600 \text{ €} \times 40 \% =$ ) 1.440 € abgezogen werden. Die Vermietungseinkünfte betragen also 480 €.

b) Die Miete beträgt 80 % des ortsüblichen Niveaus. Die Vermietung gilt daher als (voll) entgeltlich, § 21 Abs. 2 S. 2 EStG. Von den Einnahmen i.H.v. ( $320 \text{ €} \times 12 =$ ) 3.840 € können die vollen Werbungskosten i.H.v. 3.600 € abgezogen werden. Die Vermietungseinkünfte betragen also 240 €. Es insoweit keine Prüfung anhand der Totalüberschussprognose vorzunehmen, denn der entgeltliche Anteil liegt über 66 %.

Der Wortlaut von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG schließt die Durchführung einer Totalüberschussprognose zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auch bei einer Vermietung zu mehr als 66 % der ortsüblichen Miete nicht aus. Der Regelungsbereich betrifft ausweislich des eindeutigen Wortlauts nur den Umfang der objektiven Entgeltlichkeit der Vermietungstätigkeit. Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung nach § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG 2012 als entgeltlich. Die subjektive Einkünfteerzielungsabsicht ist hingegen ausweislich des Wortlauts nicht Regelungsgegenstand des § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG, BFH vom 20.06.2023, BStBl II 2024, 35 (zur Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche).

An den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit und den diesbezüglichen Ausnahmen, insbesondere bei der Vermietung eines aufwendig gestalteten oder ausgestatteten Objekts, hält der BFH auch nach der Einfügung von § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG durch das StVereinfG 2011 zum 01.01.2012 fest. § 21 Abs. 2 Satz 2 EStG fingiert bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung zu mindestens 66 % der ortsüblichen Miete deren Vollentgeltlichkeit. Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur typisierten Annahme der Einkünfteerzielungsabsicht unter Einbeziehung von deren Ausnahmen (BMF 08.10.2004, a.a.O., Tz. 2) gelten hiervon unberührt fort, BFH vom 20.06.2023, BStBl II 2024, 35.

Mit Urteil vom 11.03.2025, IX R 11/22, NV entschied der BFH unter Verweis auf Rd-Nr. 14 des BFH-Urteils vom 10.10.2018, BStBl II 2019, 200, dass bei der Verpachtung einer Gewerbeimmobilie – entgegen des Aufteilungsgrundsatzes bei Teilentgeltlichkeit – erst bei einer vereinbarter Gegenleistung von mehr als 25 % unter der ortsüblichen Marktmiete eine steuerliche Aufteilung der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil vorzunehmen sei; bei einer verbilligten Nutzungsüberlassung von bis zu 75 % der ortsüblichen Miete hat nach BFH indes keine Aufteilung zu erfolgen. Diese Auffassung, dass bei Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (sog. „Gewerbeimmobilien“), die Typisierung der Einkünfteerzielungsabsicht nicht gilt, wird von der Finanzverwaltung nicht angewendet (BFH vom 17.04.2018, BStBl II 2019, 219; vom 09.10.2013, BStBl II 2014, 527, und vom 19.02.2013, BStBl II 2013, 436). Es muss vielmehr im Einzelfall geprüft werden, ob der Steuerpflichtige beabsichtigt hat, auf die voraussichtliche Dauer

der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die objektive Beweislast (Feststellungslast) für das Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht (BFH-Urteil vom 20.07.2010, BStBl II 2010, 1038).

Bei längerem **Leerstand** einer Immobilie muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass er sich ernsthaft und intensiv um eine Vermietung bemüht (z.B. Beauftragung eines Maklers, BMF a.a.O., Rz. 26, Zugeständnisse bei der Miethöhe und der Auswahl der als Mieter in Frage kommenden Personen, BFH vom 11.12.2012, BStBl II 2013, 279). Zeigt sich, dass für das Objekt, so wie es baulich gestaltet ist, kein Markt besteht und es deshalb nicht vermietbar ist, so muss der Steuerpflichtige – will er seine fortbestehende Vermietungsabsicht belegen – zielgerichtet darauf hinwirken, unter Umständen auch durch bauliche Umgestaltungen einen vermietbaren Zustand des Objekts zu erreichen. Bleibt er untätig und nimmt den Leerstand auch künftig hin, spricht dies gegen eine Überschusserzielungsabsicht (BFH vom 25.06.2009, IX R 54/08, BStBl II 2010, 124; BFH vom 26.07.2010, IX R 49/09, BStBl II 2010, 1038). Eine Überschusserzielungsabsicht fehlt auch dann, wenn der Steuerpflichtige wegen der fehlenden erforderlichen Mitwirkung anderer Miteigentümer nicht in der Lage ist, das Objekt in einen vermietbaren Zustand zu bringen (BFH vom 31.01.2017, IX R 17/16, BStBl II 2017, 633).

