

Kompakt-Training
Praktische Betriebswirtschaft
Herausgeber Professor Klaus Olfert

www.kiehl.de

Hubert

Steuerliche
Gewinnermittlungsverfahren
und Rechtsformwahl

2. Auflage

kiehl
E-BOOK

Hubert
Kompakt-Training
Steuerliche Gewinnermittlungsverfahren und Rechtsformwahl

Hubert

**Steuerliche
Gewinnermittlungsverfahren
und Rechtsformwahl**

Von

Prof. Dr. rer. pol. Tina Hubert

2., aktualisierte Auflage

ISBN 978-3-470-**10432**-4

eISBN 978-3-470-00661-1

2., aktualisierte Auflage 2021

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2020
www.kiehl.de

Kiehl ist eine Marke des NWB Verlags

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk und seine Teile sind urheberrechtlich geschützt. Jede Nutzung in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlages. Hinweis zu § 52a UrhG: Weder das Werk noch seine Teile dürfen ohne eine solche Einwilligung eingescannt und in ein Netzwerk eingestellt werden. Dies gilt auch für Intranets von Schulen und sonstigen Bildungseinrichtungen.

Satz: SATZ-ART Prepress & Publishing GmbH, Bochum
Druck: Stückle Druck und Verlag, Etteheim

Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist aus der Notwendigkeit entstanden, dass Wissen immer häufiger unter erheblichem Zeit- und Erfolgsdruck erworben oder reaktiviert werden muss. Den vielfältigen betriebswirtschaftlichen Fakten und Zusammenhängen, die aufzunehmen sind, stehen eng begrenzte Zeitbudgets gegenüber.

Die vorliegende Fachbuchreihe ist darauf ausgerichtet, die Leser darin zu unterstützen, rasch und fundiert in die verschiedenen betriebswirtschaftlichen Themenbereiche einzudringen sowie diese aufzufrischen. Sie eignet sich in besonderer Weise für:

- ▶ Studierende an Fachhochschulen, Akademien und Universitäten
- ▶ Fortzubildende an öffentlichen und privaten Bildungsinstitutionen
- ▶ Fach- und Führungskräfte in Unternehmen und sonstigen Organisationen.

Das Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft ist auch zum Selbststudium sehr gut geeignet, nicht zuletzt wegen seiner herausragenden Gestaltungsmerkmale. Jeder einzelne Band der Fachbuchreihe zeichnet sich u. a. aus durch:

- ▶ kompakte und praxisbezogene Darstellung
- ▶ systematischen und lernfreundlichen Aufbau
- ▶ viele einprägsame Beispiele, Tabellen, Abbildungen
- ▶ 50 praxisbezogene Übungen mit Lösungen
- ▶ MiniLex mit 150 - 200 Stichworten.

Für Anregungen, die der weiteren Verbesserung dieses Lernkonzeptes dienen, bin ich dankbar.

Prof. Klaus Olfert
Herausgeber

Feedbackhinweis

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig. Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen verbessern? Bitte schreiben Sie einfach eine E-Mail an: **feedback@kiehl.de**

Vorwort zur 2. Auflage

Die steuerliche Gewinnermittlung unternehmerischer Betätigung in Deutschland wird vornehmlich mittels zweier Verfahren durchgeführt. Man spricht von der

- ▶ Steuerbilanz und der
- ▶ Einnahmenüberschussrechnung.

Vor diesem Hintergrund soll das vorliegende Lehrbuch einen verständlichen, systematischen und praxisbezogenen Einstieg in diesen Problembereich insbesondere für Anfänger auf diesem Gebiet ermöglichen. Hierzu gehören vor allem Studierende der Wirtschafts- und Rechtswissenschaften an Universitäten, Hochschulen und Berufsakademien sowie auch an Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien.

Die Besonderheit des Buches liegt dabei auf der Darstellung der Steuerbilanz und Einnahmenüberschussrechnung in Abhängigkeit von der gewählten Rechtsform. In diesem Zusammenhang wird zwischen den in der Privatwirtschaft drei gängigen Grundtypen „Einzelunternehmen, Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft“ unterschieden. Die getroffene inhaltliche Schwerpunktbildung ist wesentlich geprägt durch die Erfahrungen aus der Lehrtätigkeit an der Hochschule Trier und der eigenen beruflichen Praxis.

Das „Kompakt-Training Steuerliche Gewinnermittlungsverfahren und Rechtsformwahl“ umfasst daher folgende drei Kapitel:

- ▶ >> Kapitel A. dient der Einführung: Zunächst wird die Rechtsformwahl als Ausdruck unternehmerischer Betätigung vorgestellt und hierauf basierend der Bezug zu den steuerlichen Gewinnermittlungsverfahren in Deutschland hergestellt.
- ▶ >> Kapitel B. beschäftigt sich mit der Steuerbilanz. Hierbei wird auf deren rechtsformunabhängige Umsetzung in der Praxis wie auch auf rechtsformabhängige Besonderheiten eingegangen.
- ▶ In >> Kapitel C. wird ein Überblick über die Einnahmenüberschussrechnung gegeben und deren praktische Umsetzung im Allgemeinen beleuchtet. Im Anschluss werden rechtsformabhängige Besonderheiten dargestellt.

