

Prüfung von Steuern

Simon Kudermann

Steuerberater; M.Sc.

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

Teil 2 - Drittbestätigung – Steuerberater

Teil 3 - Prüfung von Steuern

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

1. **Umsatzsteuer**
2. Körperschaftsteuer
3. Gewerbesteuer
4. Grunderwerbsteuer

1. Umsatzsteuer

1.1. Steuerbare Umsätze

Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG:

- Die **Lieferungen und sonstigen Leistungen**, die ein **Unternehmer im Inland gegen Entgelt** im Rahmen seines **Unternehmens** ausführt.

Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG):

- **Unternehmer** ist, wer eine **gewerbliche Tätigkeit** selbstständig ausübt.
- Das **Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche Tätigkeit** des Unternehmers.
- Gewerblich ist **jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen fehlt.

1. Umsatzsteuer

1.2. Lieferungen und sonstige Leistungen

Leistung: Oberbegriff für Lieferungen und „sonstige“ Leistungen

- Keine gesetzliche Definition des Begriffs „Leistung“
- **Leistungen** kann alles sein, was Gegenstand des Rechtsverkehrs sein kann. Hierbei kann es sich um **Tun, Dulden oder Unterlassen** handeln

Lieferung (§ 3 Abs. 1): Einer anderen Person wird die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft

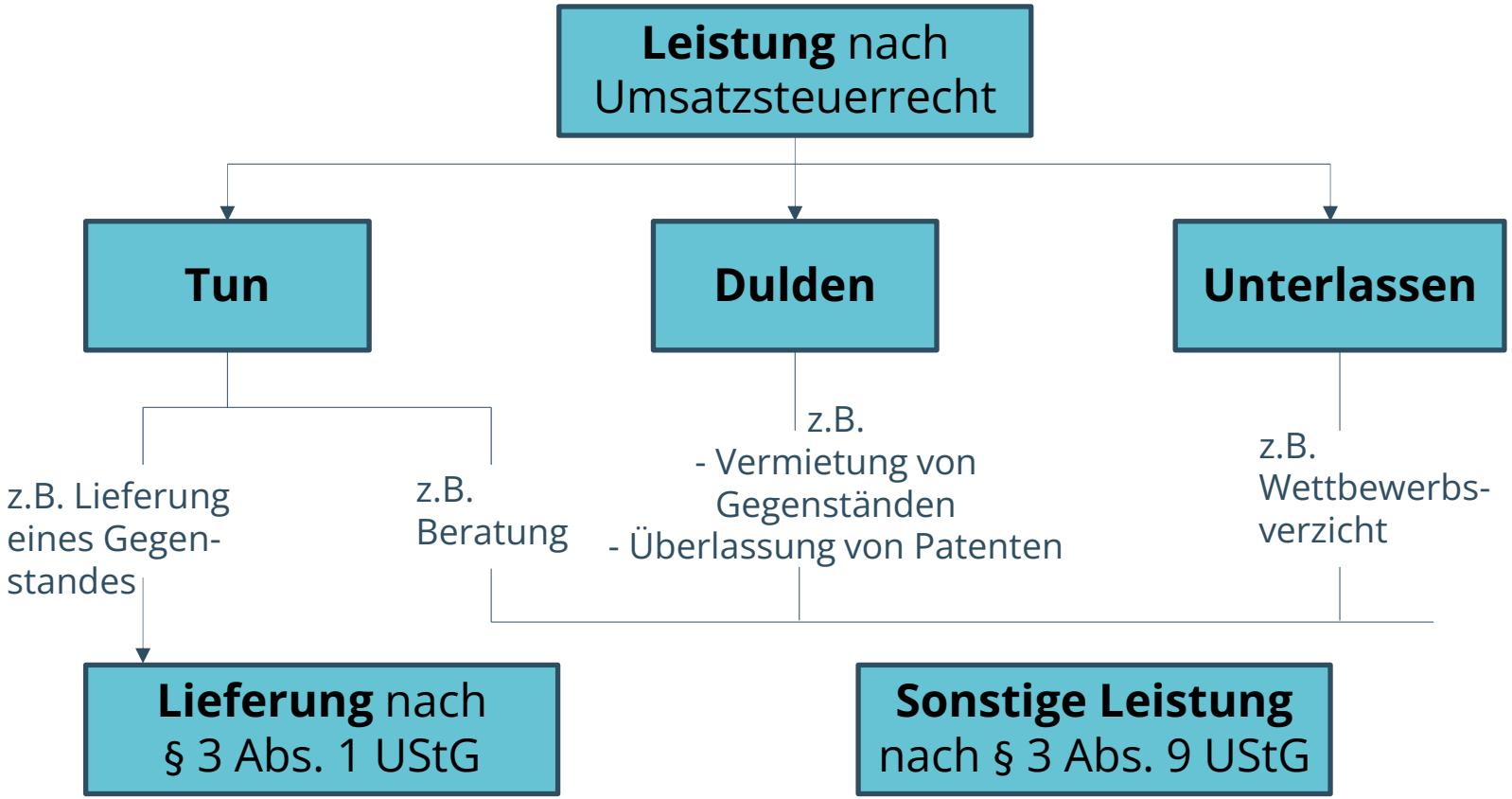
- Beispiel: X-GmbH veräußert ein Grundstück

Sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9): Leistungen, die keine Lieferung sind

- Beispiel: X-GmbH vermietet eine Gewerbefläche an einen Supermarkt
- **Sonstige Leistung im Zusammenhang** mit einem **Grundstück** wird dort ausgeführt, **wo das Grundstück liegt** (§ 3a Abs. 3)

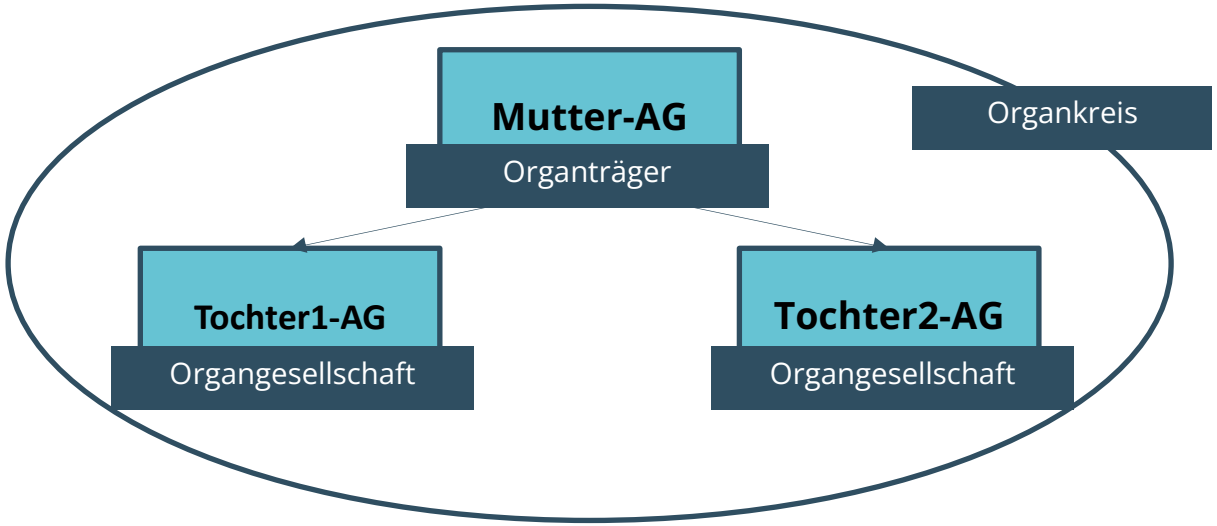
1. Umsatzsteuer

1.2. Lieferungen und sonstige Leistungen



1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (1)



Umsatzsteuerrechtliche Organschaft:

- Zusammenfassung von rechtlich selbständigen Unternehmen zu einem Steuersubjekt
- Juristische Person (sog. Organgesellschaft) ist **finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch** in das Unternehmen eines anderen (sog. Organträgers) eingegliedert

1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (2)

Finanzielle vs. wirtschaftliche Eingliederung

Finanzielle Eingliederung:

- Besitz der entscheidenden **Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft**, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschluss seinen Willen in der Organschaft durchzusetzen
- Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die **Beteiligung mehr als 50%** beträgt

Wirtschaftliche Eingliederung:

- Die Organgesellschaft ist in einem **engen wirtschaftlichen Zusammenhang** mit dem Gesamtunternehmen des Organträgers
- Voraussetzung i.d.R. eine **entgeltliche Leistungsbeziehung** zwischen Organträger und Organgesellschaft

1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (3)

Organisatorische Eingliederung

- Organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der **Beherrschung der Organgesellschaft** in der **laufenden Geschäftsführung** tatsächlich wahrgenommen wird
- i.d.R. **personelle Verflechtung** in den Geschäftsführungen von Organträger und Organgesellschaft
  Beispiel: Geschäftsführung des Organträgers ist zugleich auch Geschäftsführung der Organgesellschaft (Personenidentität)

1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (4)

Rechtsfolgen einer Organschaft:

- Die **durch Organschaft verbundenen Unternehmen** werden umsatzsteuerrechtlich **als ein Unternehmen angesehen**

→ **Organträger** ist nur noch **umsatzsteuerlicher** Unternehmer!

- In den Leistungsbeziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sind nur nichtsteuerbare Innenumsätze möglich

Vorteile der umsatzsteuerlichen Organschaft

- Vorteil der Nichtsteuerbarkeit des Leistungsaustausches von nicht mit Vorsteuer belasteten Leistungen zwischen beteiligten UN

1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (5) - Anwendungsfälle

Ein Tochterunternehmen (TU) erbringt Instandhaltungsleistungen für den Wohnungsbestand des Mutterunternehmens (MU).

Keine umsatzsteuerliche Organschaft:

- Steuerpflichtiger Leistungsaustausch
- MU kann die von TU in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen, da bezogene Leistungen im Rahmen von eigener steuerfreier Vermietung verwendet werden
- TU kann in diesem Fall bei ihm angefallene Vorsteuer abziehen

Umsatzsteuerliche Organschaft:

- Nicht steuerbarer Innenumsatz
- TU kann die bei ihm angefallenen Vorsteuern nicht abziehen, da die von Dritten bezogene Leistung innerhalb des Organkreises letztlich zur Ausführung zur steuerfreier Vermietungsumsätze verwendet werden

1. Umsatzsteuer

1.3. Organschaft (6) - Anwendungsfälle

A-GmbH und B-GmbH betreiben ausschließlich Wohnungsvermietung; die C-GmbH übernimmt für beide Gesellschafter die Wohnungsverwaltung (Jährliche Vergütung = 100.000 €)

Keine umsatzsteuerliche Organschaft:

- Vergütung muss zuzüglich mit 19% (19.000 €) berechnet werden
- A-GmbH und B-GmbH haben kein Recht auf Vorsteuerabzug

Umsatzsteuerliche Organschaft:

- Nicht steuerbarer Innenumsatz
- Die Vergütung wird ohne Umsatzsteuer berechnet, somit fallen lediglich 100.000 € an

1. Umsatzsteuer

1.3. Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (1)

Von der Umsatzsteuer sind nach § 4 Nr. 9a & 12 UStG folgende Lieferungen und Leistungen befreit:

- Die Umsätze, die unter das **Grunderwerbsteuergesetz** fallen. (Zweck: Vermeidung der Doppelbesteuerung USt und GrESt)

- Die **Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken und** von **Berechtigungen**, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten.

1. Umsatzsteuer

1.3. Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (2)

Von der Umsatzsteuer sind <u>nicht</u> befreit:

die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur **kurzfristigen Beherbergung** von Fremden bereithält

- die Vermietung von Plätzen für das **Abstellen von Fahrzeugen**
- die **kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen**
- die Vermietung und die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (**Betriebsvorrichtungen**), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind;

<u>Beachte:</u> eine Nebenleistung teilt das Schicksal der Hauptleistung!

1. Umsatzsteuer

1.4. Verzicht auf Steuerbefreiung

- Der Unternehmer kann gem. § 9 Abs. 1 & 2 UStG Umsätze die **umsatzsteuerfrei sind, als steuerpflichtig behandeln**, wenn der Umsatz an einen **anderen Unternehmer für dessen Unternehmen** ausgeführt wird.

- Der **Verzicht auf die Steuerbefreiung** bei der **Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken ist nur zulässig**, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den **Vorsteuerabzug <u>nicht</u> ausschließen**.

Wieso sollte ein Unternehmer das tun?

1. Umsatzsteuer

1.4. Verzicht auf Steuerbefreiung

Anwendungsbeispiel – Warum Verzicht auf Steuerbefreiung?

Handwerker-leistungen

- Handwerker erbringt an Immobilienunternehmen Bauleistungen 100 € + 19%

Vermietung

- Immobilienunternehmen vermietet Gewerbefläche an Produktionsunternehmen
- **Fall a): ohne Verzicht auf Steuerbefreiung:** 500€
  Kostenrechnung: 500€ - 119€ = **381€** (gezahlte USt als Kostenbestandteil)
- **Fall b): mit Verzicht auf Steuerbefreiung:** 500€ + 19%
  Kostenrechnung: 500€ - 100€ = **400€** (gezahlte Ust als VSt abgezogen)

Produkt-verkauf

- Produktionsunternehmen* verkauft Produkte mit USt
- **Fall a):** Kosten aus Anmietung 500€
- **Fall b):** Kosten aus Anmietung 500€ (gezahlte USt als VSt)

* Für das zum Vorsteuerabzug berechtige Produktionsunternehmen ist es wirtschaftlich unbeachtlich, ob mit oder ohne USt angemietet wird!

1. Umsatzsteuer
1.5. Vorsteuerabzug

§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG legt fest welche Vorsteuerbeträge abziehbar sind:

- Die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

➢ Voraussetzung ist das Vorliegen einer Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG

Beachte § 15 Abs. 2 UStG:
Bei steuerfreien Umsätzen ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

1. Umsatzsteuer

1.6. „Kleinunternehmer“

§ 19 UStG enthält Erleichterungen für sogenannte Kleinunternehmer

- Umsätze bis T€ 22,0 im vorangegangenen Jahr und voraussichtlich bis T€ 50,0 im laufenden Kalenderjahr
- Steuerbare aber steuerfreie Umsätze zählen hierbei im Wesentlichen nicht (Vermietungsumsätze)

➢ Überblick über steuerbare und steuerpflichtige Umsätze verschaffen

Risiko: Schwellenwerte überschritten!

1. Umsatzsteuer

1.7. „Reverse Charge Verfahren“

§ 13b UStG Leistungsempfänger als Steuerschuldner

- § 13b Abs. 1, 2 & 5 UStG

➢ Bezug von Software aus dem europäischen Ausland

➢ Bestimmte Bauleistungen von Unternehmern aus dem Ausland, einschließlich Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen

➢ …

Risiko: USt nicht abgeführt, da §13b UStG nicht beachtet!

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

1. Umsatzsteuer
2. **Körperschaftsteuer**
3. Gewerbesteuer
4. Grunderwerbsteuer

2. Körperschaftsteuer

2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht und Steuerbefreiung (1)

- Grundsätzlich sind alle in § 1 Abs. 1 KStG genannten Körperschaften – insbesondere GmbH, eG und AG – körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie ihre **Geschäftsleitung oder ihren Sitz** im Inland haben.
- Unabhängig von der Steuerpflicht bestehen persönliche und sachliche Steuerbefreiungen, die in § 5 Abs. 1 KStG geregelt sind.
- Die **persönliche Steuerbefreiung** führt dazu, dass die Körperschaft mit ihren gesamten Einkünften von der Körperschaftsteuer befreit ist, während die **sachliche Steuerbefreiung** dazu führt, dass lediglich die **Einkünfte aus einer begünstigten Tätigkeit** von der Körperschaftsteuer **befreit** werden.

2. Körperschaftsteuer

2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht und Steuerbefreiung (2)

- Soweit darüber hinaus nicht begünstigte Geschäfte vorliegen, führen diese zu einer **partiellen Steuerpflicht**.

➢ Bei der Steuerbefreiungsvorschrift in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG **(Vermietungsgenossenschaft)** handelt es sich somit um eine **sachliche** Steuerbefreiung.

2. Körperschaftsteuer

2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht und Steuerbefreiung (3)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

Gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 1 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit:

Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Vereine, **soweit** sie

a) **Wohnungen herstellen oder erwerben und sie den Mitgliedern auf Grund eines Mietvertrags oder auf Grund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrags zum Gebrauch überlassen**; den Wohnungen stehen Räume in Wohnheimen im Sinne des § 15 des Zweiten Wohnungsbaugesetzes gleich;

b) **im Zusammenhang mit einer Tätigkeit im Sinne des Buchstabens a Gemeinschaftsanlagen oder Folgeeinrichtungen herstellen oder erwerben und sie betreiben, wenn sie überwiegend für Mitglieder bestimmt sind und der Betrieb durch die Genossenschaft oder den Verein notwendig ist**.

2. Körperschaftsteuer

2.1. Unbeschränkte Steuerpflicht und Steuerbefreiung (4)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

Gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 KStG ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen:

- wenn die Einnahmen des Unternehmens aus den in Satz 1 nicht bezeichneten Tätigkeiten **10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen**.
- Erzielt das Unternehmen Einnahmen aus der Lieferung von **Strom** aus Anlagen, für den es unter den Voraussetzungen des § 21 Absatz 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes einen Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags hat, erhöht sich die Grenze des Satzes 2 **für diese Einnahmen auf 20 Prozent**, wenn die Grenze des Satzes 2 nur durch diese Einnahmen überschritten wird.
- Zu den Einnahmen nach Satz 3 gehören auch Einnahmen aus der zusätzlichen Stromlieferung im Sinne des § 42a Absatz 2 Satz 6 des Energiewirtschaftsgesetzes sowie Einnahmen aus der Einspeisung von Strom aus diesen Anlagen.
- **Investierende Mitglieder** im Sinne des § 8 Absatz 2 des Genossenschaftsgesetzes **sind keine Mitglieder im Sinne des Satzes 1**.
- Satz 1 ist auch auf Verträge zur vorübergehenden Unterbringung von Wohnungslosen anzuwenden, die mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder mit Steuerpflichtigen im Sinne der Nummer 9, die Mitglied sind, abgeschlossen werden. Eine Einweisungsverfügung nach den Ordnungsbehördengesetzen der Länder steht dem Abschluss eines Vertrags im Sinne des Satzes 6 gleich;

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (1)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

a) Überblick

Fallgruppe A:	Wohnungsgenossenschaft / (vollsteuerpflichtige Gesellschaft)
Fallgruppe B:	teilsteuerpflichtige Wohnungsgenossenschaft
Fallgruppe C:	vollsteuerfreie Wohnungsgenossenschaft

Kraft Gesetz, kein Wahlrecht

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (2)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

b) Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft

- Gemeint sind die Genossenschaften i. S. d. § 1 GenG,
- also Genossenschaften, deren Zweck darauf gerichtet ist, den Erwerb oder die Wirtschaft ihrer Mitglieder oder deren soziale oder kulturelle Belange durch gemeinschaftlichen Geschäftsbetrieb zu fördern (eingetragene Genossenschaft).

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (3)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

c) Überlassung selbst hergestellter oder erworbener Wohnungen

- Die Wohnungen müssen sich im betrieblichen Vermögen der Genossenschaft befinden.
- Das heißt, die Genossenschaft muss das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum an der Wohnung erworben haben.
- Nicht als erworben gelten Wohnungen, die aufgrund von Miete, Pacht oder Nießbrauch usw. an die Genossenschaft überlassen werden (Achtung bei Sale-and-lease-back-Geschäften).

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (4)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

d) Überlassung an Mitglieder aufgrund eines Vertrages zu deren Gebrauch

- Auf Grundlage eines Miet- oder Nutzungsvertrages erfolgt die Überlassung an Mitglieder der Genossenschaft zu Wohnzwecken.
- Die Überlassung von Wohnraum, der zu gewerblichen Zwecken genutzt wird, fällt nicht unter die Steuerbefreiungsvorschrift.

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (5)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

e) Einnahmen aus steuerschädlichen Tätigkeiten dürfen 10 % der Gesamteinnahmen nicht übersteigen

- Es ist grundsätzlich möglich, neben den begünstigten Tätigkeiten auch nicht begünstigte Tätigkeiten (z. B. gewerbliche Vermietung) auszuüben.
- Voraussetzung für die Aufrechterhaltung des Status als Vermietungsgenossenschaft ist jedoch, dass die aus diesen nicht begünstigten Tätigkeiten resultierenden Einnahmen **nicht mehr als 10% der Gesamteinnahmen** der Genossenschaft betragen.

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (6)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

e) Einnahmen aus steuerschädlichen Tätigkeiten dürfen 10 % der Gesamteinnahmen nicht übersteigen

- Der Körperschafsteuer unterliegen dann nur die i. Z. m. den nicht begünstigten Tätigkeiten generierten Einkünfte. Wird diese 10 % - Grenze überschritten wird die Genossenschaft mit ihren **gesamten Einkünften körperschaftsteuerpflichtig.**
- Zur Abgrenzung des Einnahmebegriffs i. d. Z. vgl. BMF-Schreiben vom 22.11.1991.

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (7)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

e) Einnahmen aus steuerschädlichen Tätigkeiten dürfen 10 % der Gesamteinnahmen nicht übersteigen

- Begünstigte Tätigkeiten sind darüber hinaus die in § 5 Abs.1 Nr. 10 Buchst. b) KStG genannten Tätigkeiten, vorausgesetzt sie stehen i. Z. m. einer begünstigten Tätigkeit gem. Buchst. a).

- Das beinhaltet den Betrieb von Gemeinschaftsanlagen und Folgeeinrichtungen, wenn sie überwiegend den Mitgliedern zugutekommen und der Betrieb durch die Genossenschaft erforderlich ist.

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (8)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

f) Stromlieferungen

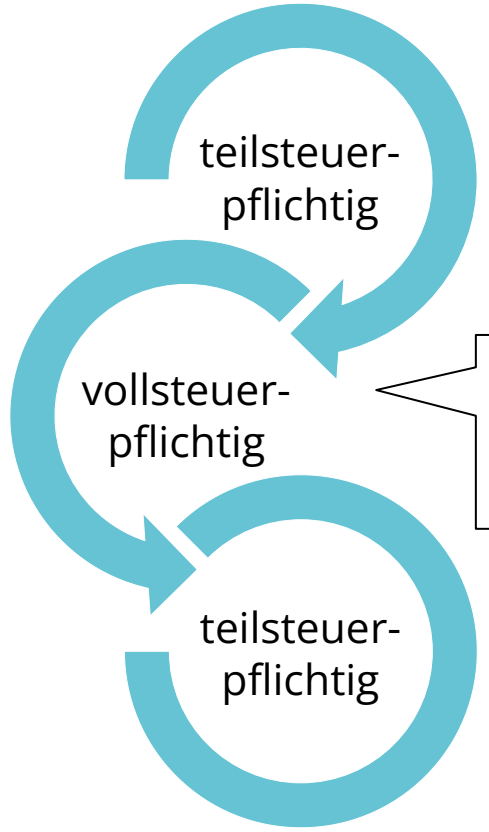
- Im wesentlichen PV-Anlagen bis zu einer gewissen Größe
- Förderung der Energiewende durch zusätzliche 20 % Grenze
- Im Detail komplex → StB, ggf. Rücksprache WP

2. Körperschaftsteuer

2.2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (9)

Nur bei Wohnungs-genossenschaften!

g) Risiko



Ansatz sämtlicher Wirtschaftsgüter zum Teilwert

Besteuerung evtl. entstandener stiller Reserven





2. Körperschaftsteuer

2.3. Option zur Körperschaftsteuerpflicht

Seit dem 01.01.2022 können Personenhandels- und Partnergesellschaften ohne tatsächlichen Rechtsformwechsel ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden.