Vermietet der Steuerpflichtige eine **Luxuswohnung**, die aufgrund ihres Zuschnitts, ihrer Ausstattung, ihrer Größe etc. nicht marktgerecht mit Gewinn vermietet werden kann, spricht dies gegen eine Überschusserzielungsabsicht (BFH vom 06.10.2004, IX R 30/03, BStBl II 2005, 386).

<b>Übungsfall 1:</b>		
<b>Liegt in den folgenden Fällen Liebhaberei vor?</b>		
	<b>Ja</b>	<b>Nein</b>
<b>a)</b> Der Steuerpflichtige erwirbt in 2025 eine Wohnung zum Kaufpreis von 200.000 €, den er in voller Höhe über einen Kredit (Zins: 3,5 % p.a.) finanziert. Für Grunderwerbsteuer, Maklergebühren und Kreditzinsen wendet er in 2025 insgesamt 22.000 € auf. Die Tilgung des Kredits dauert 30 Jahre. Die Kaltmiete in 2025 beträgt insgesamt 9.600 €.		
<b>b)</b> Der Steuerpflichtige erwirbt in 2022 ein unsaniertes Baudenkmal. In 2023 erfolgt eine umfangreiche Sanierung. Die Abschreibung erfolgt nach § 7i EStG. In 2025 veräußert er das Gebäude, da er anderweitige Investitionen vornimmt. Er erzielt einen erheblichen Spekulationsgewinn.		
<b>c)</b> Der Steuerpflichtige erwirbt in 2022 ein Mehrfamilienhaus. Fünf von acht Wohnungen konnten bis heute noch nicht vermietet werden (sog. struktureller Leerstand). Für eine Wohnung zahlt der Mieter seit Jahren keine Miete (Räumungsklage läuft).		
<b>d)</b> Der Steuerpflichtige erwirbt in 2024 ein Reihenhaus. Die ortsübliche Miete würde 1.000 € monatlich betragen. Er vermietet das Gebäude an seine Tochter für 750 € monatlich.		
<b>e)</b> Der Steuerpflichtige gründet zusammen mit seiner Ehefrau eine OHG, deren einziger Zweck die Vermietung eines Einfamilienhauses ist. Das Einfamilienhaus wird von der OHG für 2 Mio. € erworben. Die Finanzierung erfolgt über ein Darlehen. Das Gebäude ist u.a. mit Schwimmbad, teuren Marmorböden und exklusivem Parkett ausgestattet; das Grundstück ist 1.200 qm groß. Die OHG vermietet das Gebäude an den Steuerpflichtigen und seine Ehefrau für 5.000 € monatlich.		