Ein größtmöglicher Praxisbezug wird durch zahlreiche Schaubilder, Beispiele und insbesondere auch den Übungsteil, der 50 Übungen einschließlich der dazugehörigen Lösungen enthält sowie das ca. 200 Begriffe umfassende MiniLex hergestellt. Das vorliegende Buch eignet sich daher speziell zur Vorbereitung auf Prüfungen in Bachelor- und Masterstudiengängen.

Im gesamten Lehrbuch wird auf den Rechtsstand Januar 2021 abgestellt.

Für Anregungen, die der Verbesserung des Buches dienen, bin ich allen Leserinnen und Lesern dankbar.

Prof. Dr. Tina Hubert
Trier, im Januar 2021

Benutzungshinweise

Aufgaben/Fälle

Die Aufgaben/Fälle im Übungsteil dienen der Wissens- und Verständniskontrolle. Auf sie wird jeweils im Textteil hingewiesen:

Aufgabe 1 > Seite 147

Der Übungsteil befindet sich als „blauer Teil“ am Ende des Buches. Es wird empfohlen, die Aufgaben/Fälle unmittelbar nach Bearbeitung der entsprechenden Textstellen zu lösen.

Diese Symbole erleichtern Ihnen die Arbeit mit diesem Buch:



TIPP

Hier finden Sie nützliche Hinweise zum Thema.



MERKE

Das X macht auf wichtige Merksätze oder Definitionen aufmerksam.



ACHTUNG

Das Ausrufezeichen steht für Beachtenswertes, wie z. B. Fehler, die immer wieder vorkommen, typische Stolpersteine oder wichtige Ausnahmen.



INFO

Hier erhalten Sie nützliche Zusatz- und Hintergrundinformationen zum Thema.



RECHTSGRUNDLAGEN

Das Paragrafenzeichen verweist auf rechtliche Grundlagen, wie z. B. Gesetzestexte.



MEDIEN

Das Maus-Symbol weist Sie auf andere Medien hin. Sie finden hier Hinweise z. B. auf Download-Möglichkeiten von Zusatzmaterialien, auf Audio-Medien oder auf die Website von Kiehl.

Aus Gründen der Praktikabilität und besseren Lesbarkeit wird darauf verzichtet, jeweils männliche und weibliche Personenbezeichnungen zu verwenden. So können z. B. Mitarbeiter, Arbeitnehmer, Vorgesetzte grundsätzlich sowohl männliche als auch weibliche Personen sein.

Kompakt-Training Praktische Betriebswirtschaft	5
Vorwort zur 2. Auflage	7
Benutzungshinweise	8
A. Begrifflichkeiten	15
1. Rechtsformwahl als Ausdruck unternehmerischer Betätigung	15
1.1 Typologisierung unternehmerischer Betätigung i. S. des Steuerrechts	16
1.1.1 Land- und forstwirtschaftliche Betätigung	17
1.1.2 Gewerbliche Betätigung	17
1.1.3 Selbstständige Betätigung	18
1.1.4 Vermögensverwaltende Betätigung	19
1.2 Relevante „Rechtskleider“ in der Privatwirtschaft	19
1.2.1 Einzelunternehmen	19
1.2.1.1 Kaufleute	20
1.2.1.2 Nichtkaufleute	21
1.2.2 Personengesellschaften	22
1.2.2.1 Personenhandelsgesellschaften	23
1.2.2.2 Sonstige Personengesellschaften	23
1.2.3 Kapitalgesellschaften	23
2. Steuerliche Gewinnermittlungsverfahren in Deutschland	24
2.1 Der steuerliche Gewinnbegriff	24
2.1.1 Globaldefinition	24
2.1.1.1 Ausgangsregelung in § 4 EStG	24
2.1.1.2 Besondere einzelfallbezogene Vorschriften	25
2.1.2 Vielschichtigkeit des steuerlichen Gewinnbegriffs	25
2.1.2.1 Mehrstufig zu ermittelnder steuerlicher Gewinn	25
2.1.2.2 Begriff des steuerlichen Verlustes	26
2.2 Verfahren zur steuerlichen Gewinnermittlung	26
2.2.1 Steuerbilanz	26
2.2.2 Einnahmenüberschussrechnung	27
2.2.3 Sonstige Verfahren	27
2.2.3.1 Gewinnermittlung bei Handelsschiffen im internationalen Verkehr	27
2.2.3.2 Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen	28