- §1a KStG ermöglicht jetzt KG, OHG und GbR die Option zur Körperschaftssteuerpflicht
- Der Antrag ist dabei unwiderruflich und muss vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden.
- Die optierende Firma wird dann wie eine Kapitalgesellschaft besteuert.

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (1)

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

+ verdeckte Gewinnausschüttung

- Verdeckte Einlagen

- Verlustabzug

= zu besteuernde Einkünfte aus Gewerbebetrieb

X 15% Körperschaftsteuer

= zu zahlende Körperschaftsteuer

X 5,5% Solidaritätszuschlag

= zusätzlich zu zahlender Solidaritätszuschlag

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (2)

Kurzberechnung

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Endgültiger Gewinn(+) / Verlust(-) (Gewinn / Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich bei partieller Steuerpflicht)		41.406
+ nicht abziehbare Aufwendungen		39
= Gesamtbetrag der Einkünfte		**41.445**
- Summe Verlustabzug		7.584
= zu versteuerndes Einkommen		**33.861**

Ermittlung der Körperschaftsteuer-Differenz

15,00 % aus Einkommensteil in Höhe von 33.861 (gemäß § 23 Abs. 1 KStG)		5.079
= Tarifbelastung		5.079
+ Änderung der Körperschaftsteuer		0
= festzusetzende Körperschaftsteuer		5.079
= Körperschaftsteuer-Differenz		**5.079**
= Körperschaftsteuer-Nachzahlung(+)/Erstattung(-)		**5.079**

Ermittlung der Solidaritätszuschlag-Differenz

Bemessungsgrundlage (= festzusetzende Körperschaftsteuer)	5.079	
=> festzusetzender Solidaritätszuschlag (5,50 % der Bemessungsgrundlage)		279
= verbleibender Solidaritätszuschlag		**279**
= Solidaritätszuschlag-Differenz		**279**

Ermittlung der Solidaritätszuschlag-Nachzahlung/Erstattung (centgenau)

Bemessungsgrundlage (= festzusetzende Körperschaftsteuer)	5.079	
=> festzusetzender Solidaritätszuschlag (5,50 % der Bemessungsgrundlage)		279,34
= Solidaritätszuschlag-Nachzahlung(+)/Erstattung(-)		**279,34**

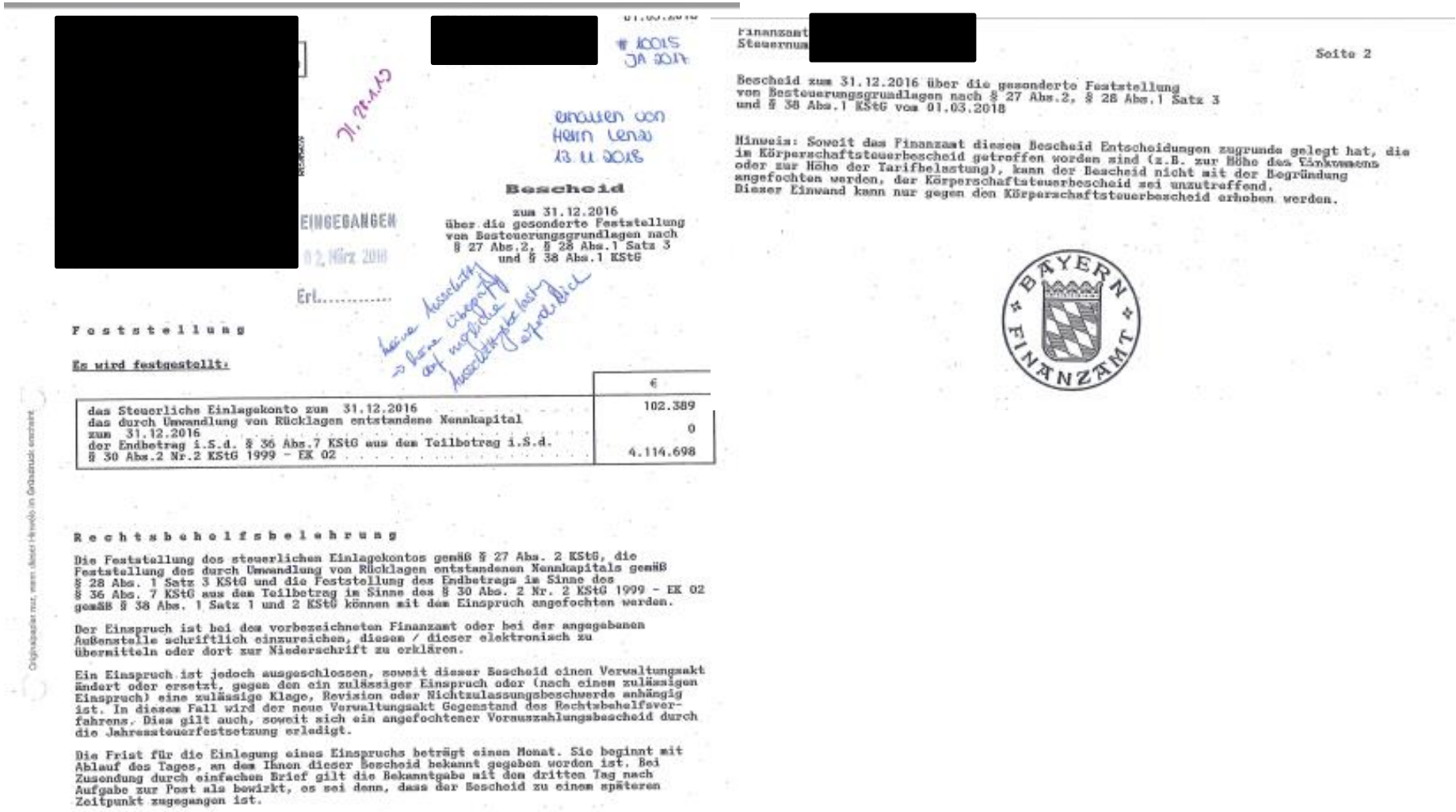
Verbleibender Verlustvortrag

Verlustvorträge / Verlustabzug

Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2016		7.584
Gesamtbetrag der Einkünfte	41.445	
- Verlustvortrag, maximal Sockelbetrag gem. § 10d Abs. 2 S. 1 EStG bzw. Gesamtbetrag der Einkünfte	7.584	7.584
= übersteigender Betrag	33.861	
= verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2017		**0**

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (3)



[redacted]

EINGEGANGEN

Erl.

Bescheid

zum 31.12.2016
über die gesonderte Feststellung
von Besteuerungsgrundlagen nach
§ 27 Abs.2, § 28 Abs.1 Satz 3
und § 38 Abs.1 KStG

Feststellung

Es wird festgestellt:

	€
das Steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2016	102.389
das durch Umwandlung von Rücklagen entstandene Nennkapital zum 31.12.2016	0
der Endbetrag i.S.d. § 36 Abs.7 KStG aus dem Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs.2 Nr.2 KStG 1999 - EK 02	4.114.698

Rechtsbehelfsbelehrung

Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 KStG, die Feststellung des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals gemäß § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG und die Feststellung des Endbetrags im Sinne des § 36 Abs. 7 KStG aus dem Teilbetrag im Sinne des § 30 Abs. 2 Nr. 2 KStG 1999 - EK 02 gemäß § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG können mit dem Einspruch angefochten werden.

Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt oder bei der angegebenen Außenstelle schriftlich einzureichen, diesem / dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.

Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens. Dies gilt auch, soweit sich ein angefochtener Vorauszahlungsbescheid durch die Jahressteuerfestsetzung erledigt.

Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

Finanzamt [redacted]
Steuernummer

Seite 2

Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs.2, § 28 Abs.1 Satz 3 und § 38 Abs.1 KStG vom 01.03.2018

Hinweis: Soweit das Finanzamt diesem Bescheid Entscheidungen zugrunde gelegt hat, die im Körperschaftsteuerbescheid getroffen worden sind (z.B. zur Höhe des Einkommens oder zur Höhe der Tarifbelastung), kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, der Körperschaftsteuerbescheid sei unzutreffend. Dieser Einwand kann nur gegen den Körperschaftsteuerbescheid erhoben werden.

BAYERN FINANZAMT

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (4)

[redacted]

Seite 3

Bescheid zum 31.12.2016 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs.2, § 28 Abs.1 Satz 3 und § 38 Abs.1 KStG vom 01.03.2018

Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs.2 S.1 KStG) und des durch Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals (§ 28 Abs.1 S.3 KStG)

Vorspalte €	Einlagekonto €	Sonderausweis €
Bestand gem. § 27 Abs.2 Satz 1 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	93.889	
Bestand gem. § 28 Abs.1 Satz 3 und 4 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres		0
Im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen: Zuzüglich sonstige im Wirtschaftsjahr geleistete Einlagen	8.500	
Endbestände zum Schluss des Wirtschaftsjahres	102.389	0

Ermittlung des Endbetrags / des fortgeschriebenen Endbetrags i.S.des § 36 Abs.7 KStG aus dem Teilbetrag i.S.d. § 30 Abs.2 Nr.2 KStG 1999 - EK 02- (§ 38 Abs.1 S.1 und 2 KStG)

€	€
Bestand gem. § 38 Abs.1 S.1 KStG zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres	4.114.698
verbleibendes EK 02 gemäß § 38 Abs.1 S.2 KStG	4.114.698

[redacted]

[redacted]

Prinzregentenpl. 2

Telefon 0821 506-1450
Telefax 0821 506-2222
Zi.Nr.: 415

EINGEGANGEN
02. März 2018
Erl.....

Bescheid

für 2016 über

Körperschaftsteuer

und Solidaritätszuschlag

keine Hfd. KSt
Steuerbelastung 2018

Festsetzung und Abrechnung

Art der Festsetzung
Der Bescheid ist nach § 165 Abs. 1 Satz 2 AO teilweise vorläufig.

Festsetzung

	Körperschaftsteuer €	Solidaritätszuschlag €	Insgesamt €
Festgesetzt werden	0,00	0,00	0,00
Abrechnung der Finanzkasse des Finanzamts Günzburg, DSt Krumbach (Stichtag: 21.02.2018)			
Abzurechnen sind	0,00	0,00	0,00
Bereits getilgt/ausgezahlt	0,00	0,00	0,00
Verbleiben	0,00	0,00	0,00

Besteuerungsgrundlagen

Berechnung des zu versteuernden Einkommens

	€	€
Gewinn/Verlust lt. besonderer Gewinnermittlung		29.730
Hälfte der Aufsichtsratsvergütung		39
Sonstige nichtabziehbare Aufwendungen		2
Gesamtbetrag der Einkünfte		29.771
Abziehbare Verluste: 37.355. davon berücksichtigt:		-29.771
Einkommen / zu versteuerndes Einkommen		0

Berechnung der Körperschaftsteuer

Körperschaftsteuer bei zu versteuerndem Einkommen von	0	0
Tarifbelastung / festgesetzte Körperschaftsteuer		0

GdW Die Wohnungswirtschaft Deutschland

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (5)

Erläuterungen
Dieser Festsetzung liegen Ihre am 07.02.2018 um 18:44:05 Uhr in authentifizierter Form übermittelten Daten zugrunde.

Im Übrigen ist die Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG von der Körperschaftsteuer befreit.

Die Festsetzung des Solidaritätszuschlags ist gem. § 165 Abs.1 S.2 Nr. 5 AO vorläufig hinsichtlich - der Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlaggesetzes 1995

Die Vorläufigkeitserklärung erfasst sowohl die Frage, ob die angeführten gesetzlichen Vorschriften mit höherrangigem Recht vereinbar sind, als auch den Fall, dass das Bundesverfassungsgericht oder der Bundesfinanzhof die streitige verfassungsrechtliche Frage durch verfassungskonforme Auslegung der angeführten gesetzlichen Vorschriften entscheidet (BFH-Urteil vom 30. September 2010 - III R 59/08 - BStBl 2011 II S. 113). Die Vorläufigkeitserklärung erfolgt lediglich aus verfahrenstechnischen Gründen. Sie ist nicht dahin zu verstehen, dass die im Vorläufigkeitsvermerk angeführten gesetzlichen Verschriften verfassungswidrig oder als gegen Bundesrecht verstoßend angesehen werden. Soweit die Vorläufigkeitserklärung die Frage der Verfassungsmäßigkeit einer Norm betrifft, ist sie außerdem nicht dahingehend zu verstehen, dass die Finanzverwaltung es für möglich hält, das Bundesverfassungsgericht oder der Bundesfinanzhof könne die im Vorläufigkeitsvermerk angeführte Rechtsnorm gegen ihren Wortlaut auslegen. Sollte aufgrund einer diesbezüglichen Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union, des Bundesverfassungsgerichts oder des Bundesfinanzhofs diese Steuerfestsetzung aufzuheben oder zu ändern sein, wird die Aufhebung oder Änderung von Amts wegen vorgenommen; ein Einspruch ist daher insoweit nicht erforderlich.

Rechtsbehelfsbelehrung
Die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags kann mit dem Einspruch angefochten werden.
Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt oder bei der angegebenen Außenstelle schriftlich einzureichen, diesem / dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.
Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens.
Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt einen Monat.
Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Zustellungsurkunde oder mittels Einschreiben mit Rückschein oder gegen Empfangsbekenntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.
Hinweis: Soweit das Finanzamt diesem Bescheid Entscheidungen zugrunde gelegt hat, die in einem Grundlagenbescheid getroffen worden sind, kann der Bescheid nicht erfolgreich mit der Begründung angefochten werden, dass die im Grundlagenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Grundlagenbescheid erhoben werden.

Zu Ihrer Information:
Wenn Sie beabsichtigen, einen Einspruch elektronisch einzulegen, wird empfohlen, den Einspruch über "Mein ELSTER" (www.elster.de) zu übermitteln.

weitere Informationen

Öffnungszeiten:

Mo-Do 7:30-13:00 / Do 14:00-17:15 /Fr -12:00

Nahverkehrsanbindung:
Hauptgebäude: Haltestellen Hauptbahnhof, Königsplatz
Steuerfahndung / Bewertung: Haltestelle Klinkertor

[redacted]

Prinzregentenpl. 2

Telefon 0821 586-1450
Telefax 0821 586-2222
Zi.Nr.: 415

Vorauszahlungsbescheid

über

Körperschaftsteuer

und Solidaritätszuschlag

Festsetzung der Vorauszahlungen

	Körperschaft-steuer €	Solidaritäts-zuschlag €	Insgesamt €
Es werden festgesetzt			
für 2018 zum			
10. März 2018 wie bisher	0,00	0,00	0,00
10. Juni 2018	1.488,00	81,84	1.569,84
10. September 2018	1.488,00	81,84	1.569,84
10. Dezember 2018	1.488,00	81,84	1.569,84
ab 2019 jeweils zum			
10.März,10.Juni,10.Sept.,10.Dez.	1.114,00	61,38	1.177,38

Aufgrund des erteilten Mandats werden die Vorauszahlungen zum angegebenen Fälligkeitstag vom Konto mit der IBAN DE95 7205 0000 0810 8441 75 bei St Spk Augsburg durch Lastschrift eingezogen (Gläubiger-ID DE15ZZZ00000076565 / Mandatsreferenznummer BY7528415498497).

Besteuerungsgrundlagen

Berechnung des zu versteuernden Einkommens

	€	€
Gewinn/Verlust lt. besonderer Gewinnermittlung		29.730
Hälfte der Aufsichtsratsvergütung		39
Sonstige nichtabziehbare Aufwendungen		2
Einkommen / zu versteuerndes Einkommen		29.771

Berechnung der Jahresvorauszahlungen

Von zu versteuernden Einkommen unterliegen einer Körperschaftsteuer in Höhe von:		
15 % (§ 23 Abs. 1 KStG)	29.771	4.465
Jahresvorauszahlungssoll		4.465
Abzüglich bisher festgesetzte Vorauszahlungen zum 10. März		0
Restbetrag für 2018		4.465

Berechnung der Vorauszahlung für den Solidaritätszuschlag

Maßgebender Vierteljahresbetrag Körperschaftsteuer	1.488
Davon 5,50 % Solidaritätszuschlag	81,84

2. Körperschaftsteuer

2.4. Berechnung der Körperschaftsteuer (6)

Rechtsbehelfsbelehrung
Die Festsetzung der Vorauszahlungen kann mit dem Einspruch angefochten werden.
Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt oder bei der angegebenen Außenstelle schriftlich einzureichen, diesem / dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.
Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens.
Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt einen Monat.
Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist.

Zu Ihrer Information:
Wenn Sie beabsichtigen, einen Einspruch elektronisch einzulegen, wird empfohlen, den Einspruch über "Mein ELSTER" (www.elster.de) zu übermitteln.

weitere Informationen

Öffnungszeiten:

Mo-Do 7:30-15:00 / Do 14:00-17:15 /Fr -12:00

Nahverkehrsanbindung:
Hauptgebäude: Haltestellen Hauptbahnhof, Königsplatz
Steuerfahndung / Bewertung: Haltestelle Klinkertor

BAYERN FINANZAMT

[redacted]

Bescheid

über die gesonderte Feststellung

des verbleibenden Verlustvortrags zur

Körperschaftsteuer

auf den 31.12.2016

Feststellung

	€
Der verbleibende Verlustvortrag wird nach § 31 Abs. 1 KStG i. V. mit § 10d EStG festgestellt auf	7.584

Feststellungsgrundlagen

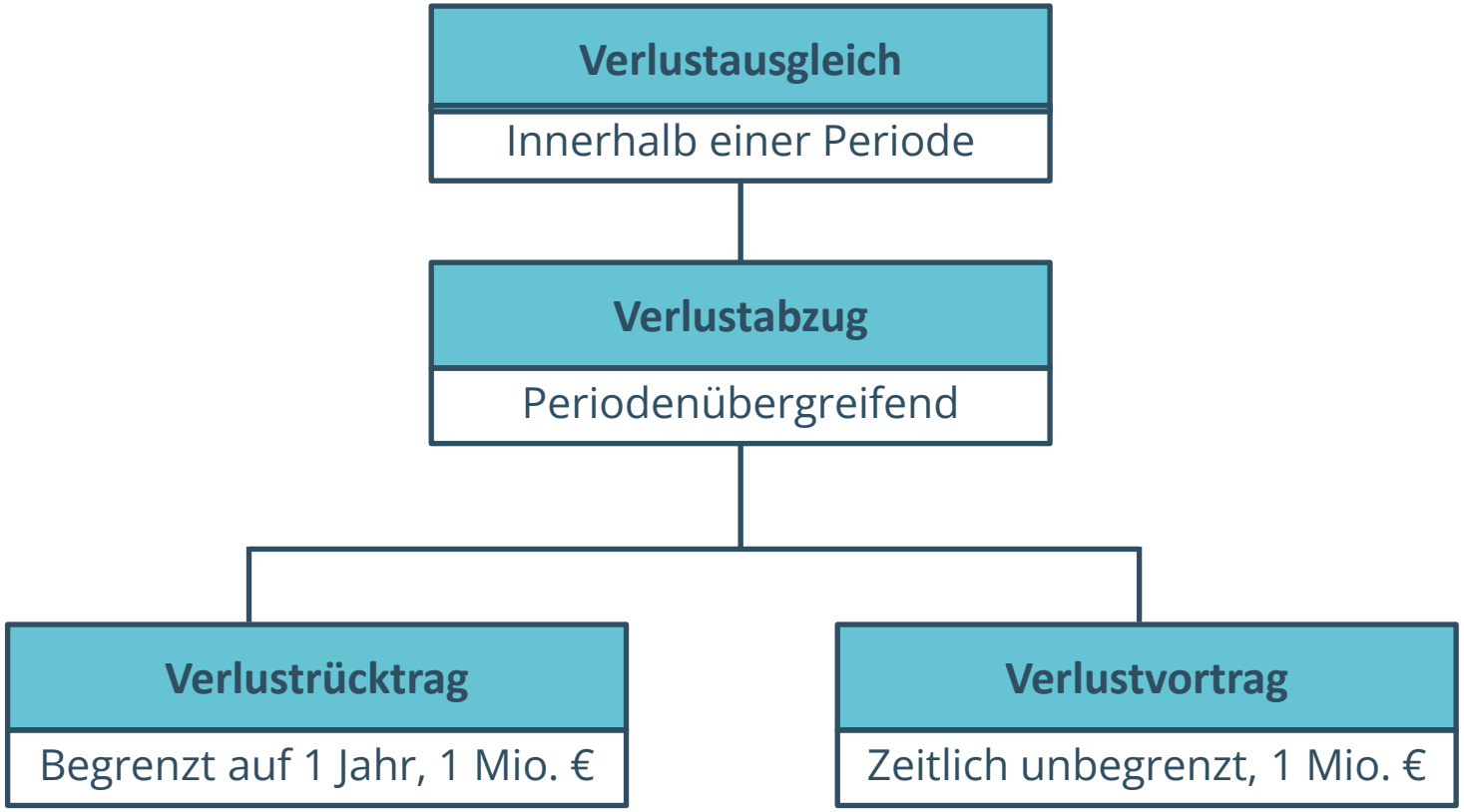
		€
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2015		37.355
Verrechnung mit dem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte:		
Gesamtbetrag der Einkünfte	29.771	
Verlustabzug aufgrund der Verrechnung mit dem Verlustvortrag (bis maximal 1 Mio.)	-29.771	-29.771
Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2016		7.584

Rechtsbehelfsbelehrung
Die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags kann mit dem Einspruch angefochten werden.
Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt oder bei der angegebenen Außenstelle schriftlich einzureichen, diesem / dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.
Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens.
Die Frist für die Einlegung eines Einspruchs beträgt einen Monat.
Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Zustellungsurkunde oder mittels Einschreiben mit Rückschein oder gegen Empfangsbekenntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.
Die in diesem Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen werden anderen Bescheiden (Folgebescheiden) zugrunde gelegt. Einwendungen gegen diese Entscheidungen können nur gegen diesen Feststellungsbescheid geltend gemacht werden, nicht jedoch gegen den Folgebescheid.

