

Gewerbsteuer-Rückstellungen bei Personengesellschaften

Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung, Sonder- und Ergänzungsbereich sowie gewerbsteuerlicher Gewinn

Prof. Dr. Gernot Brähler*

Die Berechnung von Gewerbesteuer-Rückstellungen bei Personengesellschaften ist ein echter „Dauerbrenner“ und stellt viele Prüflinge in der schriftlichen StB-Prüfung am zweiten Tag (Ertragsteuerrecht) bzw. am dritten Tag (Buchführung und Bilanzwesen) vor Herausforderungen. Denn während eine Personengesellschaft für Zwecke der Einkommensteuer transparent behandelt wird, stellt sie für Zwecke der Gewerbesteuer ein eigenes Besteuerungssubjekt dar. Zudem ist eine Personengesellschaft aufgrund der transparenten Behandlung verpflichtet, ihren Gewinn den einzelnen Mitunternehmern i. R. einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung zuzuweisen, wobei evtl. Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigen sind. Hieraus ergeben sich regelmäßig komplexe Berechnungszusammenhänge, die jedoch mithilfe eines grundlegenden Schemas, das Sie zwingend beherrschen müssen, gut in den Griff zu bekommen sind. Die nachfolgende Fallstudie wird Ihnen dabei helfen, sich grundlegend und systematisch auf mögliche Prüfungsaufgaben in diesem Bereich vorzubereiten.

I. Grundlagen zur Besteuerung von Personengesellschaften

Personengesellschaften (PersGes) werden in Deutschland für Zwecke der ESt grundsätzlich nach dem **Transparenzprinzip** besteuert, d. h. einkommensteuerpflichtig ist nicht die PersGes selbst, sondern die einzelnen Gesellschafter mit ihrem jeweiligen Gewinnanteil (vgl. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**).

BEISPIEL 1 Die Max & Moritz OHG besteht aus den beiden Gesellschaftern Max und Moritz mit einer Beteiligung von jeweils 50 %. Die OHG erzielt einen Gewinn i. H. von 100.000 €.

Die Max & Moritz OHG unterliegt selbst nicht der ESt, sondern vielmehr ihre **Gesellschafter Max und Moritz** müssen ihren jeweiligen Gewinnanteil i. H. von 50.000 € in ihrer ESt-Erklärung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG** versteuern.

Die **Zuordnung der Gewinnanteile auf die Gesellschafter der PersGes** erfolgt i. R. einer gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung gem. **§ 179 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO**.

Da nach dem Transparenzprinzip die Gewinnanteile der Gesellschafter besteuert werden, kann deren Verwendung in Form von Privatentnahmen kein steuerpflichtiger Tatbestand sein. **Privatentnahmen sind daher steuerlich unbeachtlich.**

BEISPIEL 1A Fortsetzung von Beispiel 1: Max tätigt

- keine Privatentnahmen;
- Privatentnahmen i. H. von 40.000 €;
- Privatentnahmen i. H. von 90.000 €.

Die **Höhe der Privatentnahmen von Max wirkt sich auf einen zu versteuernden Gewinnanteil nicht aus**; somit kann auch ein **Unterlassen** von Privatentnahmen die Versteuerung seines Gewinnanteils von 50.000 € nicht verhindern.

Zwar wird das Kapitalkonto von Max um die jeweilige Privatentnahme reduziert; bei der Gewinnermittlung nach **§ 4 Abs. 1 Satz 1 EStG** werden die Privatentnahmen allerdings wieder hinzugerechnet, so dass sie auch i. R. des Betriebsvermögensvergleichs erfolgsneutral sind. Dies ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass **Privatentnahmen nicht über die GuV verbucht** werden und somit ohnehin keine Gewinnauswirkungen haben können.

Die nachfolgende **Abb. 1** fasst die Besteuerung von Personunternehmen (d. h. Einzelunternehmen und PersGes) zusammen:

Abb. 1: Besteuerung von Einzelunternehmen und PersGes (transparente Einheiten)		
	Besteuerung der Gesellschaft	Besteuerung des Gesellschafters
Zeitpunkt der Gewinnentstehung	PersGes ist kein Steuersubjekt bei der ESt (Transparenzprinzip)	Besteuerung der Gesellschafter nach ihrem Gewinnanteil (Steuertarif = max. 42 % bzw. 45 %)
Zeitpunkt der Gewinnverwendung	---	Privatentnahmen sind steuerlich unbeachtlich

* freiberuflicher Steuerberater in München und Dozent in den Bereichen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Bilanz, Umwandlungssteuerrecht und Internationales Steuerrecht für Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH, Köln. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.