B. Die Steuerbilanz	29
1. Grundlagen	29
1.1 Persönlicher Geltungsbereich	30
1.2 Gewinnermittlungszeitraum	33
1.3 Elektronische Übermittlung von Bilanzen sowie Gewinn- und Verlustrechnungen	33
2. Steuerbilanzerstellung	34
2.1 Das Wirtschaftsgut und seine steuerliche Zurechnung	35
2.1.1 Begriff und Arten des Wirtschaftsgutes	35
2.1.2 Zurechnungsgrundsätze	37
2.2 Bilanzierung ausgewählter Aktivposten	38
2.2.1 Anlagevermögen	38
2.2.1.1 Immaterielle Wirtschaftsgüter	38
2.2.1.1.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	38
2.2.1.1.2 Bilanzierung dem Grunde nach	40
2.2.1.1.3 Bilanzierung der Höhe nach	40
2.2.1.2 Geschäfts- oder Firmenwert	42
2.2.1.2.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	42
2.2.1.2.2 Bilanzierung dem Grunde nach	43
2.2.1.2.3 Bilanzierung der Höhe nach	44
2.2.1.3 Sachanlagen	45
2.2.1.3.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	45
2.2.1.3.2 Bilanzierung dem Grunde nach	50
2.2.1.3.3 Bilanzierung der Höhe nach	51
2.2.1.4 Finanzanlagen	54
2.2.1.4.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	54
2.2.1.4.2 Bilanzierung dem Grunde nach	55
2.2.1.4.3 Bilanzierung der Höhe nach	56
2.2.2 Umlaufvermögen	58
2.2.2.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	58
2.2.2.2 Bilanzierung dem Grunde nach	58
2.2.2.3 Bilanzierung der Höhe nach	58
2.2.3 Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	62
2.2.3.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	62
2.2.3.2 Bilanzierung dem Grunde nach	63
2.2.3.3 Bilanzierung der Höhe nach	64

2.3 Bilanzierung ausgewählter Passivposten	65
2.3.1 Steuerfreie Rücklagen	65
2.3.1.1 Reinvestitionsrücklage nach § 6b EStG	66
2.3.1.1.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	66
2.3.1.1.2 Bilanzierung dem Grunde nach	66
2.3.1.1.3 Bilanzierung der Höhe nach	69
2.3.1.2 Rücklage für Ersatzbeschaffung	70
2.3.1.2.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	70
2.3.1.2.2 Bilanzierung dem Grunde nach	71
2.3.1.2.3 Bilanzierung der Höhe nach	73
2.3.2 Rückstellungen	74
2.3.2.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	74
2.3.2.2 Bilanzierung dem Grunde nach	76
2.3.2.3 Bilanzierung der Höhe nach	78
2.3.3 Verbindlichkeiten	79
2.3.3.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	79
2.3.3.2 Bilanzierung dem Grunde nach	80
2.3.3.3 Bilanzierung der Höhe nach	80
2.3.4 Passive Rechnungsabgrenzungsposten	81
2.3.4.1 Begriff und Abgrenzung zu anderen Positionen	81
2.3.4.2 Bilanzierung dem Grunde nach	82
2.3.4.3 Bilanzierung der Höhe nach	82
2.4 Praktische Umsetzung der steuerlichen Bilanzierung	83
2.4.1 Einheitsbilanz	83
2.4.2 Anpassungs- oder Überleitungsrechnung	84
2.4.3 Eigenständige Erstellung der Steuerbilanz	87
3. Rechtsformabhängige Besonderheiten	88
3.1 Die Bedeutung des steuerlichen Betriebsvermögens	89
3.1.1 Einzelunternehmen	90
3.1.1.1 Sachliche Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen	90
3.1.1.1.1 Notwendiges Betriebsvermögen	90
3.1.1.1.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen	90
3.1.1.1.3 Notwendiges Privatvermögen	92
3.1.1.1.4 Besonderheiten	92
3.1.1.1.5 Steuerliche Konsequenzen	95

3.1.1.2	Abgrenzung und Einordnung des steuerlichen Eigenkapitals	95
3.1.1.3	Definition des steuerlichen Gewinns	96
3.1.2	Personengesellschaften	97
3.1.2.1	Sachliche Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen	97
3.1.2.1.1	Gesamthandsvermögen	97
3.1.2.1.2	Ergänzungsbilanzvermögen	98
3.1.2.1.3	Sonderbetriebsvermögen	100
3.1.2.2	Abgrenzung und Einordnung des steuerlichen Eigenkapitals	104
3.1.2.3	Definition des steuerlichen Gewinns	106
3.1.3	Kapitalgesellschaften	107
3.1.3.1	Sachliche Zuordnung zum steuerlichen Betriebsvermögen	107
3.1.3.2	Abgrenzung und Einordnung des steuerlichen Eigenkapitals	107
3.1.3.3	Definition des steuerlichen Gewinns	109
3.2	Wechsel von der Steuerbilanz zur Einnahmenüberschussrechnung	109
C.	Die Einnahmenüberschussrechnung	113
1.	Grundlagen	113
1.1	Persönlicher Geltungsbereich	114
1.2	Gewinnermittlungszeitraum	115
1.3	Elektronische Übermittlung der Einnahmenüberschussrechnung	115
2.	Erstellung der Einnahmenüberschussrechnung	115
2.1	Das Wirtschaftsgut und seine steuerliche Zurechnung	116
2.2	Erfassung von Betriebsausgaben	117
2.2.1	Definition der Betriebsausgabe	117
2.2.2	Zeitliche Zurechnung der Betriebsausgaben	118
2.2.3	Besonderheiten bei der Erfassung von Betriebsausgaben	119
2.2.3.1	Anschaffung von Wirtschaftsgütern	119
2.2.3.2	Darlehen, Disagio und Geldbeschaffungskosten	121
2.2.3.3	Einlagen	123
2.2.3.4	Herstellung von Wirtschaftsgütern	124
2.2.3.5	Immaterielle Wirtschaftsgüter (Geschäfts- oder Firmenwert/Praxiswert)	125