Auch wenn gegen diesen Feststellungsbescheid Einspruch eingelegt wird, bleibt der Erlass eines Folgebescheids zulässig. Soweit die Vollziehung des Feststellungsbescheids ausgesetzt wird, wird auch die Vollziehung eines Folgebescheids ausgesetzt.

2. Körperschaftsteuer

2.5. Verlustabzug bei Körperschaften § 8c KStG iVm § 10d EStG



Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

1. Umsatzsteuer
2. Körperschaftsteuer
3. **Gewerbesteuer**
4. Grunderwerbsteuer

3. Gewerbesteuer

3.1. Steuerbegriff & Einnahmen

- Gemeindesteuer (1 § GewStG) mit Hebesatzrecht der Gemeinde
- **Objektsteuer:** Steuergegenstand ist der Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 GewStG)
  = Steuerschuldner ist der Gewerbebetrieb!

Die Einnahmen im Sinne des Gewerbesteuergesetzes definiert § 7 GewStG wie folgt:

- Gewerbeertrag sind die nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Einkünfte aus Gewerbebetrieb für den Erhebungszeitraum, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge.

3. Gewerbesteuer

3.1. Berechnung

Gewinn aus Gewerbebetrieb

+ Hinzurechnungen

- Kürzungen

- Gewerbeverlust

- Freibeträge

= zu versteuernder Gewinn aus Gewerbebetrieb

X 3,5% x Hebesatz der Gemeinde

= zu zahlende Gewerbesteuer

3. Gewerbesteuer

3.2. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (1)

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind:

- 25 % der Summe aus: **3. Schritt**
  - 100 % der Entgelte der Schulden
  - 20 % der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von **beweglichen** Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen
  - 50 % der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung der **unbeweglichen** Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen
  - 25 % für die zeitliche Überlassung von Rechten (Lizenzen)

➢ soweit die Summe den Betrag von 200.000 € übersteigt (Freibetrag!) **2. Schritt**

1. Schritt

3. Gewerbesteuer

3.2. Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (2)

Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 GewStG:

- feste und variable Zinsaufwendungen
- umsatz- / gewinnabhängige Vergütungen
- Damnum / Disagio
- Aufwendungen aus Zins-Swap-Geschäften, wenn mit Kreditgeber abgeschlossen
- Vorfälligkeitsentschädigungen
- **…**

Keine Entgelte für Schulden nach § 8 Nr. 1 GewStG:

- Beträge aus Aufzinsung Verbindlichkeiten / Rückstellungen
- Bereitstellungszinsen
- Avalprovisionen / -gebühren
- Geldbeschaffungskosten
- Verwaltungskosten / Depotgebühren
- **…**

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (1)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Bei den gewerbesteuerlichen Kürzungen ist zwischen zwei Kürzungen zu unterscheiden:

- **Einfache Kürzung:** 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes.

  Einheitswert: Betriebsgrundstücke werden für die Gewerbesteuer um einen Zuschlag von 40% erhöht (§ 121a BewG)

- **Erweiterte Kürzung:** Auf Antrag des Unternehmens die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (2)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Nur möglich:

wenn das Unternehmen ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt bzw. daneben

- eigenes Kapitalvermögen verwaltet oder nutzt,
- und/oder daneben Wohnungsbauten betreut
- und/oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichtet oder veräußert

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (3)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

- **Grundsatz der Ausschließlichkeit:**

  Alle über die zuvor genannten Tätigkeiten hinausgehenden anderen Tätigkeiten sind schädlich und führen dazu, dass die erweiterte Kürzung grundsätzlich nicht in Anspruch genommen werden kann

- **Ausnahme: Nebengeschäfte**

  Gehören zwar nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten, dienen aber der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes

  - Grundstücksbevorratung und deren Finanzierung
  - Beschaffung und Erschließung von Bauland für Vermietungszwecke
  - gelegentliche Grundstücksveräußerung (**Achtung**: gewerblicher Grundstückshandel)
  - Hausmeisterei und Regiebetriebe für die **eigene** Grundstücksverwaltung

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (4)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

- **Schädliche Tätigkeiten:**
  - ~~Einspeisevergütungen aus erneuerbaren Energien (Gesetzesänderung)~~
  - gewerblicher Grundstückshandel
  - Ausführung von Regiebetriebsleistungen an fremde Dritte
  - …

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (5)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Tätigkeit	Bewertung	Steuerliche Folge
Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes	Begünstigte Tätigkeit im Sinne der zwingenden Vermögensverwaltung	Kürzung des Gewerbeertrags um den hierauf entfallenden Anteil
Gesetzlich zugelassene Nebentätigkeit	Unschädlich für die erweiterte Kürzung aber nicht begünstigt	Keine Kürzung um den hierauf entfallenden Anteil
Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens	…als Vermögensverwaltung	
Betreuung von Wohnungsbauten	…als gewerbliche Tätigkeit	
Errichtung und Veräußerung von Ein-, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen	…als gewerbliche Tätigkeit	
Alle anderen Tätigkeiten	Schädlich für die erweiterte Kürzung nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit	Völliger Ausschluss der erweiterten Kürzung auch für die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes
	Ausnahme: Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung ohne Gewinnerzielungsabsicht	

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (6)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Der neue § 9 Nr. 1 Satz 3 b) GewStG lautet wie folgt:

Satz 2 gilt entsprechend, wenn

b) in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des **eigenen** Grundbesitzes **Einnahmen aus der Lieferung von Strom**

aa) im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien i. S. d. § 3 Nr. 21 des EEG **oder**

bb) aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder,

erzielt werden und diese Einnahmen im Wirtschaftsjahr nicht höher als 20 % der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind;

die Einnahmen im Sinne von **Doppelbuchstabe aa** dürfen nicht aus der Lieferung an Letztverbraucher stammen, **es sei denn**, diese sind **Mieter des Anlagenbetreibers**, oder …

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (7)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Begünstigt ist Strom aus erneuerbaren Energien gemäß § 3 Nr. 21 EEG

- Wasserkraft einschließlich der Wellen-, Gezeiten-, Salzgradienten- und Strömungsenergie
- Windenergie
- Solare Strahlungsenergie (PV)
- Geothermie
- Energie aus Biomasse einschließlich Biogas, Biomethan, Deponiegas und Klärgas sowie aus dem biologisch abbaubaren Anteil von Abfällen aus Haushalten und Industrie
- ABER: BHKW-Strom wird nicht begünstigt! [es sei denn, BHKW würde mit 100% Biomasse betrieben]

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (8)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Begünstigt i. S. d. Buchst. a) sind: [Buchst. b) ohne Einschränkung bzgl. "Strom-Empfängerkreis"]

- die Lieferung von Strom an Mieter des Anlagenbetreibers (= WU) = Mieterstrom (inkl. Zukauf)
- die Einspeisung in das Netz (≠ Letztverbraucher)
- der Selbstverbrauch im WU z. B. für Allgemeinstrom oder Wärmepumpe

Achtung: Beachtung der Unschädlichkeitsgrenze von 20% der Einnahmen aus Stromlieferungen gemessen an den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des gesamten Grundbesitzes.

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (9)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

→ **Nr. 3 begünstigt zusätzlich Einnahmen aus "sonstigen" (mieternahen) Tätigkeiten …**

Voraussetzungen

- Unmittelbare Vertragsbeziehungen mit den Mietern des Grundbesitzes
- Unschädlichkeitsgrenze von 5 % der Einnahmen aus "sonstigen" Tätigkeiten gemessen an den Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des gesamten Grundbesitzes

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (10)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung

Tätigkeit	Bewertung	Steuerliche Folge
Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes	Begünstigte Tätigkeit im Sinne der zwingenden Vermögensverwaltung	Kürzung des Gewerbeertrags um den hierauf entfallenden Anteil
Gesetzlich zugelassene Nebentätigkeit	Unschädlich für die erweiterte Kürzung aber nicht begünstigt	Keine Kürzung um den hierauf entfallenden Anteil
Verwaltung und Nutzung eigenen Kapitalvermögens	…als Vermögensverwaltung	
Betreuung von Wohnungsbauten	…als gewerbliche Tätigkeit	
Errichtung und Veräußerung von Ein-, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen	…als gewerbliche Tätigkeit	
Alle anderen Tätigkeiten	Schädlich für die erweiterte Kürzung nach dem Grundsatz der Ausschließlichkeit	Völliger Ausschluss der erweiterten Kürzung auch für die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes
	Ausnahme: Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung ohne Gewinnerzielungsabsicht	

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG - Exkurs

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

BFH Urteil vom 29. Juni 2022, III R 19/21

→ **Bereits geringste Überlassungen an Genossen zum Zwecke des Gewerbebetriebs zerstören eine erweiterte Kürzung**

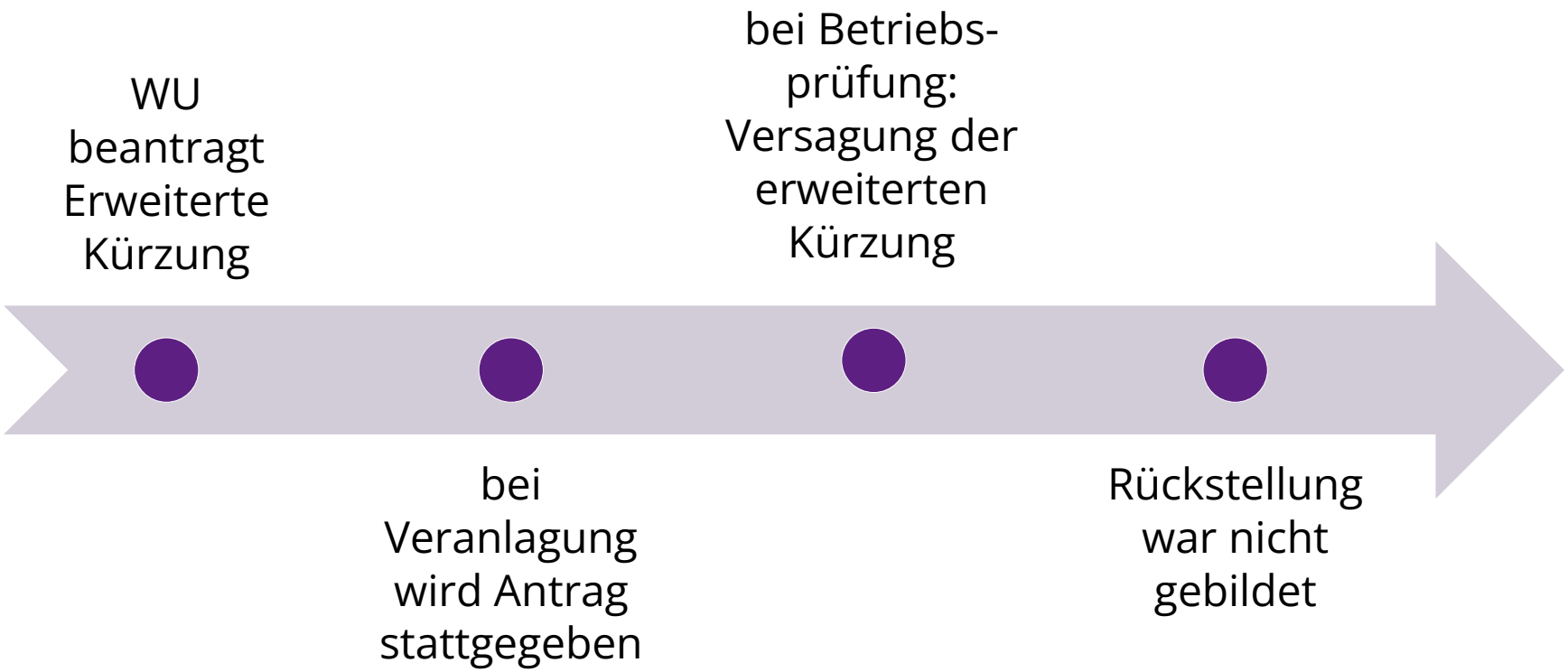
Hier

- Person betrieb Gewerbe in den Räumen einer eG (Kein Genosse)
- Dann: Anmietung (privat) einer Mietwohnung in der eG, 1/6000tel Anteil, Gewerbebetrieb in den Gewerberäumen der eG bestand weiter
- Rückfall auf einfach GewSt Kürzung bedingt Antrag

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (11)

Erweiterte Kürzung – Risiko in der Prüfung



Bei allen Wohnungs-unternehmen!

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (12)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung – Risiko in der Prüfung

JA unvollständig: fehlende Rückstellung für Gewerbesteuer	Jahresergebnis nicht korrekt (nichtig?)	Berichterstattung zu steuerlichen Risiken unvollständig

3. Gewerbesteuer

3.3. Kürzungen nach § 9 GewStG (13)

Bei allen Wohnungs-unternehmen!

Erweiterte Kürzung – Risiko in der Prüfung

gewissenhafte Berufsausübung (§ 43 WPO)?
dokumentierte Prüfungshandlungen?

Drittbestätigungen: Inhalt, Qualität, Verlässlichkeit
im Zweifel: Nachfragen!

Möglichkeiten die Geschäftsführung in die Pflicht zu nehmen? Tax Compliance Management System?

3. Gewerbesteuer

3.4. Gewerbeverlust nach § 10a GewStG

- **Der maßgebende Gewerbeertrag wird nach § 10a S.1 GewStG bis zu einem Betrag in Höhe von 1.000.000€ um die Fehlbeträge nach §§ 7 bis 10 GewStG gekürzt.**
- **Der 1.000.000€ übersteigende maßgebende Gewerbeertrag wird hingegen nur bis zu 60% um die nach § 10a S.1 GewStG nicht berücksichtigten Fehlbeträge gekürzt.**
  - Zu berücksichtigen ist ein Freibetrag bei natürlichen Personen sowie bei Personengesellschaften in Höhe von 24.500€

3. Gewerbesteuer

3.5. Berechnung - Zusammenfassung

Gewinn aus Gewerbebetrieb

+ Hinzurechnungen

- Kürzungen

- Gewerbeverlust

- Freibeträge

= zu versteuernder Gewinn aus Gewerbebetrieb

x 3,5% x Hebesatz der Gemeinde

= zu zahlende Gewerbesteuer

3. Gewerbesteuer

3.6. Anwendungsbeispiel (1)

- Die Wohnbau GmbH habe für 2023 einen Gewinn aus Gewerbe-betrieb von € 1.887.100
- Darlehenszinsen von € 2.500.000
- Leasing-Raten für KfZ-Fuhrpark von € 10.000
- Immobilienleasing-Vertrag i.H.v. € 300.000
- Einheitswert der Grundstücke € 21.000.000
- Gewerbesteuerliche Verlustvortrag beträgt € 200.000
- Hebesatz der Gemeinde beträgt 440%
- Da das Unternehmen von der Inanspruchnahme der erweiterten Grundbesitzkürzung ausgegangen ist, wurden keine Gewerbesteuervorauszahlungen geleistet und keine GewSt-Rückstellungen gebildet

Ermitteln Sie die Gewerbesteuer für das Jahr 2023

3. Gewerbesteuer

3.6. Anwendungsbeispiel (2) - Lösung

Ermittlung des Gewerbeertrags		
Gewinn aus Gewerbebetrieb		1.887.100 €
Hinzurechnungen, 25% von: • 100% der Darlehenszinsen • 50% des Immobilienleasings • 20% der KfZ-Leasings • Abzgl. Freibetrag	 2.500.000 € 150.000 € 2.000 € -200.000 €	+ 613.000 €
Kürzungen: • 1,2% x 140% x 21.000.000 €		- 352.800 €
Maßgebender Gewerbeertrag		**= 2.147.300 €**
Verlustabzug		- 200.000 €
Gewerbeertrag (auf volle Hundert-EUR abrunden!)		**= 1.947.300 €**
Steuermessbetrag 3,5%		68.156 €
Gewerbesteuer bei Hebesatz 440%		**= 299.884 €**

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

1. Umsatzsteuer
2. Körperschaftsteuer
3. Gewerbesteuer
4. **Grunderwerbsteuer**

4. Grunderwerbsteuer

4.1. Erwerbsvorgänge

Folgende Erwerbsvorgänge unterliegen der Grunderwerbsteuer gem. § 1 GrEStG:

- **Haupttatbestand:** Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
- **Nebentatbestand:** Der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründetes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf.
- **Ersatztatbestand:** Eine 90% Anteilsvereinigung oder eine 90% Anteilsübertragung

➢ Ein Grundstück umfasst alle Eigenschaften im Sinne des BGB außer zu dem Grundstück zugehörige Betriebsvorrichtungen

4. Grunderwerbsteuer

4.2. Übergang gem. § 5 GrEStG

Übergang auf eine Personengesellschaft gem. § 5 GrEStG:

- Geht ein Grundstück von einem Alleineigentümer auf eine Personengesellschaft über, so wird die Steuer in Höhe des Anteils nicht erhoben, zu dem der Veräußerer am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist.

- Die Grunderwerbsteuer orientiert sich gem. § 9 GrEStG am Kaufpreis und beträgt gem. § 11 GrEStG 3,5% (je Bundesland verschieden).

4. Grunderwerbsteuer

4.3. Entstehung der Steuer

Entstehung der Steuer (§ 38 AO, § 14 GrEStG)

- Die Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich bereits mit dem Abschluss des rechtswirksamen Kaufvertrages (= Verpflichtungsgeschäft).
- Die Übergabe des Grundstücks, die Grundbucheintragung und auch die Kaufpreiszahlung (= Erfüllungsgeschäft) haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer.

Mit der Entstehung der Grunderwerbsteuer ist diese auch im Jahresabschluss darzustellen!

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

Teil 2 - Drittbestätigung – Steuerberater

Teil 3 - Prüfung von Steuern

Teil 2 - Einholung und Auswertung von Drittbestätigungen für Zwecke des Jahresabschlusses

1. **Rechtlicher Rahmen**
2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP
3. Nutzung der angeforderten Bestätigung für Ihre Zwecke
4. Beispiele

1. Rechtlicher Rahmen

Definition in IDW PS 302 n.F. Tz. 6

<u>Bestätigung Dritter</u>

= Ein Prüfungsnachweis, den der Abschlussprüfer **unmittelbar** als schriftliche Antwort eines **Dritten** in Papierform oder mittels eines elektronischen Mediums oder anderen Mediums erlangt.

1. Rechtlicher Rahmen

Gesetzliche Vorgabe:

- § 317 HGB: einzelne Arten von Prüfungsnachweisen werden nicht explizit genannt
- Aber: „Die Prüfung ist so anzulegen… bei gewissenhafter Berufsausübung erkannt werden.“

Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung:

- ISA (DE) 505: Externe Bestätigungen
- F & A zu ISA 505 bzw. IDW PS 302 n.F.

1. Rechtlicher Rahmen

Nach ISA (DE) 505 gelten folgende allgemeine Aussagen für **Prüfungsnachweise**:

- Prüfungsnachweise aus **externen Quellen** sind i.d.R. verlässlicher als Prüfungsnachweise aus internen Quellen.
- **Unmittelbar vom Abschlussprüfer** erlangte Prüfungsnachweise sind verlässlicher als Prüfungsnachweise, die indirekt oder durch Rückschluss erlangt werden.
- Prüfungsnachweise sind verlässlicher, wenn sie in einer **dokumentierten Form** vorliegen, bspw. auf Papier, einem elektronischen oder einem anderen Medium.

1. Rechtlicher Rahmen

§ 320 Abs. 2 S. 1 HGB:

„Der Abschlussprüfer kann von den gesetzlichen Vertretern alle Aufklärungen und Nachweise verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind.“

1. Rechtlicher Rahmen

- Weigern sich die gesetzlichen Vertreter Bestätigungen Dritter anzufordern, kann dies einen Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten nach § 320 Abs. 2 HGB darstellen, über den im Prüfungsbericht zu berichten ist.

- Kommunikation an das Aufsichtsorgan ist angezeigt.

- Zur Erlangung eines hinreichend sicheren Prüfungsurteils sind alternative Prüfungshandlungen durchzuführen. Diese nehmen i.d.R. mehr Zeit in Anspruch.

- Können durch alternative Prüfungshandlungen keine verlässlichen Prüfungsnachweise erlangt werden, ist u.U. eine Einschränkung des Prüfungsurteils erforderlich.

1. Rechtlicher Rahmen

Arten von Drittbestätigungen Dritter:

- Bestätigungen für von Dritten verwahrte Vorräte
- **Bankbestätigungen**
- **Rechtsanwaltsbestätigungen**
- Saldenbestätigungen (für Forderungen und Verbindlichkeiten)
- **Steuerberaterbestätigungen**
- **Notarbestätigungen**
- Bestätigungen Dritter zu technischen Sachverhalten, Umweltrisiken

Teil 2 - Einholung und Auswertung von Drittbestätigungen für Zwecke des Jahresabschlusses

1. Rechtlicher Rahmen
2. **Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP**
3. Nutzung der angeforderten Bestätigung für Ihre Zwecke
4. Beispiele

2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP

Abschlussprüfer muss bei Einholung Bestätigung Dritter Kontrolle bewahren:

- Einholung der Datenmenge
- Festlegung der zu bestätigenden Informationen
- Auswahl der Drittpartei
- Vorbereitung der Anfrage der Drittbestätigung
- Versand der Anfrage sowie eventuelle Folgeanfragen

Erhalt der Drittbestätigung	Drittbestätigung mit abweichenden Ergebnissen	Keine Drittbestätigung

2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP

Abschlussprüfer muss bei Einholung Bestätigung Dritter Kontrolle bewahren:

Erhalt der Drittbestätigung

- Auswertung der Drittbestätigung
- Sind weitere Prüfungsnachweise relevant?