## 27.10 Kapitel 17: Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe

<b>Übungsfall 1:</b>
<b>Veräußerer</b>
<b>Veranlagungszeitraum 02</b>
<p>Die Betriebsveräußerung könnte unter <b>§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG</b> fallen, wenn V einen ganzen „Betrieb“ veräußert. Eine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs liegt vor, wenn der Betrieb mit allen seinen <b>wesentlichen Betriebsgrundlagen</b> gegen Entgelt in der Weise auf einen Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb als geschäftlicher Organismus fortgeführt werden kann (R 16 Abs. 1 EStR). Damit ist zu prüfen, ob der zurückbehaltene Pkw oder die Forderung eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind Wirtschaftsgüter vor allem des Anlagevermögens, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung haben (H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH i.V.m. H 16 (8) „Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage“ EStH).</p> <p>Damit stellt die Forderung schon deshalb keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, weil sie Umlaufvermögen ist. Der Pkw ist auch keine wesentliche Betriebsgrundlage, da er nicht auf den Betrieb zugeschnitten ist und auch jederzeit als Serienfabrikat wieder beschafft werden kann (BFH vom 17.4.1997, VIII R 2/95, BStBl II 1998, 388 m.w.N.).</p> <p>Da sonach alle wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen, liegen die Voraussetzungen einer Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich vor. Damit ist nun im nächsten Schritt zu prüfen, ob alle Vorgänge unter § 16 EStG fallen oder zum Teil laufender Gewinn vorliegt.</p> <p>Ist der Gewinn aus dem <b>Schlussverkauf</b> zum begünstigten Veräußerungsgewinn zu rechnen? Gewinne, die während und nach der Aufgabe bzw. Veräußerung eines Betriebs aus normalen Geschäften und ihrer Abwicklung anfallen, gehören grundsätzlich nicht zum begünstigten Gewinn (H 16 Abs. 9 „Abwicklungsgewinne“ und „Räumungsverkauf“ EStH).</p> <p>Hier liegt aber die Besonderheit vor, dass die Ware an einen Restpostenverwerter veräußert wurde und somit kein normales Geschäft mit üblichen Kunden vorliegt. Damit ist der Gewinn ausnahmsweise dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzurechnen.</p> <p>Vor der Berechnung des Veräußerungsgewinns ist noch zu prüfen, welche Folgen die Nichtveräußerung der bestrittenen <b>Versicherungsforderung</b> hat. Die Abschreibung der Forderung hat sich im Unternehmen des V in voller Höhe gewinnmindernd ausgewirkt. Würde V die Forderung (gemeiner Wert laut Sachverhalt 0 €) entnehmen, entstünde kein Entnahmegewinn. Die spätere Zahlung würde aber dem nicht steuerbaren privaten Vermögensbereich zugerechnet werden. Aus diesem Grund hat die Rechtsprechung (BFH vom 10.2.1994, IV R 37/92, BStBl II 1994, 564) eine derartige Forderung als nicht entnahmefähig beurteilt. Sie muss als <b>Zwangsrestbetriebsvermögen</b> auch nach der Veräußerung bestehen bleiben. Bei einem späteren Forderungseingang ist auch eine Änderung des Veräußerungsgewinns im Rahmen eines rückwirkenden Ereignisses denkbar (§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO).</p> <p>Damit kann nun der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG auf den 31.12.02 berechnet werden (in €):</p>

<b>Kaufpreis</b> (die Auszahlung am 1.1.03 spielt keine Rolle, da Bilanzierungsgrundsätze gelten)	1.000.000
<b>Überführung Pkw.</b> Ansatz mit dem gemeinen Wert nach dem Gedanken des § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG; der gemeine Wert = Marktwert enthält die Umsatzsteuer	+ 47.600
<b>Überführung des Darlehens.</b> Da das Darlehen ein negatives Wirtschaftsgut darstellt, mindert dies den Veräußerungserlös; ohne Entnahme hätte der Käufer weniger bezahlt, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsaufgabe oder -veräußerung im Ganzen“ EStH)	./ 20.000
Vom Veräußerer getragene Veräußerungskosten gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG	./ 10.000
Da die Umsatzsteuer bei einem Unternehmer gewinnneutral sein muss, ist die Umsatzsteuer des Pkw wie Veräußerungskosten gewinnmindernd zu berücksichtigen	./ 7.600
Kapitalkonto	./ 65.001
<b>Gewinn</b>	<b>944.999</b>
Hinzurechnung des Gewinns aus dem Restpostenverkauf (s.o.), der bisher im laufenden Gewinn enthalten ist (s. Sachverhalt); entsprechend ist der laufende Gewinn zu kürzen	+ <u>15.000</u>
<b>Begünstigter Veräußerungsgewinn</b>	<b>959.999</b>

Ein **Freibetrag** nach § 16 Abs. 4 EStG kommt hier nicht infrage, da der Grenzbetrag von 136.000 € bei Weitem überschritten ist.

Eine **Tarifbegünstigung** ist möglich, da es sich um Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt. V kann zwischen der Fünftelregelung nach § 34 Abs. 1 EStG und dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG wählen. Die Voraussetzungen des § 34 Abs. 3 EStG sind erfüllt, da er das 55. Lebensjahr vollendet hat. Da im Sachverhalt nichts Gegenteiliges erkennbar ist, kann davon ausgegangen werden, dass es die erste Betriebsveräußerung des V ist. Erforderliche Anträge gelten in den Klausuren regelmäßig als gestellt.