2.2.3.6	Veräußerungsgeschäfte	126
2.2.3.7	Verluste	127
2.2.3.8	Vorsteuer	128
2.3	Erfassung von Betriebseinnahmen	129
2.3.1	Definition der Betriebseinnahme	129
2.3.2	Zeitliche Zurechnung der Betriebseinnahmen	130
2.3.3	Besonderheiten bei der Erfassung von Betriebseinnahmen	131
2.3.3.1	Darlehen, Disagio und Geldbeschaffungskosten	131
2.3.3.2	Durchlaufende Posten	132
2.3.3.3	Entnahmen	134
2.3.3.4	Grund und Boden	136
2.3.3.5	Honorare	137
2.3.3.6	Übertragung stiller Reserven	138
2.3.3.7	Umsatzsteuer	140
2.3.3.8	Veräußerungsgeschäfte	140
2.4	Praktische Umsetzung der Erfassung von Betriebseinnahmen und -ausgaben	140
2.4.1	Die traditionelle Methode	141
2.4.2	Die digitale Methode	142
3.	Rechtsformabhängige Besonderheiten	143
3.1	Die Bedeutung des steuerlichen Betriebsvermögens	143
3.1.1	Einzelunternehmen	144
3.1.2	Sonstige Personengesellschaften	144
3.2	Wechsel von der Einnahmenüberschussrechnung zur Steuerbilanz	145
	Übungsteil (Aufgaben und Fälle)	147
	Lösungen	169
	MiniLex	193
	Literaturverzeichnis	221
	Stichwortverzeichnis	225

A. Begrifflichkeiten

Natürliche Personen können sich auf unterschiedliche Art und Weise unternehmerisch i. S. des Steuerrechts betätigen: Sie „unterhalten“ einen sog. **steuerlichen Betrieb mit einem bestimmten Unternehmensgegenstand (Geschäftszweck)** (vgl. genauer >> Kapitel A.1.1). Dieser Betrieb ist in eine **rechtliche Organisation („Rechtskleid“ oder Rechtsform)** eingebunden (vgl. genauer >> Kapitel A.1.2).

Sind die Betriebe erfolgreich am Markt, fallen höhere Gewinnsteuern an. Die Gewinnsteuern werden auch als Ertragsteuern bezeichnet (vgl. hierzu *Hubert*, Kompakt-Training Unternehmenssteuern, 4. Auflage, Herne 2021). Anknüpfungspunkt für die Ertragsbesteuerung ist der **steuerliche Gewinn** (vgl. genauer >> Kapitel A.2.1). Hierfür stehen verschiedene **steuerliche Gewinnermittlungsverfahren** zur Verfügung (vgl. genauer >> Kapitel A.2.2).

1. Rechtsformwahl als Ausdruck unternehmerischer Betätigung



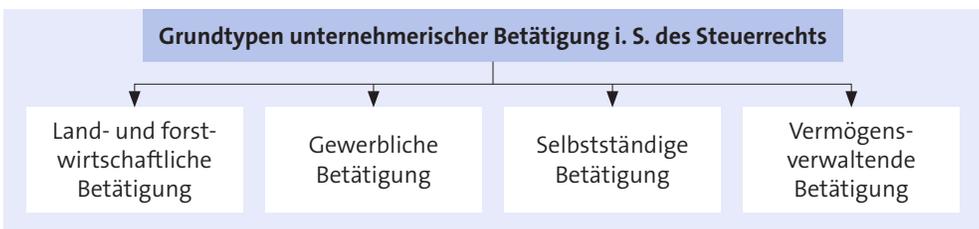
RECHTSGRUNDLAGEN

- ▶ **Abgabenordnung (AO)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002 (BGBl 2002 I, S. 3869; BGBl 2003 I, S. 61), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Rechts des Pfändungsschutzkontos und zur Änderung von Vorschriften des Pfändungsschutzes (Pfändungsschutzkonto-Fortentwicklungsgesetz – PKoFoG) vom 22.11.2020 (BGBl 2020 I, S. 2466)
- ▶ **Anwendungserlass zur AO 2014 (AEAO)** in der Fassung vom 31.01.2014 (BStBl 2014 I, S. 290), zuletzt geändert durch das BMF-Schreiben vom 27.08.2020 (BStBl 2020 I, S. 863)
- ▶ **Aktiengesetz (AktG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.09.1965 (BGBl 1965 I, S. 1089), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Umsetzung der zweiten Aktionärsrechterichtlinie (ARUG II) vom 12.12.2019 (BGBl 2019 I, S. 2637)
- ▶ **Bürgerliches Gesetzbuch (BGB)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002 (BGBl 2002 I, S. 45), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Gesetzes zur Regelung von Ingenieur- und Architektenleistungen und anderer Gesetze vom 12.11.2020 (BGBl 2020 I, S. 2392)
- ▶ **Einkommensteuergesetz (EStG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009 (BGBl 2009 I, S. 3369 und BGBl 2009 I, S. 3862), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Einführung der Grundrente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung mit unterdurchschnittlichem Einkommen und für weitere Maßnahmen zur Erhöhung der Alterseinkommen (Grundrentengesetz) vom 12.08.2020 (BGBl 2020 I, S. 1879)
- ▶ **Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 (EStDV 2000)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.2000 (BGBl 2000 I, S. 718), zuletzt geändert durch die Fünfte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 25.06.2020 (BGBl 2020 I, S. 1495)