Drittbestätigung mit abweichenden Ergebnissen

- Klärung der Abweichungen
- Alternative Prüfungshandlungen

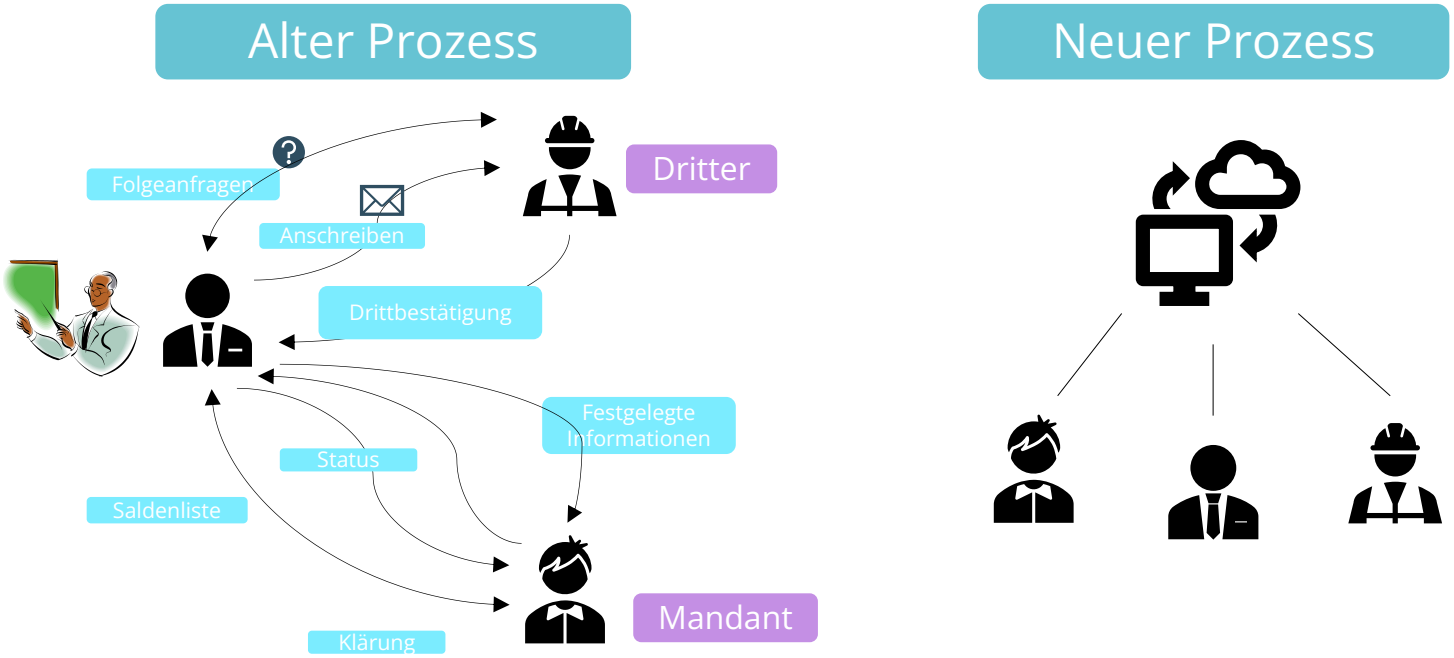
Keine Drittbestätigung

- Erneute Anfrage an Dritte?
- Alternative Prüfungshandlungen

2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP

Wirtschaftsprüfer 4.0

Abschlussprüfer muss bei Einholung Bestätigung Dritter Kontrolle bewahren:



2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP

1. **Informationsschreiben mit Prüfungsankündigung**
2. **Abstimmung mit zuständigem WP bezüglich der Anforderung**
3. **Vorbereitung der Anschreiben an Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte etc. durch WU und Weiterleitung an WP**
4. **Kontrolle auf Vollständigkeit und Versand an Banken, Steuerberater, Rechtsanwälte etc. durch WP**
5. **Rücklauf der angeforderten Drittbestätigungen direkt an WP (Kopie an WU)**

2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP

Anschreiben Steuerberaterbestätigung

1. Zusammenstellung der zum 31.12.2023 zu bilanzierenden Steuerschulden und Erstattungsansprüche, aufgegliedert nach Steuerart und Veranlagungszeitraum. Weiterhin eine kurze Beschreibung des Stands der Veranlagung der relevanten Steuerarten.

2. Eine kurze Beschreibung aller am obigen Stichtag in unseren Steuerangelegenheiten anhängigen Rechtsmittel mit Angabe der strittigen Steuerbeträge und Ihre Stellungnahme bezüglich des zu erwartenden Ausgangs. Des Weiteren die Angabe, ob die Vollziehung der umstrittenen Steuerbescheide ausgesetzt worden ist. Bitte geben Sie dabei auch solche Rechtsmittel an, die seit dem Stichtag anhängig geworden sind oder Erledigung gefunden haben.

3. Eine kurze Beschreibung der Ihrer Ansicht nach am obigen Stichtag für unser Unternehmen bestehenden steuerlichen Risiken (aus heutiger Sicht) unter Angabe der hierfür zu bildenden Steuerrückstellungen (Schätzung der Höhe des voraussichtlich anfallenden Aufwands des zurückzustellenden Betrags).

4. Eine kurze Darstellung der im Berichtsjahr begonnenen, laufenden bzw. abgeschlossenen Betriebsprüfungen mit der Angabe der geprüften Veranlagungszeiträume.

5. Den Betrag der noch nicht abgerechneten Honorare für Ihre Leistungen bis zum Abschlussstichtag.

Teil 2 - Einholung und Auswertung von Drittbestätigungen für Zwecke des Jahresabschlusses

1. Rechtlicher Rahmen
2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP
3. **Nutzung der angeforderten Bestätigung für Ihre Zwecke**
4. Beispiele

3. Nutzung der angeforderten Bestätigungen für Ihre Zwecke

Steuerberaterbestätigungen (1)

- Steuerschulden bzw. Erstattungsansprüche?
  - zutreffende Erfassung des laufenden Steueraufwands?
  - Korrekturen für im Berichtsjahr beschiedene Jahre zutreffend erfasst?
  - **Achtung:** für das laufende Jahr kann erst bei Vorliegen zumindest vorläufiger Jahresabschlusszahlen eine aussagekräftige Antwort gegeben werden.
- Anhängige Rechtsmittel?
  - Rückstellung für noch zu erwartende Belastung aus strittigen Jahren?
  - Keine Forderung für noch strittige Erstattungen?

3. Nutzung der angeforderten Bestätigungen für Ihre Zwecke

Steuerberaterbestätigungen (2)

- Bestehende steuerliche Risiken?
  - Rückstellungsbildung?
  - Berichterstattung im Lagebericht?
  - im Einzelfall Nachtragsberichterstattung angezeigt (wesentlich und nach dem Abschlussstichtag entstanden)
- Betriebsprüfungen?
  - Rückstellung für erwartete Nachzahlung aus laufender Betriebsprüfung?
  - Zutreffende Erfassung von Nachzahlungen/Erstattungen für im Berichtsjahr abgeschlossene Betriebsprüfung?
  - Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen aus endgültig veranlagten Jahren?

Teil 2 - Einholung und Auswertung von Drittbestätigungen für Zwecke des Jahresabschlusses

1. Rechtlicher Rahmen
2. Organisatorischer Ablauf im Rahmen der JAP
3. Nutzung der angeforderten Bestätigung für Ihre Zwecke
4. **Beispiele**

4. Beispiele
Steuerschulden und -erstattungsansprüche

Da uns der Jahresabschluss zum 31.12.2015 bis dato nicht vorliegt, können zur Ertragsteuerbelastung für 2015 keine verbindlichen Aussagen getroffen werden.

Aufgrund der bestehenden Verlustvorträge zum 31.12.2014 in Höhe von € 52.125.089,-- (Körperschaftsteuer) / € 41.817.350,-- (Gewerbesteuer) sowie steuerlicher Mehrabschreibungen ergeben sich für 2015 keine laufenden Ertragsteuerbelastungen, sofern die Mindestbesteuerung nicht zur Anwendung gelangt.

4. Beispiele
Dokumentation Steuerlast

79625 / 51015 — Körperschaftsteuer 2017 — 29.01.2019
in Euro — Finanzamt: Augsburg-Stadt
Allgemeine Baugenossenschaft für Augsburg — Steuernummer: 103/106/00011

Kurzberechnung

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Endgültiger Gewinn(+) / Verlust(-) (Gewinn / Verlust aus dem steuerpflichtigen Bereich bei partieller Steuerpflicht)		41.406
+ nicht abziehbare Aufwendungen		39
= Gesamtbetrag der Einkünfte		**41.445**
- Summe Verlustabzug		7.584
= zu versteuerndes Einkommen		**33.861**

Ermittlung der Körperschaftsteuer-Differenz

15,00 % aus Einkommensteil in Höhe von 33.861 (gemäß § 23 Abs. 1 KStG)		5.079
= Tarifbelastung		5.079
+ Änderung der Körperschaftsteuer		0
= festzusetzende Körperschaftsteuer		5.079
= Körperschaftsteuer-Differenz		**5.079**
= Körperschaftsteuer-Nachzahlung(+)/Erstattung(-)		**5.079**

Ermittlung der Solidaritätszuschlag-Differenz

Bemessungsgrundlage (= festzusetzende Körperschaftsteuer)	5.079	
=> festzusetzender Solidaritätszuschlag (5,50 % der Bemessungsgrundlage)		279
= verbleibender Solidaritätszuschlag		**279**
= Solidaritätszuschlag-Differenz		**279**

Ermittlung der Solidaritätszuschlag-Nachzahlung/Erstattung (centgenau)

Bemessungsgrundlage (= festzusetzende Körperschaftsteuer)	5.079	
=> festzusetzender Solidaritätszuschlag (5,50 % der Bemessungsgrundlage)		279,34
= Solidaritätszuschlag-Nachzahlung(+)/Erstattung(-)		**279,34**

ggf. vom Mandanten vorlegen lassen

4. Beispiele
Rechtsmittel

Bezüglich der als Erbbauberechtigte mit Kaufverträgen vom 15.09.2014 und 11.12.2014 erfolgten Erwerbe der erbbaurechtsbelasteten Grundstücke in der Veit-Stoß-Str. 11, 13 15, 17 wurde am 04.08.2015 ein Antrag auf Änderung der Grunderwerbsteuerbescheide gestellt, da die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage nicht um den auf den Erwerb des Erbbauzinsanspruches entfallende Teil der Gegenleistung gemindert war. Mit Bescheid vom 02.12.2015 wurde diesem Antrag entsprochen und die Grunderwerbsteuer von € 6.742,00 erstattet.

Rechtsbehelfe zu den Arbeitspapieren referenziert?

Bereits erstattet? Forderung eingestellt? (Dokumentation und Verweis)

4. Beispiele
Betriebsprüfung

zu 4.
Die letzte Betriebsprüfung in 2015 für die Jahre 2010 bis 2012 wurde mit Bescheiden vom 22.04.2016 abgeschlossen. Sie führte zur Nachzahlung von Umsatzsteuer i.H.v. € 4.263,60 und € 741,00 Zinsen.

Zahlung gebucht? Periodenfremde Aufwendungen? Rückstellung eingestellt?

Bescheide zu den Arbeitspapieren genommen? Referenziert?

4. Beispiele
Ausstehende Honorare

zu 5.
Honorare für 2015 wurden noch nicht in Rechnung gestellt. Sie können auf Vorjahresniveau angenommen werden. Die Honorare für 2014 wurden am 18.04.2016 abgerechnet.

Zahlungen gebucht? Rückstellung eingestellt / aufgelöst?

Teil 1 - Überblick: Steuerarten und Risiken in der Wohnungswirtschaft

Teil 2 - Drittbestätigung – Steuerberater

Teil 3 - Prüfung von Steuern

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. **Einleitung**
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

1. Einleitung

1.1. Ziele der Prüfung im Bereich Steuern

- Sind im Unternehmen angemessene Regelungen zur Vermeidung **steuerlicher Risiken** vorhanden?
- Wenn solche Regelungen vorhanden sind: werden Sie beachtet?
- Kann mit hinreichender Sicherheit ausgeschlossen werden, dass gegen Steuergesetze verstoßen wird?
- Sind die rechnungslegungsrelevanten steuerlichen Sachverhalte vollständig und richtig erfasst?

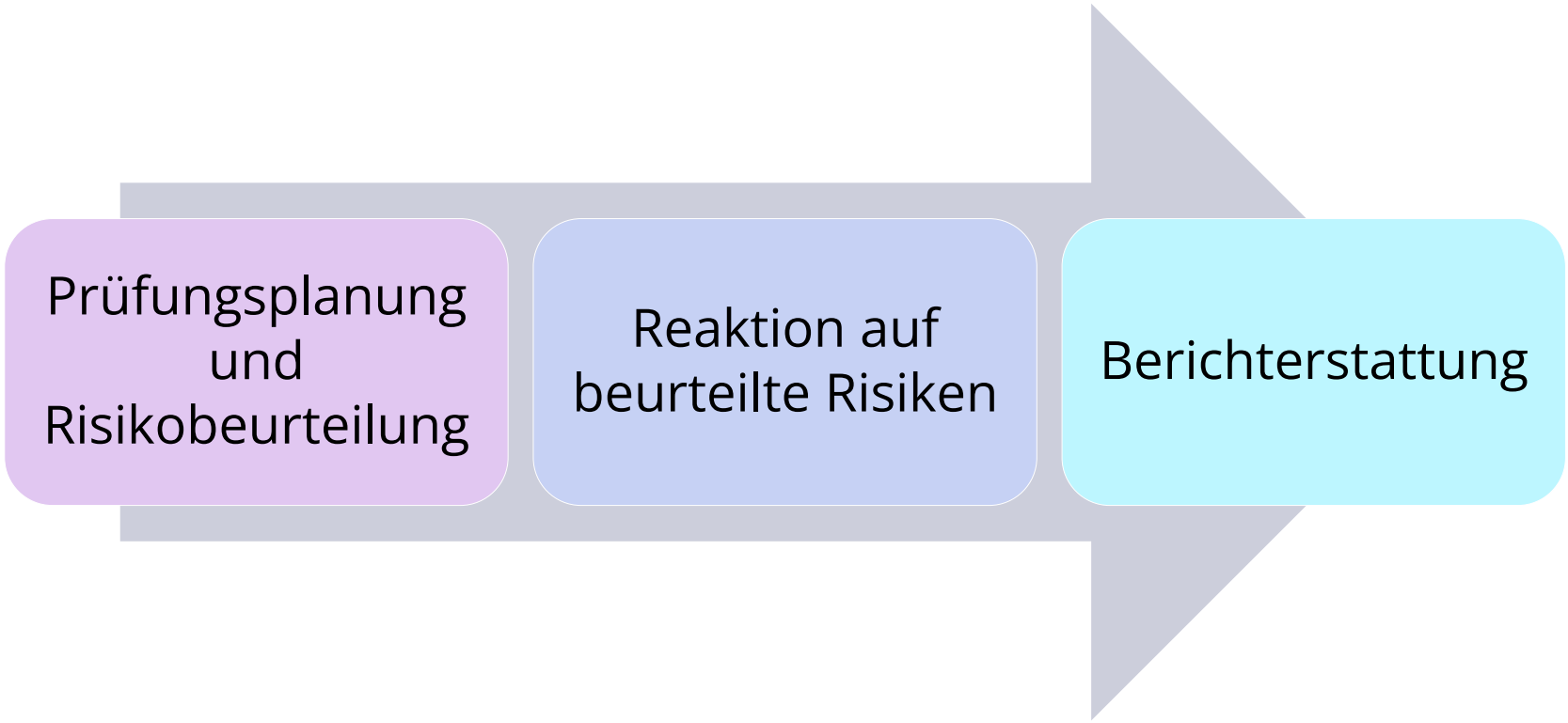
1. Einleitung

1.2. Ausgewählte steuerliche Risikobereiche

- Abgabe von Steuererklärungen
- Rückstellungsermittlung/Mindestbesteuerung
- Steuerlicher Status (eG)
- Organschaft
- Verdeckte Gewinnausschüttung
- Erweiterte Gewerbesteuerkürzung
- Latente Steuern

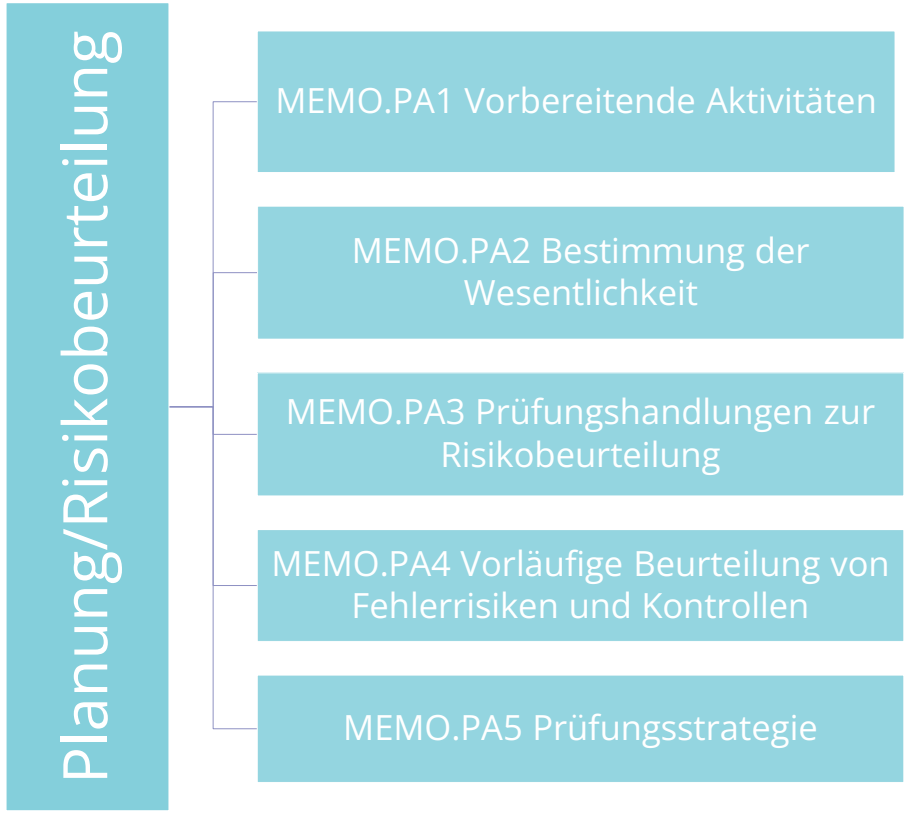
1. Einleitung

1.3. Phasen der Durchführung von Abschlussprüfungen



1. Einleitung

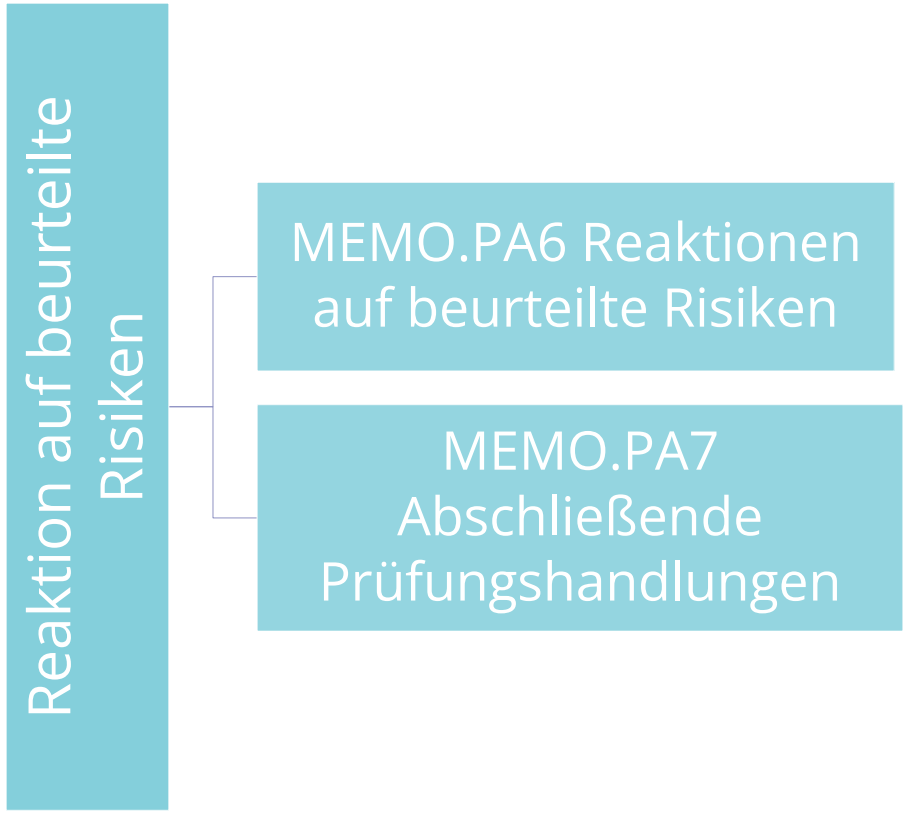
1.4. Umsetzung der Phasen im Audit Template und im Zusammenhang mit Steuern typische relevante Prüfungsstandards (1)



Typischerweise Relevante Prüfungsstandards i. Z. m. steuerlichen Sachverhalten	
ISA (DE) 315	Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen aus dem Verstehen des Unternehmens und seines Umfeldes
ISA (DE) 550	Nahestehende Personen

1. Einleitung

1.4. Umsetzung der Phasen im Audit Template und im Zusammenhang mit Steuern typische relevante Prüfungsstandards (2)



Typischerweise Relevante Prüfungsstandards i. Z. m. steuerlichen Sachverhalten	
ISA (DE) 501	Prüfungsnachweise – besondere Überlegungen zu ausgewählten Sachverhalten
ISA (DE) 505	Externe Bestätigungen
ISA (DE) 580	Schriftliche Erklärungen
ISA (DE) 520	Analytische Prüfungshandlungen
ISA (DE) 540	Die Prüfung von geschätzten Werten in der RL, einschließlich geschätzter Zeitwerte …
IDW PS 350	Die Prüfung des Lageberichtes

1. Einleitung

1.4. Umsetzung der Phasen im Audit Template und im Zusammenhang mit Steuern typische relevante Prüfungsstandards (3)

Berichterstattung

- MEMO.PA8 Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
- MEMO.PA9 Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

Typischerweise Relevante Prüfungsstandards i. Z. m. steuerlichen Sachverhalten	
IDW PS 400 ff	Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Bestätigungsvermerks
IDW PS 450	Grundsätze ordnungsgemäßer Erstellung von Prüfungsberichten
ISA (DE) 230	Prüfungsdokumentation
ISA (DE) 260	Kommunikation mit den Governance-Verantwortlichen

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. **Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung**
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.1. MEMO.PA3 - Informationsbeschaffung

- Die Prüfungsaktivität PA3 besteht darin, ausreichende Kenntnisse über die Einheit zu erlangen, um Risiken auf Abschluss- und Aussageebene beurteilen zu können.
- D.h. Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie über das (steuer-) rechtliche und wirtschaftliche Umfeld des Unternehmens.
- Die erworbenen Kenntnisse sollen dem Abschlussprüfer u.a. eine Identifikation (steuerlich) relevanter Geschäftsprozesse und ihrer wesentlichen Risiken und der diesbezüglichen Kontrollmechanismen ermöglichen.
- Zu den Prüfungshandlungen gehört auch die Einholung von Bestätigungen Dritter – hier konkret des Steuerberaters.

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.2. Quellen der Informationsbeschaffung

- Bereits vorhandene Kenntnisse und Erfahrungen mit dem Unternehmen
- Gespräche mit den gesetzlichen Vertretern und leitenden Angestellten
- Veröffentlichungen des Unternehmens
- Vom Unternehmen erstellte Unterlagen (z.B. Jahresabschlüsse, Geschäftsberichte, Lageberichte usw.)
- Sonstige Unterlagen, insbesondere Handels- und Genossenschaftsregisterauszüge

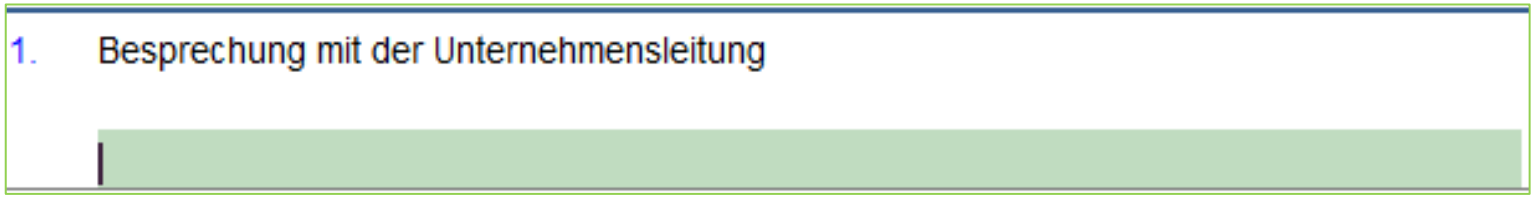
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.3. Ziele der Informationsbeschaffung sind u.a.