Der laufende Gewinn des Wirtschaftsjahrs 02 ist wie folgt zu korrigieren (in €):

Ausgangswert laut Sachverhalt	50.000
Restpostenverkauf (s.o.)	./ <u>15.000</u>
<b>Summe</b>	<b>35.000</b>

### Veranlagungszeitraum 03

Die Zahlung für das **Wettbewerbsverbot** rechnet nicht zum Veräußerungsgewinn, da das Wettbewerbsverbot erst in Kraft tritt, nachdem V den Betrieb veräußert hat. Die Einnahmen sind vielmehr als sonstige Einkünfte nach **§ 22 Nr. 3 EStG** zu versteuern (H 22.6 „Einnahmen ... sind“ EStH), da sie dem V als Privatperson zufließen. Die Einnahmen sind in 03 zu erfassen (§ 11 EStG).

Zinsen für ein betriebliches Darlehen, das nach einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe weiter besteht, können nachträgliche Betriebsausgaben sein, da die Darlehensaufnahme ursprünglich betrieblich veranlasst war (H 24.2 „Nachträgliche Betriebsausgaben“ EStH). Dies gilt aber nur, wenn die Erlöse aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter bzw. die Summe der Entnahmen nicht ausreichen, um die Darlehen (hypothetisch) zu tilgen. Da das Darlehen (20.000 €) aus dem Erlös (1 Mio. €) problemlos hätte getilgt werden können, kann V insoweit keine nachträglichen BA geltend machen.

Veranlagungszeitraum 04			
Da die Versicherungsforderung weiterhin Betriebsvermögen ist (s.o.) ist die Zahlung als laufende Betriebseinnahme (§§ 15, 24 Nr. 2 EStG) zu versteuern. Eine rückwirkende Änderung des Veräußerungsgewinns (vgl. H 16 Abs. 10 EStH) ist hier als Alternative ebenfalls denkbar.			
Erwerber			
Der Erwerber hat in seiner Bilanz zum 1.1.03 seine Anschaffungskosten (Buchwert + stille Reserven) zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG) und auf die erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Da das Wettbewerbsverbot ein entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut darstellt, ist es ebenfalls zu bilanzieren und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben (§ 5 Abs. 2 EStG). Der Firmenwert errechnet sich aus der Differenz zwischen Kaufpreis (1 Mio. €) und den Teilwerten der übrigen Wirtschaftsgüter (Aktiva und Passiva); s. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB. Damit ergibt sich folgende Bilanz (in €):			
Grundstück	220.000	Kapital	300.000
Gebäude	500.000	Kaufpreisdarlehen	700.000
BGA	50.000	Verbindlichkeit Wettbewerbsverbot	75.000
Waren	30.000	Rückstellung	80.000
Forderungen	5.000		
Wettbewerbsverbot	75.000		
Firmenwert	275.000		
<b>Summe</b>	<b>1.155.000</b>	<b>Summe</b>	<b>1.155.000</b>

Übungsfall 2:	
§ 7 Abs. 1 Satz 2 GewStG regelt, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Betriebes oder Mitunternehmeranteils (= § 16 EStG) nur insoweit der Gewerbesteuer unterliegt, als er <b>nicht</b> auf eine natürliche Person entfällt. Im Umkehrschluss ist der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung gewerbesteuerfrei, soweit er auf eine natürliche Person entfällt (hier: Gesellschafter A). Grundsätzlich ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern (Details später). Soweit aber auf der Seite des Veräußerers und auf der Seite des Erwerbers dieselben Personen Mitunternehmer sind, gilt der Gewinn als laufender Gewinn ( <b>§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG</b> ) und ist damit auch gewerbesteuerpflichtig.	
Da Gesellschafter A zu 70 % an der Beton GmbH & Co. KG und zu 50 % an der Abriss GmbH & Co. KG beteiligt ist, ist der Veräußerungsgewinn i.H.v. 50 % als laufender Gewinn zu behandeln (BFH vom 15.06.2004, VIII R 7/01, BStBl II 2004, 754).	
Somit ergibt sich folgender <b>gewerbesteuerfreie</b> Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG:	
Erlös (280.000 € × ½ =)	140.000 €
Kapital (200.000 € × ½ =)	./ 100.000 €
<b>Gewinn</b>	<b>40.000 €</b>
Ein Freibetrag kommt wegen des Alters nicht infrage. Die Vergünstigung nach § 34 Abs. 1 (nicht Abs. 3) EStG kann in Anspruch genommen werden.	
I.H.v. ebenfalls 40.000 € liegt <b>laufender Gewinn</b> vor. Die Gewerbesteuer für diesen Gewinn ist von der Personengesellschaft aufzubringen (BFH a.a.O.).	