- ▶ **Einkommensteuer-Richtlinien 2012 (EStR 2012)** vom 16.12.2005 (BStBl I Sondernummer 1/2005), geändert durch Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2008 (EStÄR 2008) vom 18.12.2008 (BStBl 2008 I, S. 1017) und Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien 2012 (EStÄR 2012) vom 25.03.2013 (BStBl 2013 I, S. 276)
- ▶ **Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 20.04.1892 (RGBl S. 477), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Umsetzung der Zweiten Zahlungsdiensterichtlinie vom 17.07.2017 (BGBl 2017 I, S. 2446)
- ▶ Das **Grundgesetz** für die Bundesrepublik Deutschland (**GG**) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.05.1949 (BGBl 1949 I, S. 1), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 104a und 143h) vom 29.09.2020 (BGBl 2020 I, S. 2048)
- ▶ **Handelsgesetzbuch (HGB)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.05.1897 (RGBl 1897, S. 219), zuletzt geändert durch das Gesetz zur weiteren Umsetzung der Transparenzrichtlinie-Änderungsrichtlinie im Hinblick auf ein einheitliches elektronisches Format für Jahresfinanzberichte vom 12.08.2020 (BGBl 2020 I, S. 1874)
- ▶ **Gesetz über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG)** in der Fassung der Bekanntmachung vom 25.07.1994 (BGBl 1994 I, S. 1744), zuletzt geändert durch das Gesetz zur Änderung des Aktiengesetzes (Aktienrechtsnovelle 2016) vom 22.12.2015 (BGBl 2015 I, S. 2565)

1.1 Typologisierung unternehmerischer Betätigung i. S. des Steuerrechts

Es lassen sich vier Grundtypen unternehmerischer Betätigung i. S. des Steuerrechts unterscheiden. Sie sind im nachfolgenden Schaubild abgebildet:



Mit den „**Grundtypen unternehmerischer Betätigung i. S. des Steuerrechts**“ wird auf die **originäre (ursprüngliche) laufende Tätigkeit** eines noch genauer zu spezifizierenden Unternehmens und zwar **im ertragsteuerlichen Sinne** abgestellt.

In >> Kapitel A.1.1.1 bis >> Kapitel A.1.1.4 wird hierauf näher eingegangen.

1.1.1 Land- und forstwirtschaftliche Betätigung

Unter einer land- und forstwirtschaftlichen Betätigung wird eine unternehmerische Tätigkeit i. S. v. **§ 13 EStG** verstanden. In den EStR steht hierzu folgendes: Land- und Forstwirtschaft ist die **planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie die Verwertung der dadurch selbstgewonnenen Erzeugnisse**. Als Boden gelten auch Substrate und Wasser. Ob eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist jeweils nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden (R 15.5 Abs. 1 S. 1 bis S. 3 EStR).

Liegen teils gewerbliche und teils land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten vor, sind die Tätigkeiten zu trennen, wenn dies nach der Verkehrsauffassung möglich ist. Dies gilt auch dann, wenn sachliche und wirtschaftliche Bezugspunkte zwischen den verschiedenen Tätigkeiten bestehen. Sind die verschiedenen Tätigkeiten jedoch derart miteinander verflochten, dass sie sich unlösbar gegenseitig bedingen, liegt eine einheitliche Tätigkeit vor. Eine solche einheitliche Tätigkeit ist danach zu qualifizieren, ob das land- und forstwirtschaftliche oder das gewerbliche Element überwiegt (R 15.5 Abs. 1 S. 4 bis S. 7 EStR). Weitere Abgrenzungsfragen regelt R 15.5 Abs. 2 ff. EStR.

1.1.2 Gewerbliche Betätigung

Die originär gewerbliche Betätigung ist grundsätzlich in **§ 15 Abs. 2 EStG** geregelt. In der nachfolgenden Übersicht sind die einzelnen hierfür zu erfüllenden Voraussetzungen enthalten und erläutert:

Voraussetzungen	Erläuterungen
1. Selbstständigkeit	Tätigkeitsausübung auf eigene Rechnung (Unternehmerrisiko) und in eigener Verantwortung (Unternehmerinitiative); vgl. H 15.1 „Allgemeines“ EStH
2. Nachhaltigkeit	auf Wiederholung angelegte Tätigkeit; tatsächlichen Umständen kommt besondere Bedeutung zu; vgl. H 15.2 „Wiederholungsabsicht“ EStH
3. Gewinnerzielungsabsicht	<ul style="list-style-type: none"> ▶ keine Gewinnerzielungsabsicht, wenn nur Selbstkostendeckung ▶ bei positiver Prognose des Totalergebnisses ist Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen ▶ Absicht, Gewinne zu erzielen, ist maßgeblich → tatsächliche Gewinnerzielung egal; vgl. H 15.3 „Selbstkostendeckung“ und „Totalgewinn“ EStH
4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	Steuerpflichtiger muss mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig und selbstständig am Leistungs- oder Güterverkehr teilnehmen: Tätigkeit muss nach außen hin in Erscheinung treten, Steuerpflichtiger muss sich mit der Tätigkeit an eine – wenn auch begrenzte – Allgemeinheit wenden und damit seinen Willen zu erkennen geben, ein Gewerbe zu betreiben; vgl. H 15.4 „Allgemeines“ EStH

Voraussetzungen	Erläuterungen
5. keine Land- und Forstwirtschaft	keine Tätigkeit i. S. v. § 13 EStG; zur Abgrenzung siehe auch R 15.5 EStR und H 15.5 EStH
6. keine freiberufliche oder sonstige selbstständige Tätigkeit	keine Tätigkeit i. S. v. § 18 EStG; zur Abgrenzung siehe auch R 15.6 EStR und H 15.6 EStH
7. keine Vermögensverwaltung (als „ungeschriebenes“ Tatbestandsmerkmal)	eine Vermögensverwaltung liegt i. d. R. vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 S. 3 AO und R 15.7 Abs. 1 EStR)

Eine typische gewerbliche Betätigung ist die **reine Verkaufstätigkeit, z. B. als Einzelhändler, Kreditvermittler oder Handelsvertreter**.

Antworten auf Abgrenzungsfragen zur land- und forstwirtschaftlichen, selbstständigen und vermögensverwaltenden Betätigung finden sich in R 15.5 bis R 15.7 EStR und H 15.5 bis H 15.7 EStH.

1.1.3 Selbstständige Betätigung

Hierunter fällt die **freiberufliche und sonstige selbstständige Tätigkeit i. S. v. § 18 EStG**. Die in § 18 EStG genannten unternehmerischen Tätigkeiten sind nicht abschließend gelistet. Zur freiberuflichen Tätigkeit gehören z. B.:

- ▶ die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit wie auch
- ▶ die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer, Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatter, Dolmetscher, Übersetzer und Lotsen (= sog. Katalogberufe).

Die für eine gewerbliche Betätigung i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG geltenden positiven Voraussetzungen

- ▶ Selbstständigkeit,
- ▶ Nachhaltigkeit,
- ▶ Gewinnerzielungsabsicht und
- ▶ Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

gelten **auch für die selbstständige Betätigung i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG (H 15.6 „Allgemeines“ EStH)**. Auf Abgrenzungsprobleme zur gewerblichen Tätigkeit wird in H 15.6 EStH näher eingegangen (H 15.6 „Abgrenzung selbstständige Arbeit/Gewerbebetrieb“ EStH).

1.1.4 Vermögensverwaltende Betätigung

Eine Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen i. S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt (R 15.7 Abs. 1 S. 2 EStR).

Beispiele für die Nutzung von Vermögen im obigen Sinne sind die

- ▶ **verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen oder die**
- ▶ **Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 14 S. 3 AO).**

Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit (R 15.7 Abs. 1 S. 1 EStR). Zu weiteren Abgrenzungsfragen in diesem Zusammenhang vgl. auch R 15.7 EStR und H 15.7 EStH.

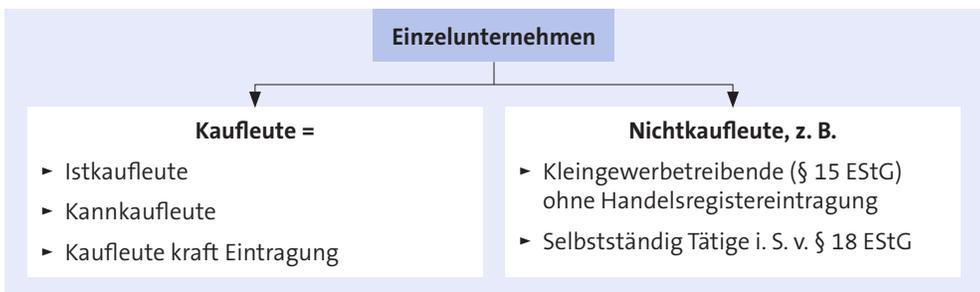
Sofern **bei Personengesellschaften** (vgl. nachfolgend) die **Voraussetzungen von § 15 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG** erfüllt sind (Stichwort: Abfärbe- oder Infektionstheorie bzw. gewerblich geprägte Personengesellschaft: „GmbH & Co. KG“), wird die vermögensverwaltende Betätigung in eine gewerbliche Betätigung umqualifiziert.