- Im Hinblick auf gesamtwirtschaftliche Rahmenbedingungen → Kenntnisse über Steuerpolitik → resultieren hieraus konkrete Risiken für das Unternehmen?
- Im Hinblick auf unternehmensspezifische Merkmale:
  - Kenntnisse über die Eigentümerstruktur
  - Nahe stehende Unternehmen und Personen
  - Vollzogene/geplante Beteiligungserwerbe/ -veräußerungen
  - Vollzogene/geplante Abschlüsse von Ergebnisabführungs-verträgen (EAV) mit Töchtern
  - Risikoeinstellung/Risikobewusstsein des Managements usw.

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3



- Befragung von GF/V
- Referenzierung auf Besprechungsprotokolle bzw. Nutzung des Dokuments 509.
- In steuerlicher Hinsicht relevant z.B.:
  - Steuerliche Risiken aus dem Vorjahresprüfungsbericht
  - Steuerliche Risiken aus der Steuerberaterbestätigung

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

2. Durchsicht wichtiger Dokumente sowie Verträge und Protokolle

- Neben der Durchsicht von Protokollen und ggf. wichtiger Verträge beinhaltet dieser Punkt auch die Durchsicht von Registerauszügen
- In steuerlicher Hinsicht relevant:
  - Änderungen in der Geschäftstätigkeit
  - Geschäfte mit nahe stehenden Unternehmen bzw. Personen
  - Neue Beteiligungen
  - Abschluss von Ergebnisabführungsverträgen usw.

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

6. Merkmale der Einheit und ihrer Geschäftstätigkeit (ISA 315.11 (b))

Wohungsunternehmen mit den typischen wohnungwirtschaftlichen Geschäfsfeldern.

a. Geschäftstätigkeit

Die Geschäftstätigkeit umfasst:
> Bewirtschaftung des eigenen Wohnungsbestandes
> Bau- und Modernisierungstätigkeit

b. Ungewöhnliche Geschäftsvorfälle und solche außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Keine Hinweise auf ungewöhnliche Geschäftsvorfälle bzw. Geschäftsvorfälle außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.

c. Organisatorische und rechtliche Merkmale der Einheit

Rechtliche Merkmale:
> es besteht eine Beteiligung an der xy GmbH. Zweck: .....
> die eG ist voll steuerpflichtig

Kurze Beschreibung der Geschäftstätigkeit, insbesondere auch eingehen auf ungewöhnliche Geschäftsvorfälle

- Unter Punkt c.) auch Beteiligungen erwähnen bzw. Hinweis auf den **steuerlichen Status**

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

8. Ziele, Strategien und Geschäftsrisiken (ISA 315.11 (d))

- Kurze Beschreibung ggf. aus den Strategien und Zielen resultierender steuerlicher Risiken (z.B. neue Geschäftsfelder)

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

10.	Namen und Art nahestehender Personen (ISA 550.28)
	siehe Dokumentation

- Empfehlung: gesonderte Dokumentation anfertigen
- Doku sollte beinhalten:
  - Identität der nahestehenden Personen und Unternehmen
  - Art und Umfang der Geschäfte mit den nahestehenden Personen
  - Vorläufige Beurteilung der Angemessenheit der Konditionen (auch anhand der Ergebnisse der Befragungen von V/GF bzw. ARV)
  - Zulässigkeit der Geschäfte anhand entsprechender Beschlüsse

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

12.	**Beurteilung der Angemessenheit von Zeit- und Schätzwerten in der Rechnungslegung (ISA 540.23)**
	siehe Prüfungshandlungen Prüffeld Rückstellungen

- Betrifft auch Steuerrückstellungen
- Einschätzung vornehmen, ob bestimmte Risiken bei der Ermittlung von Rückstellungen auf Aussageebene bestehen
- Gibt es IKS (zumindest Vier-Augen-Prinzip) zur Rückstellungsermittlung?
- Auf Erfahrungswerte vorangegangener Prüfungen zurück greifen

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

15. Einsatz eines Dienstleisters (ISA 402.9)

- Art und Umfang der Dienstleistung einschließlich Beurteilung möglicher Risiken aus der Auslagerung (betrifft auch den Steuerberater)

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

16. Feststellung von Risiken aus Rechtsstreitigkeiten des Mandanten

- Auch wesentliche Risiken aus Steuerrechtstreiten bzw. Steuerstrafverfahren benennen
- Informationsquellen:
  - Befragungen des Managements
  - Bestätigungen von Rechtsanwälten und Steuerberatern

2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung

2.4. MEMO.PA3

17. Beurteilung des Risikos von Unrichtigkeiten und Verstößen

- Gesamtbeurteilung vornehmen, die alle – und damit auch steuerliche Aspekte – beinhaltet
- Bezieht sich generell auf Kultur und Kontrollumfeld des Unternehmens
- Bestehen Indizien dafür, dass bewusst oder unbewusst Unrichtigkeiten oder auch Sonstige Verstöße (z.B. solche gegen Steuergesetze) auf Abschluss- oder Aussageebene vorliegen können?

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. **Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen**
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.1. MEMO.PA4

- Identifikation und Beurteilung von Fehlerrisiken (Geschäfts- und Fraud-Risiken) **und** zugehörigen Kontrollen der Einheit (rechnungslegungsrelevantes IKS).
- Diese Checkliste behandelt:
  - die Ausgestaltung des IKS auf Abschluss- und Prüffeldebene
  - Identifikation und Beurteilung von Fehlerrisiken auf Abschluss- und Aussageebene
- Vorstufe zur Ableitung notwendiger Reaktionen auf die identifizierten Fehlerrisiken
- Erfassung der Risiken erfolgt über den Risikodialog. Sammlung der angelegten Risiken erfolgt im AT-Dokument **520.E Übersicht Risiken**

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.2. MEMO.PA4 - Risikobeurteilung

- Zu beurteilende (steuerliche) Risiken können im Unternehmen auf verschiedenen Ebenen auftreten und müssen entsprechend adressiert werden
- Im Hinblick auf die Prüfung von Jahresabschlüssen können Risiken entsprechend auf **Abschluss- oder Aussageebene** auftreten
- **Abschlussebene**: Ein Risiko wirkt sich auf verschiedene Prüffelder bzw. den JA als Ganzes aus (z.B. mangelnde Profitabilität)
- **Aussageebene**: Ein Risiko wirkt sich nur auf ein Prüffeld bzw. ein Posten aus (z.B. Forderungsausfallrisiko)
- Daneben können im Rahmen von Ordnungsmäßigkeitsprüfungen ebenfalls Risiken auftreten
- Denkbar sind auch Verzahnungen zwischen den Ebenen

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.3. MEMO.PA4 - Beispiel

Ergebnisabführungsvertrag (EAV):

- EAV zwischen Mutter und Tochter geschlossen, aber nicht im Handelsregister eingetragen
- Tochter bucht Verbindlichkeit aus Gewinnabführung ein/Mutter entsprechende Forderung
- Problem: EAV nicht wirksam; § 294 Abs. 2 AktG im Umkehrschluss
- Folgen bei der Tochter:
  - Steuerzahlungen bei der Tochter und Belastung der Finanzlage → ggf. Risiko auf **Abschlussebene**
  - Nachweis-/Ausweisfehler im Bereich der Verbindlichkeiten aus Ergebnis-abführung → betrifft **Aussageebene**
  - Prüfung nach § 53 HGrG → nicht wirksam abgeschlossener EAV → berührt **OGF**

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.4. MEMO.PA4 - Ausgewählte steuerliche Risikobereiche

Sachverhalt	Abschlussebene	Aussageebene	OGF
Geeignete organisatorische Maßnahmen (Tax-CMS)	X	X	X
Abgabe von Steuererklärungen		X	X
Nahe stehende Personen (vGA)		X	X
Steuerlicher Status von Genossen-schaften (Fallgruppen)	X	X	X
Organschaft (ertragsteuerlich, umsatzsteuerlich)	X	X	X
Rückstellungsermittlung/Mindest-besteuerung/Verlustvorträge		X	
Erweiterte Gewerbesteuerkürzung		X	X
Latente Steuern		X	

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Rechtliche Grundlagen

- Gemäß § 34 Abs. 1 AO haben die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen.
- Das beinhaltet insbesondere auch die Pflicht zur rechtzeitigen Abgabe von Steuererklärungen im Sinne von § 149 AO.
- Dabei bestimmen die jeweiligen Einzelsteuergesetze **wer** zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet ist.
- Die Vorschriften des § 149 AO gelten insbesondere für die bei Wohnungsunternehmen typischerweise auftretenden Steuerarten (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer in Bezug auf die Jahressteuererklärungen).

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Besteuerungs-zeitraum	Nicht beratene Fälle	Verlängerung um	Beratene Fälle	Verlängerung um
2020	1.11.2021 (bzw. 2.11.2021)	3 Monate	31.8.2022	6 Monate
2021	31.10.2022 (bzw. 1.11.2022)	3 Monate	31.8.2023	6 Monate
2022	2.10.2023	2 Monate	31.7.2024	5 Monate
2023	2.9.2024	1 Monat	2.6.2025	3 Monate
2024	1.8.2025	/	30.4.2026	2 Monate

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Achtung: Eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen entbindet nicht von der Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung, § 149 Abs. 1 Satz 4 AO.

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (1)

- Die Nichtabgabe oder nicht fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen stellt einen sonstigen Gesetzesverstoß im Sinne von **ISA (DE) 240 bzw. 250** dar.
- Die Abschlussprüfung muss grundsätzlich nicht auf die Aufdeckung solcher Gesetzesverstöße ausgerichtet sein, soweit diese nicht zu falschen Angaben in Abschluss oder Lagebericht führen.
- Dementsprechend muss der Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung das Risiko für sonstige Gesetzesverstöße nicht berücksichtigen.

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (2)

- Erkennt der Abschlussprüfer jedoch im Rahmen der pflichtgemäßen Durchführung der Abschlussprüfung Tatsachen, die schwerwiegende sonstige Gesetzesverstöße erkennen lassen, so sind diese nach **§ 321 Abs. 1 Satz 3 HGB im Prüfungsbericht** darzustellen.
- Eine Ausdehnung der Prüfungshandlungen zur Aufklärung zweifelhafter Fälle ist nicht erforderlich.

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (3)

- Der Abschlussprüfer muss die gesetzlichen Vertreter zeitnah über sonstige Gesetzesverstöße informieren oder sich vergewissern, dass diese in angemessener Weise informiert wurden.
- Auch hier hat die Unterrichtung unverzüglich zu erfolgen, falls nach Einschätzung des Abschlussprüfers wesentliche Verstöße vorliegen.
- Bei Verdacht einer Mitwirkung der gesetzlichen Vertreter ist der Abschlussprüfer auch bei sonstigen Gesetzesverstößen verpflichtet, das **Aufsichtsorgan** des geprüften Unternehmens zu **unterrichten.**

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (4)

- Auch Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (§53 GenG/§53 HGrG) müssen nicht auf die Aufdeckung von Gesetzesverstößen ausgelegt werden**.**
- Aber auch hier gilt: Erkennt der Abschlussprüfer entsprechende Sachverhalte, dann löst das eine Berichtspflicht aus.
- Im Gegensatz zu ISA (DE) 240 bzw. 250, der von schwerwiegende Verstößen ausgeht, gibt es bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen keine „Wesentlichkeitsüberlegungen“.
- Bei Genossenschaften entsprechende Einschränkung im ZPE.

Exkurs
Prüfung der Einhaltung von Fristen und Terminen

Geeignete Prüfungshandlungen:

- Einsichtnahme in Steuerklärungen für den abgelaufenen Zeitraum
- Einsichtnahme in Steuerbescheide → wenn es sich um **Schätzungsbescheide** handelt, dann wurden keine Steuerklärungen abgegeben
- Sind in der Rechnungslegung **Verspätungszuschläge** (§ 152 AO) erfasst, dann ist das ein Indiz für die nicht fristgerechte Abgabe von Steuererklärungen.

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.5. MEMO.PA4 - Fehlerrisiko auf Abschlussebene (1)

1. **Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung:** Basierend auf den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung erfassen Sie und bewerten Sie Fehlerrisiken auf Abschlussebene unter Einbeziehung Ihres **Verständnisses der Komponenten des Internen Kontrollsystems des Unternehmens (ISA 315.32b, ISA 315.32d):**

   a. **Kontrollumfeld (ISA 315.21a).** Erfassen Sie die Prozesse, Aufsichtsverantwortlichkeiten des Managements, Aufsicht über das IKS, Zuordnung von Befugnissen und Verantwortlichkeiten, Personalrekrutierung und -bindung sowie Rechenschaftspflichten für das IKS in der Einheit.

   ISA 315.21a

   b. **Beurteilung des Kontrollumfelds (ISA 315.21b)**

   c. **Risikobeurteilungsprozess der Einheit (ISA 315.22a).** Erfassen Sie den Prozess der Einheit und das Verständnis bezüglich der Identifizierung von für die Rechnungslegung relevanten Geschäftsrisiken, der Beurteilung der Bedeutsamkeit der Risiken, einschließlich ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit, und der Maßnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.

   ISA 315.22a

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.5. MEMO.PA4 - Fehlerrisiko auf Abschlussebene (2)

Der Fragenkomplex „ RISIKOBEURTEILUNG VON FEHLERRISIKEN UND KONTROLLEN AUF **ABSCHLUSSEBENE**“ in MEMO.PA4 beinhaltet folgende Unterpunkte:

- Kultur der Ehrlichkeit und des ethischen Verhaltens
- Kontrollumfeld
- Risikobeurteilungsprozess der Einheit
- Rechnungslegungsbezogene Informationssysteme inkl. der damit verbundenen Geschäftsprozesse
- Kommunikation
- Kontrollaktivitäten
- Risiken im Zusammenhang mit IT (z.B. IT-Migration)
- Überwachung von Kontrollen einschließlich Management Override
- Interne Revision / Einsatz eines externen Dienstleisters inkl. IKS

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.5. MEMO.PA4 - Fehlerrisiko auf Abschlussebene (3)

- Dieser Fragenkomplex behandelt und beurteilt das IKS des Unternehmens auf **Abschlussebene** und geht dabei insbesondere auch auf Compliance-Elemente ein
- Sofern ein Tax-Compliance-System oder andere geeignete Maßnahme des Unternehmens zur Verhinderung von Fehlern im steuerlichen Bereich installiert sind, ist das hier zu benennen.
- Mögliche **Reaktionen** auf Risiken auf Abschlussebene wären z.B.:
  - Erhöhung der kritischen Grundhaltung
  - Überraschende Prüfungshandlungen
  - Hinzuziehung von Spezialisten
  - Besondere Qualitätssicherungsmaßnahmen

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

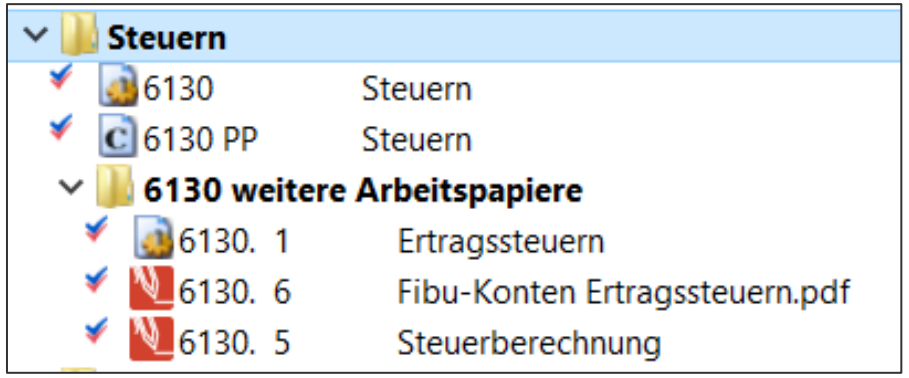
3.6. MEMO.PA4 – Fehlerrisiko auf Prüffeldebene

h. **Kontrollaktivitäten (ISA 315.26a).** Nehmen Sie weitere Bereiche des rechnungslegungsrelevanten IKS auf und identifizieren Sie die eingerichteten Kontrollen, die die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen auf Aussageebene im IKS behandeln.

ISA 315.26a

- vgl. IKS-Aufbauprüfungen in den einzelnen Prüffeldern

Ein IKS-Dokument (Aufbau- und Funktionsprüfung) für das Prüffeld Steuern besteht nicht (i.d.R. ist in dem Prüffeld eine systembezogene Prüfungsaus-richtung nicht wirtschaftlich).



3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.7. MEMO.PA4 – Beispiele für wesentliche Risiken

- Beispiele für wesentliche Risiken (vgl. Anlage im Anwenderleitfaden Seite 47f.):
  - Umfangreiche Transaktionen mit nahestehenden Personen,
  - Änderungen bei gesetzlichen Vorgaben,
  - ungewöhnliche Geschäfte von größerem Umfang,
  - größere Veränderungen bei bedeutenden Bilanz-Posten,
  - größere Veränderungen bei bedeutenden GuV-Posten.

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.8. MEMO.PA4 – Auszug Steuerberaterbestätigung

Auf mögliche steuerliche Risiken weisen wir hin:

a) Seit [redacted] besteht eine umsatzsteuerliche Organschaft mit der [redacted] (Organgesellschaft).
nachrichtlich: Die Erstellung der Umsatzsteuererklärung ist seit 2019 nicht mehr auftragsgegenständlich.

b) Angemessenheit der Leistungsbeziehungen zwischen der eG und der in [redacted] neu gegründeten Tochter-GmbH [redacted] bzw. Enkel-GmbH [redacted]

c) Verlust der erweiterten Gewerbesteuerkürzung infolge Wärmecontracting mit [redacted] (Betriebsaufspaltung) [redacted]

d) Wegfall der erweiterten Gewerbesteuerkürzung durch Nutzung von Mieträumlichkeiten der eG durch die [redacted] vgl. Gutachten des VdW Bayern vom [redacted] sowie diverse Telefonate mit der eG im Nachgang.

3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen

3.9. MEMO.PA4 - Risikobeurteilung



z.B. Viele/ungewöhnliche Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen. Risikohinweise aus der StB-Bestätigung. Geringe/keine Verlustvorträge. Ergebnissprünge. Zu prüfender JA lag „Tax“ nicht vor, Steuerberechnung durch WU selbst.



z.B. Keine Geschäfte mit nahestehenden Unternehmen. StB-Bestätigung ist unauffällig. Hohe Verlustvorträge. Keine Ergebnissprünge. Zu prüfender JA lag „Tax“ vor, diese hat auch die Steuerberechnung erstellt.

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. **Prüfungsstrategie**
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

4. Prüfungsstrategie
4.1. MEMO.PA5

- Im Zuge der Prüfungsaktivität PA5 wird die Planungsphase abgeschlossen und die abschließende **Prüfungsstrategie** festgelegt.

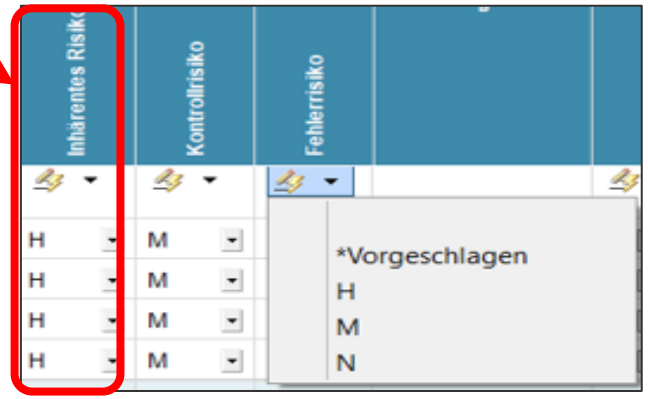
- Hierbei werden **Reaktionen auf beurteilte Risiken**, d.h. bestimmte Prüfungshandlungen auf Abschlussebene sowie auf Aussageebene, **geplant**, um die Risiken zu adressieren.

- Zweck der Prüfungsaktivität PA5 ist die Herstellung einer **Basis für die angemessene Reaktion auf beurteilte Risiken** (auf Abschluss- und Aussageebene)

4. Prüfungsstrategie
4.1. MEMO.PA5

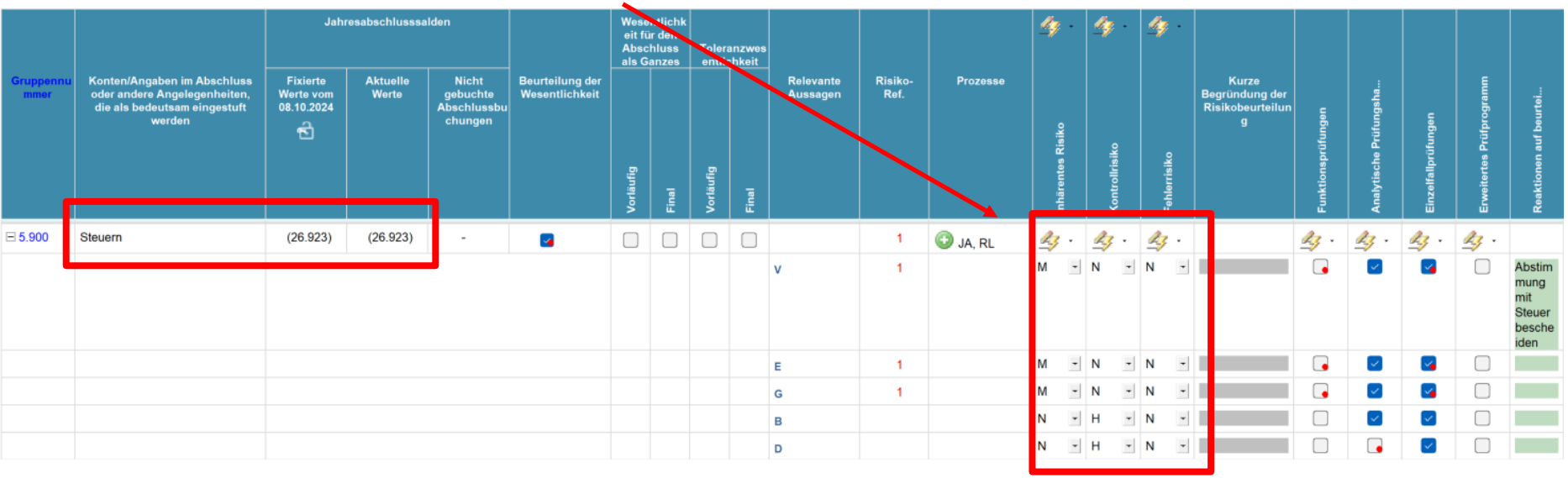
Die Spalte **„Inhärentes Risiko“** im FSA ist - abhängig von der Risiko-kategorisierung - **grundsätzlich** nach dem folgenden Schema zu befüllen:

Risikoein-stufung	Risiko-Ref.	Inhärentes Risiko
Normal	Keine	Niedrig
Wesentlich	1, 2, 3	Mittel
Bedeutsam	* 1, * 2, * 3	Hoch



4. Prüfungsstrategie
4.3. MEMO.PA5 - Prüffeldebene

- Prüffeld Steuern: **Risikobeurteilung** (Beispiel) in FSA.Prüffelder

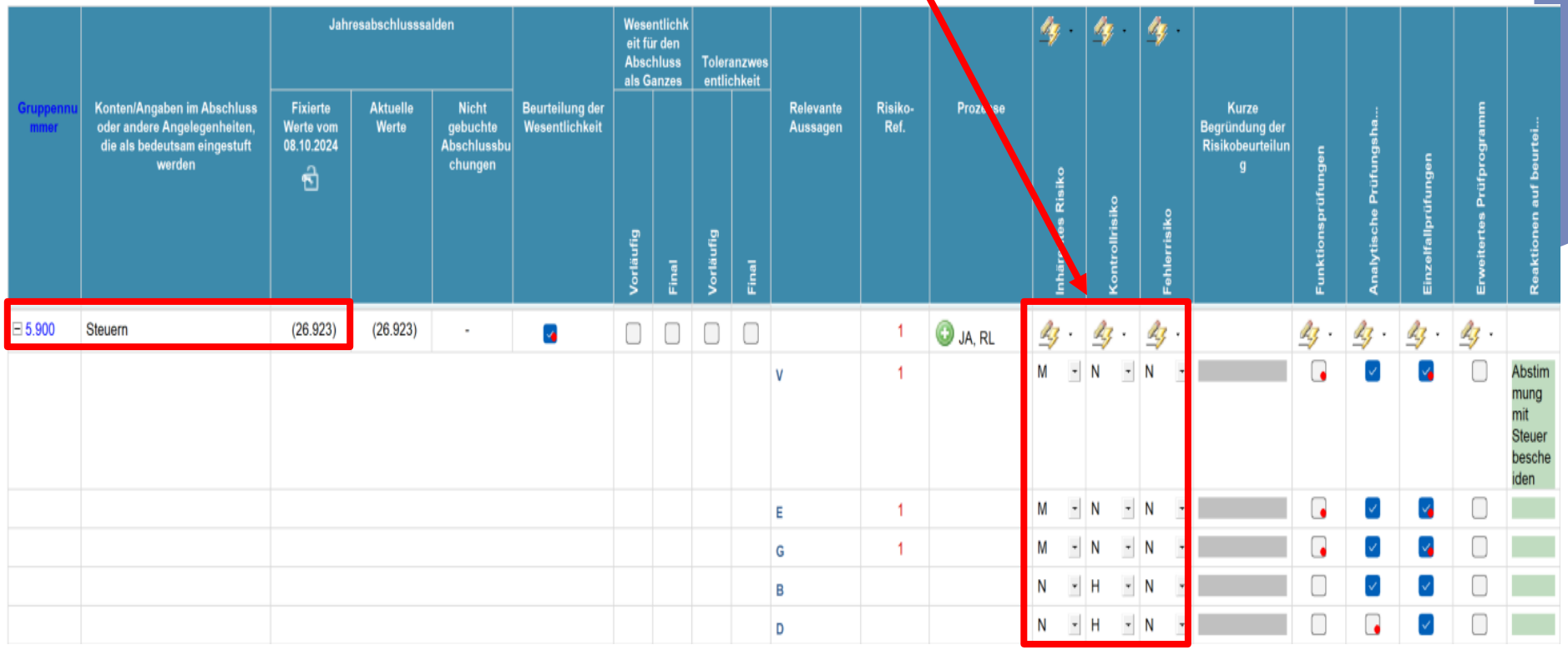


Gruppennummer	Konten/Angaben im Abschluss oder andere Angelegenheiten, die als bedeutsam eingestuft werden	Jahresabschlusssalden: Fixierte Werte vom 08.10.2024	Jahresabschlusssalden: Aktuelle Werte	Jahresabschlusssalden: Nicht gebuchte Abschlussbuchungen	Beurteilung der Wesentlichkeit	Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes: Vorläufig	Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes: Final	Toleranzwesentlichkeit: Vorläufig	Toleranzwesentlichkeit: Final	Relevante Aussagen	Risiko-Ref.	Prozesse	Inhärentes Risiko	Kontrollrisiko	Fehlerrisiko	Kurze Begründung der Risikobeurteilung	Funktionsprüfungen	Analytische Prüfungsha...	Einzelfallprüfungen	Erweitertes Prüfprogramm	Reaktionen auf beurtei...
5.900	Steuern	(26.923)	(26.923)	-	☑	☐	☐	☐	☐		1	JA, RL									
										V	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	Abstimmung mit Steuer beschieden
										E	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	
										G	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	
										B			N	H	N		☐	☑	☑	☐	
										D			N	H	N		☐	☐	☑	☐	

- Prüffeld ist wesentlich. Kontrollrisiko ist „Hoch“. Errechnetes Fehlerrisiko ist „Mittel“

4. Prüfungsstrategie
4.3. MEMO.PA5 - Prüffeldebene

- Prüffeld Steuern: **Reaktion auf beurteilte Risiken** (Beispiel) in FSA.Prüffelder



Gruppennummer	Konten/Angaben im Abschluss oder andere Angelegenheiten, die als bedeutsam eingestuft werden	Jahresabschlusssalden: Fixierte Werte vom 08.10.2024	Jahresabschlusssalden: Aktuelle Werte	Jahresabschlusssalden: Nicht gebuchte Abschlussbuchungen	Beurteilung der Wesentlichkeit	Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes: Vorläufig	Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes: Final	Toleranzwesentlichkeit: Vorläufig	Toleranzwesentlichkeit: Final	Relevante Aussagen	Risiko-Ref.	Prozesse	Inhärentes Risiko	Kontrollrisiko	Fehlerrisiko	Kurze Begründung der Risikobeurteilung	Funktionsprüfungen	Analytische Prüfungsha...	Einzelfallprüfungen	Erweitertes Prüfprogramm	Reaktionen auf beurtei...
5.900	Steuern	(26.923)	(26.923)	-	☑	☐	☐	☐	☐		1	JA, RL									
										V	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	Abstimmung mit Steuerbescheiden
										E	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	
										G	1		M	N	N		☐	☑	☑	☐	
										B			N	H	N		☐	☑	☑	☐	
										D			N	H	N		☐	☐	☑	☐	

- Zusätzlich zu analytischen PH wird eine StB-Bestätigung eingeholt.

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. **Reaktion auf beurteilte Risiken**
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

5. Reaktion auf beurteilte Risiken
MEMO.PA6

- Die Prüfungsaktivität PA6 besteht darin, die geplanten Reaktionen auf beurteilte Risiken sowie bestimmte Prüfungshandlungen, die auf Aussageebene verknüpft sind um die Risiken zu adressieren, durchzuführen.
- Ziel: Erlangung ausreichender und angemessener Prüfungsnachweise

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6

3350. PP Steuerrückstellungen, Steuern allgemein (CaseView-Dokumente, Prüfprogramm)

1. RÜCKSTELLUNGSSPIEGEL

   Überprüfen Sie den Rückstellungsspiegel hinsichtlich der Steuerrückstellungen:

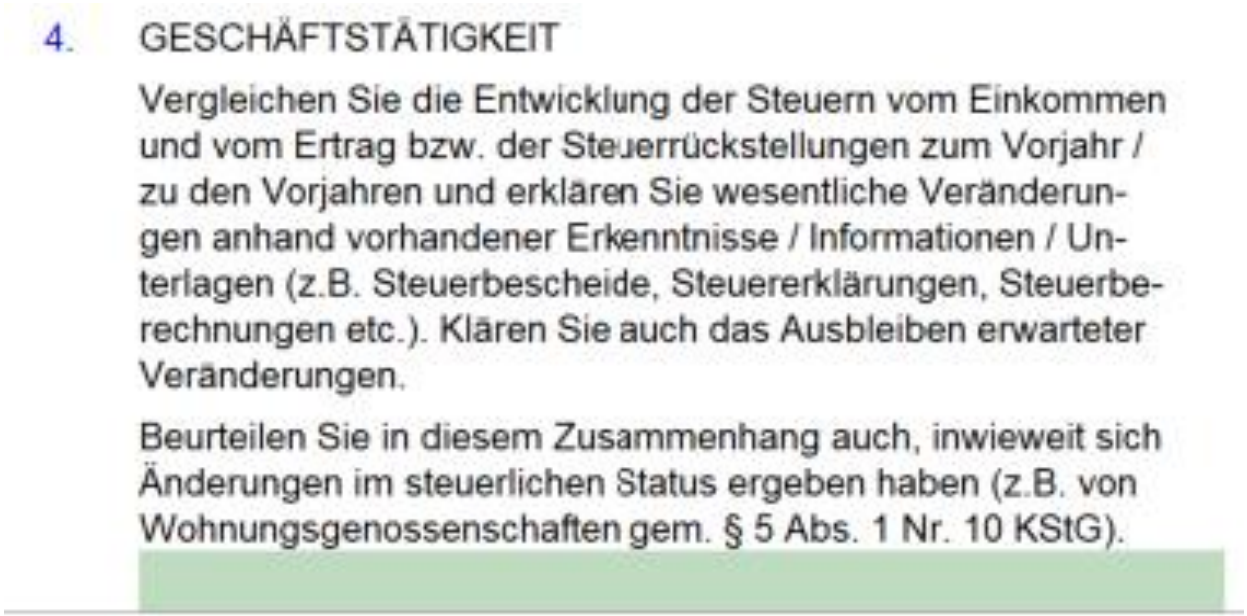
   a. Kontrollieren Sie rechnerische Richtigkeit und Vollständigkeit.

   b. Stimmen Sie den Rückstellungsspiegel mit den Hauptbuchkonten ab.

   c. Stimmen Sie die Eröffnungswerte des Rückstellungsspiegels mit den Stichtagswerten des Rückstellungsspiegels des Vorjahres ab.

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6



4. GESCHÄFTSTÄTIGKEIT

Vergleichen Sie die Entwicklung der Steuern vom Einkommen und vom Ertrag bzw. der Steuerrückstellungen zum Vorjahr / zu den Vorjahren und erklären Sie wesentliche Veränderungen anhand vorhandener Erkenntnisse / Informationen / Unterlagen (z.B. Steuerbescheide, Steuererklärungen, Steuerberechnungen etc.). Klären Sie auch das Ausbleiben erwarteter Veränderungen.

Beurteilen Sie in diesem Zusammenhang auch, inwieweit sich Änderungen im steuerlichen Status ergeben haben (z.B. von Wohnungsgenossenschaften gem. § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG).

Die Entwicklungen der einzelnen Konten müssen plausibel dargestellt und im Dokument 524.RET festgehalten werden.

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

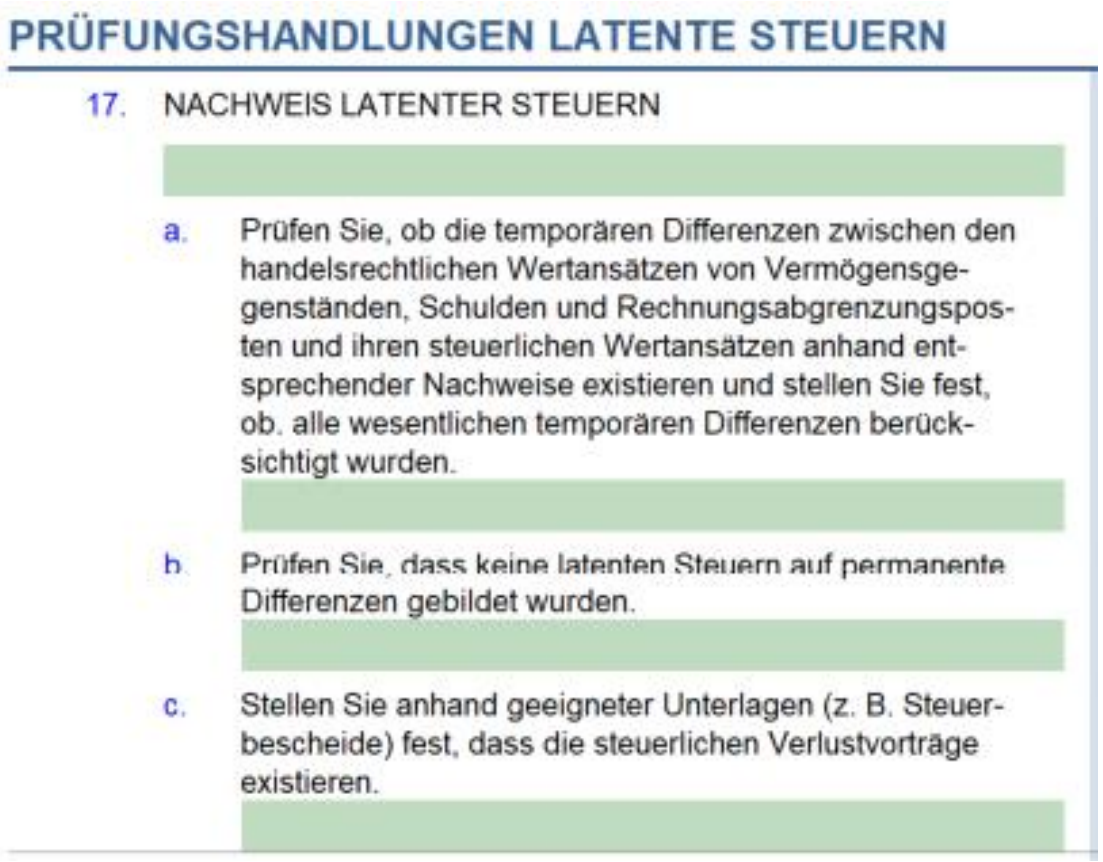
MEMO.PA6

10.	STEUERBERATERBESTÄTIGUNGEN Werten Sie die Steuerberaterbestätigung aus und stellen Sie fest, ob alle Angaben in Einklang mit dem Jahresabschluss stehen.
11.	STEUERBERECHNUNG Prüfen Sie die Berechnung der Steuer anhand interner Kalkulationen des Mandanten/ Steuerberaters. Stimmen Sie die Beträge mit der Gewinn- und Verlustrechnung und der Bilanz ab.
12.	BETRIEBSPRÜFUNG Prüfen Sie die Umsetzung der Feststellungen der letzten Betriebsprüfung. Prüfen Sie, ob eine Betriebsprüfung angekündigt ist, aktuell stattfindet und ob bereits vorläufige Ergebnisse bekannt und im Jahresabschluss berücksichtigt sind.

- Auswertung StB-Bestätigung (inkl. Ergebnisse aus BP)
- Prüfung der Steuerberechnung

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6



PRÜFUNGSHANDLUNGEN LATENTE STEUERN

17. NACHWEIS LATENTER STEUERN

a. Prüfen Sie, ob die temporären Differenzen zwischen den handelsrechtlichen Wertansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten und ihren steuerlichen Wertansätzen anhand entsprechender Nachweise existieren und stellen Sie fest, ob alle wesentlichen temporären Differenzen berücksichtigt wurden.

b. Prüfen Sie, dass keine latenten Steuern auf permanente Differenzen gebildet wurden.

c. Stellen Sie anhand geeigneter Unterlagen (z. B. Steuerbescheide) fest, dass die steuerlichen Verlustvorträge existieren.

Nicht mehr in einzelnen Prüfprogrammen!

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6

ABSCHLUSS DES PRÜFPROGRAMMS

32.	Als falsch identifizierte Darstellungen (andere als solche, die als trivial anzusehen sind) wurden im Formular 335. dokumentiert.		
33.	Neu identifizierte Risikofaktoren (und angepasste Beurteilungen bestehender Risiken) wurden dokumentiert, beurteilt (z. B. in der Übersicht Risiken 520E.) und mit den oben ausgeführten Prüfungshandlungen adressiert.		
34.	Vorgänge und Darstellungen in der Buchführung, die Hinweise auf eine nicht ordnungsgemäße Buchhaltung sein könnten, wurden dokumentiert (z. B. in Formular ORD.PP).		
35.	Hinweise auf latente Steuern: Hinweise auf Differenzen zwischen der Handelsbilanz und der Steuerbilanz wurden dokumentiert (z. B. in Formular 3350.PP).		

Schlussfolgerung nach pflichtgemäßem Ermessen

Die erhaltenen Prüfungsnachweise sind ausreichend und geeignet, um das Prüfungsrisiko auf ein vertretbar niedriges Maß zu reduzieren. Das Prüffeld ist ordnungsgemäß.

(Führen Sie zum Bearbeiten der Schlussfolgerung einen Rechtsklick aus)

- „Schlussfolgerung bearbeiten“ nicht vergessen!

- „Schlussfolgerung bearbeiten“ nicht vergessen!

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6

- 5900 Steuern und 3350 Steuerrückstellungen

Konto	Anfangssaldo	Umbuchungen	Umglied.	Bericht	Notiz
6.130 Steuern	**99.846,61**	**0,00**	**0,00**	**99.846,61**	
25880000 Verr.Kto.Zinsabschlagsteuer	-24,60	0,00	0,00	-24,60	
25930000 Forderungen an Finanzamt	43.918,44	0,00	0,00	43.918,44	
89010000 Körperschaftsteuer	96.404,99	0,00	0,00	96.404,99	1
89010100 Solidaritätszuschlag Körperschaftsteuer	5.302,27	0,00	0,00	5.302,27	2
89020000 Kapitalertragsteuer Kautionen (FQ)	24,60	0,00	0,00	24,60	
89030000 Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	
89090000 Steuererstattungen/-nachzahlungen für frü	-45.779,09	0,00	0,00	-45.779,09	3
	99.846,61	**0,00**	**0,00**	**99.846,61**	

- Dem Prüffeld zugeordnete Beträge

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6

- 5900 Steuern

Konto	Anfangssaldo	Umbuchungen	Umglied.	Bericht	
5.640 Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	**55.928,17**	**0,00**	**0,00**	**55.928,17**	
5.640.010 Körperschaftsteuer	**101.707,26**	**0,00**	**0,00**	**101.707,26**	6080. 1
89010000 Körperschaftsteuer	96.404,99	0,00	0,00	96.404,99	(1)
89010100 Solidaritätszuschlag Körperschaftsteuer	5.302,27	0,00	0,00	5.302,27	(2)
5.640.011 Kapitalertragsteuer	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	
25880000 Verr.Kto.Zinsabschlagsteuer	-24,60	0,00	0,00	-24,60	
89020000 Kapitalertragsteuer Kautionen (FQ)	24,60	0,00	0,00	24,60	
5.640.012 Gewerbeertragsteuer	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**	
89030000 Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	
5.640.015 Steuernachzahlungen für frühere Jahre	**-45.779,09**	**0,00**	**0,00**	**-45.779,09**	
89090000 Steuererstattungen/-nachzahlungen für frü	-45.779,09	0,00	0,00	-45.779,09	(3)
	55.928,17	**0,00**	**0,00**	**55.928,17**	

1+2: Ausweis betrifft VZ KSt. und SolZ 2021 sowie Dotierung RSt.

3: Auflösung Steuerrückstellung 2020

5. Reaktion auf beurteilte Risiken

MEMO.PA6

- 3350 Steuerrückstellungen

Konto	Anfangssaldo	Umbuchungen	Umglied.	Bericht	Notiz	Bericht 12/20
3.500 Rückstellungen	**-298.669,31**	**0,00**	**0,00**	**-298.669,31**	(1) 6080 QB	**-379.775,39**
3.500.020 Steuerrückstellungen	**-138.946,94**	**0,00**	**0,00**	**-138.946,94**		**-172.307,61**
3.500.020.100 Körperschaftsteuer	**-138.296,99**	**0,00**	**0,00**	**-138.296,99**		**-155.339,56**
37000000 Rückstellung Körperschaftsteuer	-11.816,99	0,00	0,00	-11.816,99	(2) 6130. 1 6130.	-28.859,56
37300000 Rückst.f.sonstige Steuern	-126.480,00	0,00	0,00	-126.480,00	(3)	-126.480,00
3.500.020.200 Gewerbesteuer	**0,00**	**0,00**	**0,00**	**0,00**		**-15.380,75**
37100000 Rückstellung Gewerbesteuer	0,00	0,00	0,00	0,00	(4)	-15.380,75

2: Zuführung RSt für KSt. und SolZ 2021 (soweit VZ nicht ausreichend)

4: Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung (lt. WU und StB); keine RSt gebildet i.o.

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. **Abschließende Prüfungshandlungen**
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

6. Abschließende Prüfungshandlungen
MEMO.PA7

- Durchsicht der Prüfungsdokumentation und **ggf. veränderte Beurteilung von Risiken** wesentlicher falscher Darstellungen.
- Würdigung der Rechnungslegung im Rahmen der abschließenden Durchsicht unter Beachtung der gewonnenen Prüfungsergebnisse.
- Zweck der Prüfungsaktivität PA7 ist die **Beurteilung der Prüfungsergebnisse** und des Bedarfs an angepassten bzw. weiteren Prüfungshandlungen.

6. Abschließende Prüfungshandlungen
MEMO.PA7

- Bewertung identifizierter falscher Darstellungen

	Prüfungsgegenstand	Ergebnis	Von	Ref.
BEWERTUNG VON IDENTIFIZIERTEN FALSCHEN DARSTELLUNGEN				
1.	**Anpassung der Wesentlichkeit im Verlauf der Abschlussprüfung (ISA 320.14 (d))** keine Anpassung der Wesentlichkeit i.R. der Prüfung	N/A	☐	420
2.	**Zusammenstellung der kumulierten falschen Darstellungen (ISA 450.15 (b)/Bewertung identifizierter falscher Darstellungen und Auswirkungen, sofern vorhanden, auf das Prüfungsurteil (ISA 450.15 (c))**	Dokumentiert in	☐	335
3.	**Kommunikation falscher Darstellungen**	Dokumentiert in	☐	320
4.	**Abschließende Beurteilung der Auswirkungen nicht korrigierter Fehler** Nicht korrigierte Fehler liegen unter der Wesentlichkeit	Fertiggestellt ohne Beanstandungen	☐	

- Zusammenstellung/Beurteilung der Auswirkung falscher Darstellungen auf das Prüfungsurteil
- Kommunikation falscher Darstellungen an den WP

6. Abschließende Prüfungshandlungen
MEMO.PA7

- Zusammenstellung falscher Darstellungen (Beispiel)

Mandant:	Beispiel eG
Mand- Nr.:	10xxx
Jahresabschluss zum:	31.12.2021
Prüfungsträger:	VdW Bayern

Anlage zur Vollständigkeitserklärung

Nicht gebuchte Prüfungsdifferenzen

Posten	Ausweis-differenz rd. T€	Bewertungs-differenz rd. T€	Kurzbeschreibung
per Steuern vom Einkommen und vom Ertrag an Steuerrückstellungen	120,0	120,0	Geschätzte zusätzliche Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer auf das Jahresergebnis 2021 aufgrund der Mindestbesteuerung (Berechnung vgl. 6130.1)
Differenz gesamt	**120,0**	**120,0**	

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. **Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen**
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. Ausgewählte Einzelfälle

7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

MEMO.PA8

- Die Prüfungsaktivität PA8 besteht darin, die **Sachverhalte**, die an das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen berichtet werden müssen, zu **kommunizieren**.
- Hierbei sind diese Sachverhalte auch zu dokumentieren, um die Sicherstellung eines gemeinsamen Verständnisses der Prüfungsfeststellungen durch den Prüfer und die für die Überwachung Verantwortlichen zu gewährleisten.