1.2 Relevante „Rechtskleider“ in der Privatwirtschaft

Der steuerliche Betrieb ist in eine bestimmte rechtliche Organisation oder Rechtskleid eingebunden. In der juristischen Fachwelt spricht man von der so genannten **Rechtsformwahl**. Im Folgenden wie auch im gesamten übrigen Lehrbuch wird ausschließlich zwischen **privatwirtschaftlich geführten Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften** differenziert.

1.2.1 Einzelunternehmen

Einzelunternehmen sind Unternehmen, die von **einer natürlichen Person** als **alleiniger Geschäftsinhaber (Eigentümer)** „getragen“ werden. Unternehmen und Unternehmer (natürliche Person) bilden eine Einheit (Transparenzprinzip). Man unterscheidet zwischen **einzelunternehmerisch tätigen Kaufleuten und Nichtkaufleuten**. In der nachfolgenden Übersicht wird gezeigt, was hierunter zu verstehen ist:



In >> Kapitel A.1.2.1.1 und >> Kapitel A.1.2.1.2 werden die Begriffe „Kaufleute“ und „Nichtkaufleute“ näher erläutert.

1.2.1.1 Kaufleute

Das Handelsgesetzbuch (HGB) unterscheidet zwischen drei Arten von Einzelunternehmerisch tätigen Kaufleuten:

- ▶ Istkaufleute,
- ▶ Kannkaufleute und
- ▶ Kaufleute kraft Eintragung.

Zu Istkaufleute:

Sie werden auch als **Vollkaufleute** bezeichnet. Es handelt sich um Betreiber eines sog. Handelsgewerbes (§ 1 Abs. 1 HGB). Ein **Handelsgewerbe** ist

- ▶ ein **gewerbliches Unternehmen i. S. v. § 15 Abs. 2 EstG**,
- ▶ das **nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert** (§ 1 Abs. 2 HGB).

Was unter einem **gewerblichen Unternehmen i. S. v. § 15 Abs. 2 EstG** zu verstehen ist, wurde bereits in >> Kapitel A.1.1.2 näher erläutert. Ergänzende Anmerkung: Die Definition in § 15 Abs. 2 EstG kommt dem Gewerbebegriff i. S. des HGB wohl sehr nahe.

In kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb bedeutet vor allem: kaufmännische Buchführung und Bilanzierung, kaufmännische Bezeichnung (Firma, §§ 17 HGB ff.), kaufmännische Ordnung der Vertretung (§§ 48 HGB ff.) und kaufmännische Haftung.

Folgende Indizien **können darauf hindeuten**, dass nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist:

- ▶ Umsatzvolumen,
- ▶ Zahl und Funktion der Beschäftigten,
- ▶ Vielfalt der Erzeugnisse und Leistungen,
- ▶ Vielfalt der Geschäftskontakte.

Maßgebend ist stets das **Gesamtbild**: Je mehr dieser Indizien als kumulativ erfüllt angesehen werden können, desto mehr spricht dafür, dass nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Betreffend Umsatzvolumen wird auf **§ 241a HGB als Orientierungsmaßstab** zurückgegriffen: **Umsatzerlöse von mehr als 600.000 €** sind als ein positiv erfülltes Indiz zu werten. Im Zweifel ist vor Gericht zu entscheiden, ob nach Art und Umfang ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist.

Die verpflichtende Eintragung ins Handelsregister wirkt rechtsbestätigend (deklaratorisch). Die Vorschriften des HGB treffen den Istkaufmann, weil er die Voraussetzungen des § 1 HGB erfüllt, die von einer Eintragung unabhängig sind.

Zu Kannkaufleute:

Es gibt zwei Ausprägungen von Kannkaufleuten: Den Kannkaufmann nach § 2 HGB und § 3 HGB.

Kaufleute i. S. v. § 2 HGB sind sog. **Kleingewerbetreibende**, die sich **auf freiwilliger Basis ins Handelsregister eingetragen** haben. Kleingewerbetreibende sind Gewerbetreibende i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG, deren Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.

Ein **Kaufmann i. S. v. § 3 HGB** betreibt ein **land- oder forstwirtschaftliches Unternehmen (§ 13 EStG), das nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert** und **ins Handelsregister (ebenfalls optional) eingetragen** worden ist.

Die Eintragung in das Handelsregister wirkt konstitutiv (rechtsbegründend). Die Vorschriften des HGB finden beim Kannkaufmann erst ab Eintragung in das Handelsregister Anwendung.

Zu Kaufleute kraft Eintragung:

Der Kaufmann kraft Eintragung ist **in § 5 HGB geregelt** und wird auch als **Fiktivkaufmann** bezeichnet.

Er hat, obwohl er kein Kaufmann nach den übrigen Vorschriften des HGB ist, eine Firma ins Handelsregister eingetragen und kann somit nicht geltend machen, dass dieses eingetragene Gewerbe kein Handelsgewerbe sei.

Der heutige praktische Anwendungsbereich dieser Regelung ist sehr umstritten und soll an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden.

Abzugrenzen vom Fiktivkaufmann ist der sog. **Scheinkaufmann**. Er tritt im Rechtsverkehr als Kaufmann auf, ist aber nicht im Handelsregister eingetragen. Damit fällt er nicht unter § 5 HGB.