7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen

MEMO.PA8

- Gem. IDW PS 470 n.F.

	Prüfungsgegenstand	Ergebnis	Von	Ref.
1.	**Bedeutsame Prüfungsergebnisse (ISA 260.19/260.23)**	Dokumentiert in	☐	320. 334.
2.	**Mitteilung bedeutsamer Mängel im IKS an das Management und die für die Überwachung Verantwortlichen (ISA 265.9/265.10/265.11)** keine Mängel im IKS festgestellt	N/A	☐	
3.	**Mündliche Kommunikation (ISA 260.23)** > nicht erforderlich > vorläufiges Prüfungsergebnis wird in einer gemeinsamen Sitzung von VS u. AR berichtet (vgl. Referenz)	Fertiggestellt ohne Beanstandungen	☐	314.
4.	**Mitteilungen über dolose Handlungen an das Management, die für die Überwachung Verantwortlichen, an Aufsichtsbehörden und andere (ISA 240.46)** Es wurden keine derartigen Handlungen im Rahmen der Prüfung festgestellt	N/A	☐	

- Kommunikation bedeutsamer Prüfungsergebnisse bzw. Mängel im IKS an das Management und an die für die Überwachung Verantwortlichen

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. **Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung**
9. Ausgewählte Einzelfälle

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

- Die Prüfungsaktivität PA9 besteht darin, die Arbeitspapiere zu vervollständigen und ein **Prüfungsurteil** zum Abschluss zu **bilden**.

- Der Zweck der Prüfungsaktivität PA9 ist der **Abschluss der Prüfungsdokumentation**, die Klärung von Anmerkungen zur Prüfungsakte und die Erteilung eines Prüfungsurteils in Einklang mit den im Rahmen der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen.

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

- Frage 4: Prüfungsbericht/Bestätigungsvermerk
- i.d.R. nur Angaben in AL5 (Rechtliche Verhältnisse)
  - Steuerstatus (steuerbefreit, teilsteuerpflichtig, voll steuerpflichtig)
  - Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz
  - Stand der Veranlagungen
  - Steuerliche Verlustvorträge
  - Steuerbelastungen für das Berichtsjahr und Behandlung im JA
  - Rechtsstreitigkeiten mit dem Finanzamt
  - Letzte/Laufende Betriebsprüfungen und Ergebnisse

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

- Frage 4: Prüfungsbericht/Bestätigungsvermerk (KapGes)
- Weitere mögliche Stellen im Prüfungsbericht:
  - B.II. Unregelmäßigkeiten
  - E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung
  - F. Feststellungen aus der Prüfung nach § 53 HGrG

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

B.II. Unregelmäßigkeiten

- Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder der Arbeitnehmer gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung umfassen Verstöße gegen **solche gesetzlichen Vorschriften**, die sich nicht unmittelbar auf die Rechnungslegung beziehen **(z.B. Steuergesetze)**.

- Berichtspflichtig sind bereits solche Tatsachen, die einen substanziellen Hinweis auf schwerwiegende Verstöße enthalten, ohne dass der Abschlussprüfer eine abschließende rechtliche Würdigung zu treffen hat.

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

B.II. Unregelmäßigkeiten

- Der Abschlussprüfer hat daneben nach § 321 Abs. 1 Satz 3 HGB auch über festgestellte bedeutsame Schwächen in den nicht auf den Jahresabschluss oder Lagebericht bezogenen Bereichen des internen Kontrollsystems zu berichten
- Z.B. wenn festgestellt wird, dass keine ausreichenden angemessenen internen Kontrollen bestehen, die verhindern, dass gegen Steuergesetze verstoßen wird.
- In diesen Fällen empfiehlt es sich, darauf hinzuweisen, dass diese Schwächen zwar als Ergebnis der Prüfungshandlungen festgestellt wurden, die Prüfung aber nicht darauf ausgerichtet ist, das interne Kontrollsystem unbeschadet einer Erweiterung des Prüfungsauftrags weitergehend zu beurteilen, als dies für die Beurteilung von Jahresabschluss und Lagebericht erforderlich ist.

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung → Berichtsteil Jahresabschluss (1)

- Im Rahmen der Berichterstattung zur Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses hat der Abschlussprüfer insbesondere festzustellen, ob im Jahresabschluss in allen wesentlichen Belangen alle für die Rechnungslegung geltenden gesetzlichen Vorschriften einschließlich der GoB
- Dieser Berichtsteil berührt die Aussageebene
- Wesentliche Feststellungen zu Ausweis- und Bewertungsfehlern oder fehlender bzw. unrichtiger Anhangsangaben sind hier zu benennen

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung → Berichtsteil Jahresabschluss (2)

Mögliche Beispiele:

1. Verlust des steuerlichen Status als Vermietungsgenossenschaft führt dazu, dass keine oder in zu geringem Umfang Steuerrückstellungen im Jahresabschluss gebildet wurden oder
2. Fehlende Anhangsangaben zu Latenten Steuern im Sinne von §285 Nr. 29 und 30 HGB

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung → Berichtsteil Lagebericht

- Gemäß § 289 Abs. 1 HGB ist über wesentliche Chancen und Risiken zu berichten

- Soweit auch steuerlich relevante Aussagen zu erwarten sind und diese fehlen, ist das an dieser Stelle im Bericht zu benennen

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung → Berichtsteil Gesamtaussage des Jahresabschlusses (1)

- Nach § 321 Abs. 2 Satz 3 HGB hat der Abschlussprüfer darauf einzugehen, ob der Jahresabschluss insgesamt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft vermittelt.
- Feststellung, ob das geforderte Bild vermittelt wird ist gesondert vorzunehmen

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

E. Feststellungen und Erläuterungen zur Rechnungslegung → Berichtsteil Gesamtaussage des Jahresabschlusses (2)

- Ggf. sind weitere Erläuterungen aufzunehmen, die zum Verständnis der Gesamtaussage des Jahresabschlusses erforderlich sind

- Feststellungen zu wesentlichen Fehlern im Jahresabschluss, die bereits im Berichtsteil „Jahresabschluss“ gemacht wurden, sind hier zu wiederholen.

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

F. Feststellungen zu Erweiterungen des Prüfungsauftrages – Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (1)

- Über das Ergebnis aus Erweiterungen des Auftrags zur Abschlussprüfung, die sich aus dem **Gesellschaftsvertrag oder der Satzung** des geprüften Unternehmens ergeben oder darüber hinaus mit dem Auftraggeber **vereinbart** werden und die sich nicht auf den Jahresabschluss oder Lagebericht beziehen (z.B. Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung), ist in einem gesonderten Abschnitt des Prüfungsberichts zu berichten.
- Im Falle von Genossenschaften ergibt sich die OGF-Prüfung aus § 53 Abs. 1 GenG → es ist analog zu verfahren

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

F. Feststellungen zu Erweiterungen des Prüfungsauftrages – Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (2)

- Bei Prüfungen nach §53 HGrG ist zusätzlich IDW PS 720 – Berichtserstattung über die Erweiterung der Abschlussprüfung nach § 53 HGrG zu beachten → Anwendung Fragenkatalog
- Relevante Fragenkreise i. Z. m. steuerlichen Fragestellungen sind insbesondere:
  - Fragenkreis 2 – Aufbau- und ablauforganisatorische Grundlagen
  - Ggf. Fragenkreis 3 – Planungswesen, Rechnungswesen, Informationssystem und Controlling

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

F. Feststellungen zu Erweiterungen des Prüfungsauftrages – Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (3)

- Fragenkreis 4 – Risikofrüherkennungssystem

- Fragenkreis 7 - Übereinstimmung der Rechtsgeschäfte und Maßnahmen mit Gesetz, Satzung, Geschäftsordnung, Geschäftsanweisung und bindenden Beschlüssen des Überwachungsorgans

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

Nur Genossenschaften: Zusammengefasstes Prüfungsergebnis

- Aggregation der wesentlichen Prüfungsfeststellungen erfolgt in einem „Zusammengefassten Prüfungsergebnis“ (ZPE)

- Differenzierung zwischen

  - Feststellungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen einschließlich Jahresabschluss/Lagebericht – soweit diese zu Prüfen waren (z.B. Benennung wesentlicher steuerlicher Risiken oder fehlende oder in falscher Höhe gebildete Steuerrückstellungen)

  - sowie zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (z.B. Nichtabgabe von Steuererklärungen)

8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung

MEMO.PA9

Nur Genossenschaften: Zusammengefasstes Prüfungsergebnis

- Aggregation der wesentlichen Prüfungsfeststellungen erfolgt in einem „Zusammengefassten Prüfungsergebnis“ (ZPE)

- Differenzierung zwischen

  - Feststellungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen einschließlich Jahresabschluss/Lagebericht – soweit diese zu Prüfen waren (z.B. Benennung wesentlicher steuerlicher Risiken oder fehlende oder in falscher Höhe gebildete Steuerrückstellungen)

  - sowie zur Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung (z.B. Nichtabgabe von Steuererklärungen)

Teil 3 - Prüfung von Steuern

1. Einleitung
2. Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung
3. Vorläufige Beurteilung von Fehlerrisiken und Kontrollen
4. Prüfungsstrategie
5. Reaktion auf beurteilte Risiken
6. Abschließende Prüfungshandlungen
7. Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen
8. Fertigstellung der Prüfungsakte und Berichterstellung
9. **Ausgewählte Einzelfälle**

Teil 3 - Prüfung von Steuern

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

9.3. Prüfung latenter Steuern

9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

ISA (DE) 550 Beziehungen zu nahestehenden Personen (1)

- Die aus den Beziehungen zu nahestehenden Personen entstehenden Risiken sind durch den Abschlussprüfer auf Unternehmensebene zu beurteilen und daher bei der prüffeldspezifischen Risikobeurteilung zu berücksichtigen.
- Der Abschlussprüfer hat die gesetzlichen Vertreter zu befragen:
  - über die Identität der **nahestehenden Personen** einschließlich Änderungen gegenüber der Vorperiode
  - über die Art der Beziehungen zwischen dem Unternehmen und diesen nahestehenden Personen
  - ob das Unternehmen während des Berichtszeitraums Geschäftsvorfälle mit diesen nahestehenden Personen eingegangen ist und, wenn dies der Fall ist, zu Art und Zweck dieser Geschäftsvorfälle.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

ISA (DE) 550 Beziehungen zu nahestehenden Personen (2)

- Zur Identifizierung nahe stehender Personen und Unternehmen vgl. auch **IDW RS HFA 33 Anlage 1 und 2**.
- Der Abschlussprüfer hat angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, ob die festgestellten Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen ordnungsgemäß in der Rechnungslegung erfasst und offen gelegt sind.
- Falls das Management im Abschluss eine Aussage dahingehend getroffen hat, dass Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen unter marktüblichen Bedingungen durchgeführt wurden, muss der Abschlussprüfer ausreichende geeignete Prüfungsnachweise zu dieser Aussage erlangen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Definition Verdeckter Gewinnausschüttungen

- Wird im Rahmen der Prüfung festgestellt, dass mit nahestehende Personen zu nicht marktüblichen Bedingungen Geschäfte getätigt werden, dann kann das auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (VGA) hindeuten.
- Die **VGA** ist in R 36 KStR definiert und trägt vier Merkmale:

1. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
2. durch Gesellschaftsverhältnis veranlasst
3. mit Auswirkungen auf den Gewinn oder Verlust
4. ohne entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Folgen Verdeckter Gewinnausschüttungen (1)

- Die Verwendung von Gewinnen darf keine Auswirkungen auf die Höhe des Einkommens haben.

- Während offene Gewinnausschüttungen aus dem Eigenkapital vorgenommen werden, mindern sogenannte verdeckte Gewinnausschüttungen zunächst das Jahresergebnis und müssen insoweit entsprechend korrigiert werden.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Folgen Verdeckter Gewinnausschüttungen (2)

- Negative Folgen aus VGA ergeben sich für die Unternehmen aus der Erhöhung des Einkommens und damit **zusätzlicher Belastung mit Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag und Gewerbesteuer**.

- Auf Ebene der Anteilseigner/Mitglieder/Aktionäre zählen verdeckte Gewinnausschüttungen zu Einkünften aus Kapitalvermögen, die wiederum Kapitalertragsteuer auslösen.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Beispiel - Aufgabe

Die X-eG überlässt ihrem Gesellschafter A ein zum Betriebsvermögen gehörendes unbebautes Grundstück zur Nutzung für eine jährliche Pacht von 1.000,00 €. Üblich wäre eine jährliche Pacht von 5.000,00 €.

Erläutern Sie anhand der Aufgabenstellung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Beispiel (2)

Merkmale

- Verhinderte Vermögensmehrung vor
  (tatsächlicher Umsatz = 1.000 €; mit Dritten = 5.000 €)
- Veranlassung durch Gesellschafterverhältnis
- Mindernde Auswirkung auf Jahresergebnis
- Kein Gewinnverteilungsbeschluss

Folgen

- Hinzurechnung der vGA i.H.v. 4.000 € dem Steuerbilanzgewinn
- Bei A liegen Kapitaleinkünfte in gleicher Höhe vor, welche Kapitalertragssteuer auslösen

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (1)

- Im Rahmen der Abschlussprüfung hat der Abschlussprüfer auf ungewöhnlich erscheinende Geschäftsvorfälle zu achten, die auf zuvor nicht festgestellte Beziehungen zu nahestehenden Personen hinweisen können. Beispiele hierfür sind:

  - Geschäftsvorfälle zu ungewöhnlichen Konditionen
  - Geschäftsvorfälle, für deren Abschluss es keinen schlüssigen wirtschaftlichen Grund gibt
  - vergleichsweise hohes Geschäftsvolumen oder bedeutende Geschäftsvorfälle mit bestimmten Kunden
  - nicht gebuchte Geschäftsvorfälle, wie z.B. die unentgeltliche Nutzung oder Bereitstellung von Managementdienstleistungen.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (2)

- Im Rahmen der Abschlussprüfung führt der Abschlussprüfer Prüfungshandlungen durch, die Hinweise auf Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen geben können. Dazu gehören:
  - Einzelfallprüfungen bei ausgewählten Geschäftsvorfällen und Beständen
  - Auswertung der Protokolle von Sitzungen der Anteilseigner und der Aufsichtsgremien
  - Einsichtnahme in die buchhalterischen Aufzeichnungen über große oder ungewöhnliche Geschäftsvorfälle oder Bestände unter besonderer Beachtung von Geschäftsvorfällen, die am oder kurz vor Ende des Geschäftsjahres erfasst werden

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (3)

- Würdigung eingeholter Bank- und Rechtsanwaltsbestätigungen und von Bestätigungen Dritter über gewährte oder aufgenommene Darlehen
- Feststellung von Bürgschafts- oder anderen Haftungsverhältnissen
- Feststellungen zu Beteiligungsgeschäften, z.B. Kauf oder Verkauf von Beteiligungen an Gemeinschafts- oder anderen Unternehmen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (4)

- Wird im Rahmen der Risikobeurteilung zur Prüfungsplanung festgestellt, dass Geschäfte mit nahestehenden Personen zu nicht marktüblichen Konditionen abgewickelt werden, oder bestehen entsprechende Indizien, dann wirkt sich das auf das Fehlerrisiko im Prüffeld Steuern aus. → **Erhöhung des Fehlerrisikos auf Aussageebene**

- Es ist zu erwarten, dass die gebildeten Steuerrückstellungen zu niedrig sind

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (5)

- Bei Ordnungsmäßigkeitsprüfungen ist zusätzlich zu beachten:
  - ➢ Wird die VGA vom Steuerpflichtigen oder seinem Steuerberater erkannt, dann ist diese auch im Rahmen der Körperschaftssteuererklärung zu erklären (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), da sie das Einkommen nicht mindern darf.
  - Passiert das nicht, liegt entsprechend wieder ein sonstiger Gesetzesverstoß vor.
  - Entsprechend gelten wieder die in ISA (DE) 240 bzw. 250 dargestellten Grundsätze bzw. führt das zur Einschränkung der OGF

Teil 3 - Prüfung von Steuern

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

9.3. Prüfung latenter Steuern

9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Grundlagen (1)

- Ansprüche (der Finanzverwaltung) aus dem Steuerschuldverhältnis entstehen sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das (Einzelsteuer-)Gesetz die Leistungspflicht knüpft → §38 AO

- KSt → mit Ablauf des Kalenderjahres → § 7 Abs. 3 KStG

- GewStG → mit Ablauf des Erhebungszeitraums (Kalenderjahr) → §§14 Satz 2, 18 GewStG

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Grundlagen (2)

- Ist mit einer Steuererhebung zu rechnen, dann sind die Voraussetzungen der Rückstellungsbildung erfüllt:
  - Außenverpflichtung (+)
  - Wirtschaftliche Verursachung im abgelaufenen GJ (+)
  - Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (+)
  - Der Höhe und/oder Zeit nach ungewiss (+)
- Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten dem Grunde nach gem. § 249 Abs. 1 HGB zu bilden
- In Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages, §253 Abs. 1 Satz 2 HGB

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung KSt (1)

- Ausgangspunkt ist das Ergebnis der Steuerbilanz
- i.d.R. wird keine Steuerbilanz durch die Unternehmen erstellt
- Stattdessen Überleitungsrechnung gem. § 60 EStDV vom handelsrechtlichen Ergebnis zum Ergebnis der Steuerbilanz

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung KSt (2)

- Eine Überleitungsrechnung kann folgendes Bild haben:

Ausgangspunkt = handelsrechtliches Ergebnis	
+/-	*Differenz zwischen handels- und steuerrechtlichen Abschreibungen*
+/-	*Unterschiedliche Behandlung gewährter Zuschüsse*
+	*Korrektur apla Abschreibungen in der Handelsbilanz (weil nicht zulässig oder abweichende Wahlrechtsausübung in StB)*
+	*anschaffungsnahe HK*
+/-	*Unterschiedliche Bewertung von Rückstellungen*
+/-	*Ansatz latenter Steuern*
+ steuerpfl.	**Aufdeckung stiller Reserven bei Austritt aus der Steuerpflicht (partiell Genossenschaften)**
=	**Ergebnis der Steuerbilanz**

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung KSt (3)

- Ausgehend vom Ergebnis der Steuerbilanz kann dann das zu versteuernde Einkommen ermittelt werden.
- Ermittlungsschema → R 29 KStR
- Bei partiell steuerpflichtigen Wohnungsgenossenschaften wird sowohl die Überleitungsrechnung nach § 60 EStDV sowie die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nur für den steuerpflichtigen Geschäftskreis vorgenommen.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung KSt (4)

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens kann nach folgendem Schema erfolgen:

	Ausgangspunkt = Ergebnis der Steuerbilanz
+	*verdeckte Gewinnausschüttungen*
-	*verdeckte Einlagen*
+	*nicht abziehbare Aufwendungen (z.B. § 4 Abs. 5 EStG)*
+	*Gesamtbetrag der Zuwendungen*
+/-	*Korrekturen bei Organschaft (Gewinnabführung/Verlustübernahmen)*
=	**Summe der Einkünfte**
+/-	*Einkommen der Organgesellschaften*
=	**Gesamtbetrag der Einkünfte (= Gewinn aus Gewerbebetrieb)**
-	*Verlustabzug nach § 10d EStG*
=	**Einkommen / zu versteuerndes Einkommen**

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung KSt (5)

- Die Rückstellung ergibt sich durch Multiplikation des zu versteuernden Einkommens mit dem Steuersatz von 15 % (§23 Abs. 1 KStG)
- Geleistete Vorauszahlungen sind auf die Rückstellung anzurechnen
- Rückstellung für Solidaritätszuschlag wird extra berechnet → Bemessungsgrundlage ist die zu erwartende Körperschaftsteuerbelastung
- Soli = 5,5 % x KSt-Belastung

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung GewSt (1)

- Ausgangspunkt für die Ermittlung des der Rückstellung zu Grunde zu liegenden Gewerbeertrages ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb.
- Der Gewinn aus Gewerbebetrieb entspricht dem nach den Vorschriften des KStG und EStG ermittelten Gesamtbetrag der Einkünfte.
- Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist um die in den §§ 8 und 9 GewStG genannten Hinzurechnungen und Kürzungen zu vermehren bzw. zu mindern.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Rückstellungsermittlung GewSt (2)

Schema:

	Ausgangspunkt Gewinn aus Gewerbebetrieb = Gesamtbetrag der Einkünfte aus der KSt
+	*Hinzurechnungen nach § 8 GewStG*
-	*Kürzungen nach § 9 GewStG*
=	**maßgebender Gewerbeertrag**
-	**Verlustabzug**
=	*verbleibender Gewerbeertrag → abrunden auf volle 100 €*
-	*ggf. Freibetrag nach §11 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 GewStG*
=	*gekürzter Gewerbeertrag*
x	*3,5 % Steuermesszahl*
=	**Steuermessbetrag**
x	*Hebesatz der Gemeinde (mind. 200 %)*
=	**festzusetzende Gewerbesteuer**

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Verlustverrechnungsbeschränkungen (1)

- Sowohl KStG als auch GewStG sehen vor, dass Steuerpflichtige vorhandene Verlustvorträge nicht unbeschränkt verrechnen können.
- Die Gesetze definieren in § 10d EStG und §10a GewStG entsprechende Verlustverrechnungsbeschränkungen
- Inhaltich stimmen beide Regelungen überein, lediglich der Betrag, von dem der Verlustabzug vorzunehmen ist unterscheidet sich.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Verlustverrechnungsbeschränkungen (2)

- Beide Regelungen sehen vor, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte (KSt) bzw. der maßgebende Gewerbeertrag (GewSt) in Höhe von 1.000.000 € unbeschränkt mit Verlustvorträgen verrechnet werden dürfen.