1.2.1.2 Nichtkaufleute

Im Gegensatz zu den einzelunternehmerisch tätigen Kaufleuten gibt es auch sog. einzelunternehmerisch tätige Nichtkaufleute. **Typische Beispiele** hierfür sind

- ▶ Kleingewerbetreibende (§ 15 EStG) ohne Handelsregistereintragung und
- ▶ Selbstständig Tätige i. S. v. § 18 EStG.

Zu Kleingewerbetreibende (§ 15 EStG) ohne Handelsregistereintragung:

Kleingewerbetreibende sind Gewerbetreibende i. S. v. § 15 Abs. 2 EStG, deren Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 1 Abs. 2 HGB und [»Kapitel A.1.2.1.1](#)). Sie können sich freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen (§ 2 HGB).

Ohne Eintragung sind Kleingewerbetreibende keine (Kann-)Kaufleute.

Zu selbstständig Tätige i. S. v. § 18 EStG:

Einzelunternehmerisch tätige Personen, die einer freiberuflichen oder sonstigen selbstständigen Tätigkeit i. S. v. § 18 EStG nachgehen (vgl. auch unter [»Kapitel A.1.1.3](#)), gehören weder zu den Gewerbetreibenden nach § 15 EStG noch zu den Land- und Forstwirten (§ 13 EStG).

Infolgedessen sind einzelunternehmerisch selbstständig Tätige i. S. v. § 18 EStG **nicht als Kaufleute i. S. des HGB** zu qualifizieren.

1.2.2 Personengesellschaften

Personengesellschaften im herkömmlichen Sinne (keine reinen Innengesellschaften) sind Unternehmen, die von **mehreren** natürlichen und/oder (teil-)juristischen Personen (**Gesellschafter oder Mitunternehmer**) **gemeinsam** „getragen“ werden. Sie werden auch als „**teiljuristische**“ Personen bezeichnet, da sie in gewissen Grenzen über Rechtsfähigkeit verfügen. Generell stehen sie jedoch den einzelunternehmerisch tätigen natürlichen Personen näher. Daher greift auch hier das Transparenzprinzip.

Zu den einzelnen **Grundformen** gibt das nachfolgende Schaubild einen Überblick:



Der Begriff der „Personen**handels**gesellschaft“ und der „sonstigen Personengesellschaften“ wird in [»Kapitel A.1.2.2.1](#) und [»Kapitel A.1.2.2.2](#) kurz erläutert.

1.2.2.1 Personenhandelsgesellschaften

Personen**handels**gesellschaften sind Personengesellschaften, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist und deshalb den Regeln der Kaufleute unterworfen sind (§ 6 Abs. 1 HGB). Die Kaufmannseigenschaft wird durch die Rechtsform bestimmt, weshalb Personenhandelsgesellschaften auch als **Formkaufleute, d. h. Kaufleute kraft Rechtsform**, bezeichnet werden.

Beispiele für Personenhandelsgesellschaften sind die **offene Handelsgesellschaft (OHG)** und die **Kommanditgesellschaft (KG)**. Entsprechende Vorschriften finden sich vorrangig in §§ 105 ff. und §§ 161 ff. HGB.

1.2.2.2 Sonstige Personengesellschaften

Sonstige Personengesellschaften sind alle restlichen Personengesellschaften, die **nicht** zu den Personen**handels**gesellschaften zählen. Hieraus folgt, dass ihr Zweck **nicht auf den Betrieb** eines **Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma** gerichtet ist. Die sonstigen Personengesellschaften können also keine Kaufleute sein. Das HGB kommt nicht zur Anwendung.

Als Beispiele für sonstige Personengesellschaften sind die **Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)** und die **Partnerschaftsgesellschaft (PartG)** zu nennen. Die Vorschriften für die GbR sind in §§ 705 ff. BGB geregelt. Für die PartG gibt es ein eigenes Gesetz: Das Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG).

1.2.3 Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften sind Unternehmen, an denen **eine oder mehrere** natürliche und/oder (teil-) juristische Person(en) (**Gesellschafter bzw. Anteilseigner**) **vorrangig kapitalmäßig** beteiligt ist/sind. Eine Kapitalgesellschaft ist eine sog. **juristische Person**. Hierunter versteht man eine nicht natürliche oder teiljuristische Person, die mit eigener Rechtsfähigkeit ausgestattet, d. h. selbst Träger von Rechten und Pflichten ist. Gesellschafts- und Gesellschafterebene sind strikt voneinander zu trennen (Trennungsprinzip).

Kapitalgesellschaften gelten als Handelsgesellschaften, auch wenn der Unternehmensgegenstand (Geschäftszweck) nicht im Betrieb eines Handelsgewerbes besteht (§ 13 Abs. 3 GmbHG und § 3 Abs. 1 AktG). Sie sind daher stets **Formkaufleute nach § 6 HGB**.

In der Praxis am häufigsten anzutreffen sind die **Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)** und die **Aktiengesellschaft (AG)**. Als Rechtsgrundlagen sind vornehmlich zwei spezielle Einzelgesetze zu nennen: Das GmbH-Gesetz (GmbHG) und das Aktiengesetz (AktG).