- Von den jeweils verbleibenden Beträgen dürfen in der Folge nur noch 60 % mit vorhandenen Verlustvorträgen verrechnet werden.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Verlustverrechnungsbeschränkungen (3)

Beispiel:

Die X-eG hat für den VZ 2023 einen Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von T€ 4.500,0 ermittelt. Es bestehen Verlustvorträge aus vorangegangenen VZ in Höhe von 3.300,0 T€.

Ermitteln sie das zu versteuernde Einkommen.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Verlustverrechnungsbeschränkungen (4)

Lösung:

GdE	4.500,0 T€	
Unbeschränkte Verlustverrechnung	./.1.000,0 T€	
verbleiben	3.500,0 T€	3.500,0T€
davon 60%		2.100,0T€
weiter zu verrechnende Verluste		./.2.100,0T€
zvE		**1.400,0T€**

Es verbleibt ein Verlustvortrag von

3.300,0 T€ ./. 1.000,0 T€ ./. 2.100,0 T€ = **200,0 T€**

Risiko: Mindestbesteuerung nicht berücksichtigt

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen

- Bei Softwarebasierten Rückstellungsberechnungen sollten i.d.R. keine Probleme auftreten im Berechnungsverfahren.

- Fehlerquelle: manuelle Ermittlung

- Unsachgerechte Berücksichtigung von Verlustverrechnungs-beschränkungen führt zu **Bewertungsfehlern** bei der Rückstellung (**Aussageebene**)

Teil 3 - Prüfung von Steuern

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

9.3. Prüfung latenter Steuern

9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Gesetzliche Regelungen

- Fälle der Durchbrechung der Maßgeblichkeit können in der Handelsbilanz zum Ansatz latenter Steuern führen; § 274 HGB.
- Während **passive** Steuerlatenzen zwingend anzusetzen sind, besteht für **aktive** Steuerlatenzen ein Ansatzwahlrecht.
- Anzuwenden sind die Regelungen zwingend für mittelgroße und große Unternehmen i. S. d. § 267 Abs. 2 und 3 HGB.
- Für kleine Unternehmen i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB besteht gem. § 274a HGB eine größenabhängige Erleichterung.
- Solche Unternehmen müssen § 274 HGB nicht anwenden.

Beachte: viele (insb. kommunale) Unternehmen stellen „wie Große“ auf!

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (1)

- **Latente Steuern** resultieren aus unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz, die z. B. aus

  - steuerlichen Ansatzverboten (z. B. für Drohverlustrückstellungen) resultieren oder in anderen Fällen unterschiedlicher Wahlrechtsausübungen in HB und StB zur Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes führen.

- Da für Zwecke der Besteuerung das aus dem Steuerbilanzgewinn abzuleitende zu versteuernde Einkommen maßgeblich ist, **korrespondiert der hieraus ermittelte Steueraufwand nicht mit dem handelsbilanziellen Ergebnis.**

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (2)

- Damit dient die Abgrenzung latenter Steuern der periodengerechten Zuordnung des Steueraufwands zum handelsrechtlichen Ergebnis.

- Die gesetzlichen Regelungen hierfür finden sich in § 274 HGB, womit latente Steuern ausschließlich in der Handelsbilanz auftreten können.

- Die Regelungen gelten grundsätzlich für **alle Kapitalgesellschaften** und über § 336 Abs. 2 HGB **auch für Genossenschaften**.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (3)

- Für kleine Unternehmen i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB gilt grundsätzlich die größenabhängige Erleichterung gem. § 274a HGB.

- Ergeben sich jedoch zu erwartende Steuerbelastungen wären auch solche Unternehmen gem. § 249 Abs. 1 HGB ggfs. verpflichtet eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (4)

- Bei der Ermittlung wird auf das sogenannte „Temporary Konzept“ abgestellt, wobei es sich um ein bilanzorientiertes Konzept handelt.
- Die Darstellung der Vermögenslage steht im Vordergrund.
- Darüber hinaus ist die Berücksichtigung bestehender Verlustvorträge vorgesehen.
- Generell gilt, dass latente Steuern nur dann angesetzt werden dürfen, wenn sich die bestehenden Wertdifferenzen in späteren Geschäftsjahren abbauen und sich eine tatsächliche künftige Steuerbe- oder -entlastung ergibt.

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (5)

Aktive latente Steuern entstehen wenn:

Aktivseite: Handelsbilanzwert < Steuerbilanzwert
(z. B. zwingende apla Abschreibung in HB bei Abschreibungsverbot in StB)

Passivseite: Handelsbilanzwert > Steuerbilanzwert
(z. B. Drohverlustrückstellung in HB → Ansatzverbot in StB)

Bzw. handelsrechtliches EK < steuerliches EK

Es gilt ein Ansatzwahlrecht für aktive latente Steuern. Darüber hinaus sind bestehende Verlustvorträge zu berücksichtigen, sofern eine Verrechnung innerhalb der nächsten fünf Jahre erwartet wird.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen (6)

Passive latente Steuern entstehen wenn:

Aktivseite: Handelsbilanzwert > Steuerbilanzwert
(z. B. Gebäude-AfA in HB 1,25 % und in StB 2 %)

Passivseite: Handelsbilanzwert < Steuerbilanzwert
(z. B. der für die Abzinsung sonstiger Rückstellungen in der HB anzuwendende Zinssatz ist größer als 5,5 %)

Bzw. handelsrechtliches EK > steuerliches EK

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen EXKURS – APPA Regel



9. Ausgewählte Einzelfälle

9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen EXKURS – APPA Regel

Latenz ist	HB		StB
Aktiv	**A**ktiva	a	**A**ktiva
	Passiva	p	**P**assiva
Passiv	**A**ktiva	p	**A**ktiva
	Passiva	a	**P**assiva

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen EXKURS – APPA Regel

Latenz ist	HB	StB
Aktiv	**A**ktiva	**A**ktiva
	Passiva	**P**assiva
Passiv	**A**ktiva	**A**ktiva
	Passiva	**P**assiva

Latenz ist	HB		StB
Aktiv	**A**ktiva	<	**A**ktiva
	Passiva	>	**P**assiva
Passiv	**A**ktiva	>	**A**ktiva
	Passiva	<	**P**assiva

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.3. Prüfung latenter Steuern

Grundlagen EXKURS – APPA Regel

Latenz ist	HB		StB
Aktiv	**A**ktiva	<	**A**ktiva
	Passiva	>	**P**assiva
Passiv	**A**ktiva	>	**A**ktiva
	Passiva	<	**P**assiva

Latenz ist	HB		StB
Aktiv	**A**ktiva	a	**A**ktiva
	Passiva	p	**P**assiva
Passiv	**A**ktiva	p	**A**ktiva
	Passiva	a	**P**assiva

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Ermittlung Beispielhaft (1)

- Grundsätzlich ist eine Einzelfallbetrachtung vorzunehmen. Der Gesetzgeber lässt jedoch ausdrücklich auch eine postenbezogene Gesamtdifferenzbetrachtung zu.

Aktiva	31.12.xxxx		HB < StB	HB > StB
	HB T€	*StB T€*	*Diff.. aktiv T€*	*Diff.. passiv T€*
AV	*10.000,0*	*12.000,0*	*-2.000,0*	
UV	*3.000,0*	*3.000,0*		
RAP	*5,0*	*5,0*		
Summe	**13.005,0**	**15.005,0**	**-2.000,0**	**0,0**
Passiva	**31.12.xxxx**		**HB > StB**	**HB < StB**
	HB T€	*StB T€*	*Diff.. aktiv T€*	*Diff.. passiv T€*
EK	*5.000,0*	*7.500,0*		*2.500,0*
Rückstellungen	*1.000,0*	*500,0*	*-500,0*	
Verbindlichkeiten/RAP	*7.005,0*	*7.005,0*		
Summe	**13.005,0**	**15.005,0**	**-500,0**	**2.500,0**

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Ermittlung Beispielhaft (2)

- Im Beispiel ergäbe sich eine aktive Differenz aus der Gesamtdifferenzbetrachtung:

Anlagevermögen (aktiv)	-2.000,0 Tsd. €
Rückstellungen (aktiv)	-500,0 Tsd. €
Summe aktive Differenzen	-2.500,0 Tsd. €

- Die Summe der aktiven Differenzen entspricht dabei der Differenz im Eigenkapital (Verprobung).
- Die Ermittlung der latenten Steuern erfolgt unter Berücksichtigung der für das Geschäftsjahr maßgeblichen Steuersätze für die Körperschaftsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Gewerbesteuer.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Berücksichtigung von Verlustvorträgen (1)

- Vgl. hierzu auch IDW RH IFA 1.001: „Besonderheiten der handelsrechtlichen Bilanzierung latenter Steuern bei Wohnungsunternehmen“
- Nach § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern zu berücksichtigen.
- Der zu berücksichtigende Betrag ist der Höhe nach grundsätzlich auf die innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartende Verlustverrechnung begrenzt.
- Bei der Aktivierung latenter Steuern auf steuerliche Verlustvorträge ist ferner die sog. Mindestbesteuerung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 2 Satz 1 EStG und § 10a GewStG zu berücksichtigen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Berücksichtigung von Verlustvorträgen (2)

- Die Bilanzierung aktiver latenter Steuern hat unter Berücksichtigung des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) zu erfolgen.
- Der Ansatz latenter Steuern auf einen Aktivüberhang (nach Berücksichtigung von passiven latenten Differenzen in der Gesamtdifferenzenbetrachtung) setzt demnach **Nachweise** voraus, dass gewichtigere Gründe dafür als dagegen sprechen, dass **zukünftige positive steuerliche Einkünfte** zu erwarten sind, die zu einer Realisierung der **Steuerentlastungen** führen.
- Der Nachweis ist auf Basis einer aus der Unternehmensplanung abgeleiteten und unter Einbeziehung beabsichtigter und realisierbarer Steuerstrategien nachvollziehbaren steuerlichen Planungsrechnung zu erbringen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (1)

- Wenn latente Steuern nicht angesetzt werden kann das zwei Gründe haben:

1. Inanspruchnahme der größenabhängigen Erleichterung gem. §274a HGB → in dem Fall prüfen, ob die Inanspruchnahme rechtmäßig erfolgt ist (Kleines oder Kleinstunternehmen im Sinne von §267 Abs. 1 bzw. §267a HGB)

2. Kein Ansatz aktiver latenter Steuern aufgrund Wahlrechtsausübung gem. § 274 Abs. 1 Satz 2 HGB

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (2)

- Es sind aussagekräftige Prüfungsnachweise einzuholen, insbesondere beim Ansatz latenter Steuern auf Verlustvorträge.

- Insbesondere muss eine Steuerplanung für mindestens die nächsten fünf Jahre vorliegen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (3)

Anhang:

- Sofern Wahlrechte ausgeübt werden, ist das im Anhang anzugeben (die Inanspruchnahme der größenabhängigen Erleichterung nach § 274a HGB fällt nicht darunter)

- Anhangangaben gem. § 285 Nr. 29 und 30 HGB beachten

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (4)

§ 285 HGB Ferner sind im Anhang anzugeben

29. auf welchen Differenzen oder steuerlichen Verlustvorträgen die latenten Steuern beruhen und mit welchen Steuersätzen die Bewertung erfolgt ist

30. wenn latente Steuerschulden in der Bilanz angesetzt werden, die latenten Steuersalden am Ende des Geschäftsjahrs und die im Laufe des Geschäftsjahrs erfolgten Änderungen dieser Salden;

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.3. Prüfung latenter Steuern

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (5)

- Für die Anhangangaben nach § 285 Nr. 29 und 30 HGB gelten wiederum größenabhängige Erleichterungen:

  - Kleine Unternehmen müssen die Angaben nach §285 Nr. 29 und 30 HGB nicht machen; § 288 Abs.1 Nr. 1 HGB

  - Mittelgroße Unternehmen müssen die Angaben nach §285 Nr. 29 HGB nicht machen; §288 Abs. 2 Satz 1 HGB

Beachte: viele (insb. kommunale) Unternehmen stellen „wie Große“ auf!

Teil 3 - Prüfung von Steuern

9. Ausgewählte Einzelfälle

9.1. Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen

9.2. Prüfung von Verlustvorträgen – Steuerrückstellungen

9.3. Prüfung latenter Steuern

9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Rechtsvorschriften (1)

- Eine Organschaft im körperschaftsteuerlichen Sinne liegt vor, wenn ein rechtlich selbständiges Unternehmen **finanziell** vollständig in ein anderes gewerblich tätiges Unternehmen **eingegliedert** ist.

- Dabei verpflichtet sich die Organgesellschaft ihren jeweils entstehenden **Gewinn vollständig** an den Organträger **abzuführen**, § 14 Abs. 1 KStG.

- Zum Zweck der Einkommensermittlung beim Organträger wird das Einkommen der Organgesellschaft diesem vollständig zugerechnet.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Rechtsvorschriften (2)

- Organgesellschaft können sein:

  - Kapitalgesellschaften (GmbH und AG), die ihre Geschäftsleitung im Inland **und** ihren Sitz in einem EU-Mitgliedstaat haben, § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V. m. § 17 Abs. 1 KStG.

  - Das heißt im Umkehrschluss, dass Genossenschaften nicht Organgesellschaft werden können.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Rechtsvorschriften (3)

- Organträger können sein:
  - alle nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften oder
  - auch befreite Körperschaften, wenn die Beteiligung an der Organgesellschaft im steuerpflichtigen Bereich gehalten wird, § 14 Abs. Satz 1 Nr. 2 KStG.
  - Organträger können damit neben GmbH und AG auch (Ver-mietungs-) Genossenschaften sein.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Rechtsvorschriften (4)

- Für die Gewerbesteuer gilt:

  - Gemäß § 2 Abs.1 Satz 2 GewStG gelten Organgesellschaften i. S. d. §§ 14 bis 17 KStG gewerbesteuerlich als Betriebsstätte des Organträgers.

  - Damit ist die Organgesellschaft nicht mehr selbständig gewerbesteuerpflichtig.

  - Vielmehr ist der Organträger Schuldner der gesamten Gewerbesteuer des Organkreises.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Finanzielle Eingliederung (1)

- Voraussetzung für das Bestehen der Organschaft ist die **vollständige finanzielle Eingliederung** der Organgesellschaft in den Organträger.

- Das heißt, die Organgesellschaft verpflichtet sich, ihren **gesamten Gewinn** des jeweiligen Geschäftsjahres **vollständig** an den Organträger **abzuführen**.

- Erreicht wird das mit einem **Ergebnisabführungsvertrag**, an den hohe Formerfordernisse gestellt werden.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Finanzielle Eingliederung (2)

- Die Organschaft hat dann Bestand, wenn die finanzielle Eingliederung von Beginn eines Geschäftsjahres an ununterbrochen und unmittelbar (Mehrheit der Stimmrechte) für das gesamte Geschäftsjahr bestanden hat.

- Der **Ergebnisabführungsvertrag (EAV)** muss für die Dauer von **mindestens fünf Jahre** abgeschlossen werden.

- Eine vorzeitige Beendigung führt dazu, dass der Vertrag steuerlich von Anfang ungültig wäre, es sei denn, er wurde aus wichtigem Grund vorzeitig aufgelöst.

- Der Vertrag wird mit Eintragung in das Handelsregister der Organgesellschaft wirksam.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Finanzielle Eingliederung (3)

- Für den Fall, dass die Organgesellschaft keine AG ist, ist weitere Voraussetzung, dass die Gewinnabführung den in **§ 301 AktG** genannten Betrag nicht übersteigt, bzw. eine Verlustübernahme gem. **§ 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (dynamischer Verweis)** vereinbart wird.

§ 301 AktG – Höchstbetrag der Gewinnabführung
Jahresüberschuss vor Gewinnabführung
./. Einstellung in gesetzliche Rücklagen
./. Verlustvorträge (auch vororganschaftliche Verluste)
./. Ausschüttungsgesperrte Beträge
= Höchstbetrag der Gewinnabführung

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Finanzielle Eingliederung (4)

- Abschließende Voraussetzung ist die **tatsächliche Durchführung** des Ergebnisabführungsvertrages.
- Das heißt, dass lediglich die Bilanzierung gegenseitiger Forderungen und Verbindlichkeiten nicht ausreicht, der Gewinn muss tatsächlich abgeführt bzw. der Verlust auch tatsächlich übernommen werden.
- Zur Fälligkeit von Forderungen und Verbindlichkeiten bestehen keine verbindlichen Regelungen.
- Aus Vorsichtsgründen ist es jedoch ratsam, die Verpflichtungen bis spätestens 12 Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres erfüllt zu haben. Die Abwicklung erfolgt i. d. R. durch Zahlung.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (1)

- Formfehler im Vertrag (z.B. Nichtnennung § 301 AktG, fehlender dynamischer Verweis auf § 302 AktG)
- „Stehenlassen“ vororganschaftlicher Verluste in der Handelsbilanz
- Rücklagenbildung in der Organgesellschaft
- Nicht durchgeführter EAV (z.B. tatsächliche Zahlung)

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (2)

Formfehler im Vertrag (z.B. Nichtnennung § 301 AktG, fehlender dynamischer Verweis auf § 302 AktG):

- § 17 KStG regelt, dass abweichend vom § 14 KStG auch GmbH Organgesellschaft sein dürfen
- § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG regelt als weitere Voraussetzung für die ertragsteuerliche Organschaft:

  „Weitere Voraussetzung ist, dass

  1. eine Gewinnabführung den in § 301 des Aktiengesetzes genannten Betrag nicht überschreitet und
  2. eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 des Aktiengesetzes in seiner jeweils gültigen Fassung **vereinbart wird**.“

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (3)

Formfehler im Vertrag (z.B. Nichtnennung § 301 AktG, fehlender dynamischer Verweis auf § 302 AktG):

- Vgl. hierzu auch BFH vom 10.05.2017 I R 93/15 (dynamischer Verweis)
- Ist Organgesellschaft eine GmbH, dann ist die Anwendung der Regelungen des AktG mit Verweis auf § 14 KStG im EAV zwingend zu vereinbaren
- Fehlt es an einer entsprechenden Regelung, dann ist die ertragsteuerliche Organschaft nicht zustande gekommen
- Achtung: zivilrechtlich ist der Vertrag jedoch wirksam

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (4)

„Stehenlassen“ vororganschaftlicher Verluste in der Handelsbilanz:

- Vororganschaftliche Verluste sind Verlustvorträge in der Organgesellschaft, die ihren Ursprung in vororganschaftlicher Zeit haben
- § 301 AktG regelt den Höchstbetrag der Gewinnabführung
- Wird trotz bestehender handelsbilanzieller Verlustvorträge der ungekürzte Gewinn an den Organträger abgeführt, dann gilt der EAV als nicht wirksam durchgeführt.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (5)

„Stehenlassen“ vororganschaftlicher Verluste in der Handelsbilanz:

- Folge:

  - Erfolgt der Verstoß innerhalb von fünf Jahren ab Wirksamkeit des EAV, dann entfällt die Organschaft rückwirkend von Anfang an.

  - Die Organgesellschaft wird wieder zu einem selbständigen Steuersubjekt

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (6)

Rücklagenbildung in der Organgesellschaft:

- Die Bildung von Rücklagen ist eigentlich nicht vorgesehen, da die Organgesellschaft sich verpflichtet ihren gesamten Gewinn an den Organträger abzuführen.

- Gem. §14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG dürfen mit Zustimmung der Gesellschafterversammlung Rücklagen gebildet werden, sofern das wirtschaftlich begründet ist.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (7)

Rücklagenbildung in der Organgesellschaft:

- Die Erlaubnis zur Rücklagenbildung ist im EAV zu vereinbaren.
- D. h. es ist zwingend ein **Beschluss der Gesellschafter-versammlung** zur Rücklagenbildung erforderlich.
- Die wirtschaftliche Begründung muss aus dem Beschluss hervorgehen (z.B. geplante Investitionen)
- Fehlt das, kann das einen Verstoß gegen den EAV und seine tatsächliche Durchführung darstellen.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (8)

Nicht durchgeführter EAV:

- Lediglich das Einbuchen gegenseitiger Forderungen und Verbindlichkeiten steht der tatsächlichen Durchführung des EAV entgegen.

- Tatsächlich durchgeführt ist der EAV **durch Zahlung**

- Neben der Zahlung besteht die Möglichkeit der **Aufrechnung**

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Typische Probleme bei EAV, die zum Verlust der ertragsteuerlichen Organschaft führen (9)

Nicht durchgeführter EAV:

- Im Falle der Aufrechnung muss diese zur Anspruchserfüllung dienen und damit der tatsächlichen Zahlung gleich stehen.

  (BFH, Beschluss vom 26. April 2016, I B 77/15)

- Dabei sind die Vorschriften (insbesondere Formvorschriften) der

  §§ 387 BGB ff beachtet werden.

- Aufrechnungslage muss bestehen und die Aufrechnung muss erklärt werden.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Anspruchsentstehung – phasengleiche Vereinnahmung

- Grundsatz bei Kapitalgesellschaften: Anspruch des Gesellschafters auf Beteiligungserträge entsteht erst mit Gewinnverwendungsbeschluss der Tochter
- Ausnahme:
  - Übereinstimmendes Geschäftsjahr von Mutter und Tochter
  - Mutter zu 100 % beteiligt
  - Feststellung und Gewinnverwendungsbeschluss der Tochter vor Beendigung der Jahresabschlussprüfung der Mutter

Folge: phasengleiche Vereinnahmung

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (1)

Thema EAV ist immer sensibles Thema einhergehend mit hohem Haftungspotential → daher immer den zuständigen WP mit einbeziehen, wenn Indizien für Risiken vorliegen!!

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (2)

- Risiko aus Sicht der Prüfung besteht insbesondere darin, dass die ertragsteuerliche Organschaft aufgrund von Formfehlern im EAV oder dessen nicht sachgerechter Durchführung innerhalb der Mindestlaufzeit von 5 Jahren rückwirkend vernichtet werden kann.
- Als Folge stellt die Organgesellschaft wieder ein selbständiges Steuersubjekt dar.
- Nutzung der Verlustvorträge des Organträgers nicht mehr möglich.
- Entsprechend können sich im Rahmen der Risikobeurteilung Risiken auf Abschlusseben ergeben.

9. Ausgewählte Einzelfälle
9.4. Ertragsteuerliche Organschaft

Zu beachten im Rahmen von Abschluss- und Ordnungsmäßigkeitsprüfungen (3)

- Auf Aussageebene können sich Risiken insbesondere hinsichtlich der Ertragsrealisierung bzw. der Einbuchung der Verlustübernahme ergeben.

- Darüber hinaus können sich Risiken daraus ergeben, dass ein Verstoß gegen §301 AktG vorliegt (Höchstbetrag der Gewinnabführung).

- Weiterhin ist zu prüfen, ob der EAV (im besten Fall durch Zahlung) tatsächlich durchgeführt wird.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit und viel Glück beim Test

Kontakt
Simon Kudermann
E-Mail: simon.kudermann@vdwbayern.de
Tel.: 089 / 29 00 20 - 200