Verschaffen Sie sich zur Klarstellung nun mithilfe von **Abb. 2** einen Überblick über das **Intransparenzprinzip/Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften** (KapGes), das keinesfalls mit der Besteuerung von Personunternehmen verwechselt bzw. vermischt werden darf:

Abb. 2: Besteuerung von KapGes (intransparente Einheiten)		
	Besteuerung der Gesellschaft	Besteuerung des Gesellschafters
Zeitpunkt der Gewinnentstehung	KapGes ist eigenständiges Steuersubjekt (KSt 15 %, GewSt 14 %, SolZ 0,825 %) (Intransparenzprinzip)	Keine Besteuerung, weil Minderheitsaktionäre keine Ausschüttung verlangen können
Zeitpunkt der Gewinnverwendung	---	Gewinnausschüttung/ Dividende begünstigt: ▶ Abgeltungsteuer (25 %) ▶ Teileinkünfteverfahren ▶ KapGes: § 8b KStG

Aus dem Intransparenzprinzip könnte sich bei sehr hohen Gewinnen ein Vorteil ergeben. Denn während KapGes ihre erzielten Gewinne mit lediglich (15 % KSt, 14 % GewSt [bei Hebesatz von 400 %] und SolZ i. H. von 5,5 % auf die 15 % = 0,825 %, d. h. in der Summe) 29,825 % besteuern können, liegt die Besteuerung bei PersGes bei bis zu 42 % bzw. 45 %. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber die Vorschriften des **§ 34a EStG (Thesaurierungsbegünstigung)** und **§ 1a KStG (Optionsmodell)** eingeführt, wodurch (sehr reiche) PersGes auch in den Genuss einer Thesaurierungsbegünstigung kommen können.

Im Widerspruch zum einkommensteuerlichen Transparenzprinzip, nach dem PersGes für Zwecke des EStG nicht als Steuersubjekt anerkannt werden, stellt eine PersGes für Zwecke der GewSt hingegen ein **eigenes Steuersubjekt** dar (**§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG**).

In einer **Sonderbilanz** einer PersGes werden des Weiteren Wirtschaftsgüter erfasst, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen und von diesem entgeltlich oder unentgeltlich an die PersGes zur Nutzung überlassen werden. Auch wenn diese Wirtschaftsgüter weiterhin nur dem Gesellschafter gehören, müssen sie dennoch für den Gesellschafter in seiner Sonderbilanz bei der PersGes bilanziert werden.

BEISPIEL 2 ▶ Moritz vermietet 2023 ein Grundstück an die Max & Moritz OHG.

Die **Max & Moritz OHG** muss das Grundstück in einer **Sonderbilanz für Max** bilanzieren, auch wenn die Erträge und Aufwendungen ausschließlich Moritz zugeordnet werden.

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 31.12.2023 (erstellt von der Max & Moritz OHG)		Passiva
Grundstück	xxx	Kapital Moritz	xxx
Gebäude	xxx		
	xxx		xxx

Beachte: Das Ergebnis der **Sonderbilanz Moritz** betrifft nur Moritz, wird ihm aber **von der OHG zugewiesen!**

In einer **Ergänzungsbilanz** werden stille Reserven für einen einzelnen Gesellschafter ausgewiesen, die auch nur diesen Gesellschafter betreffen. Beim Kauf eines Mitunternehmeranteils werden in einer positiven Ergänzungsbilanz die anteilig erworbenen stillen Reserven des erwerbenden Gesellschafters ausgewiesen, die bei diesem zu Mehr-Abschreibungen bzw. niedrigeren Veräußerungsgewinnen führen.

BEISPIEL 3 ▶ **Gesellschafterwechsel C für B:** Aus der A und B OHG möchte B ausscheiden; gleichzeitig möchte C diesen Anteil übernehmen. Die stillen Reserven befinden sich ausschließlich im Firmenwert i. H. von 600.000 €. Der Wert des Mitunternehmeranteils von C beträgt daher 400.000 € (Berechnung entweder Kapitalkonto 100.000 € + 50 % der stillen Reserven i. H. von 600.000 € = 400.000 € oder Wert der Aktiva 800.000 € ./ . Wert der Passiva 0 € = 800.000 € / 2 = 400.000 €). A ist zu dem Gesellschafterwechsel nur bereit, wenn C das Kapitalkonto des B in der Gesamthandsbilanz fortführt.

Aktiva	A und B OHG		Passiva
Anlagevermögen	200.000 €	Kapitalkonto A	100.000 €
(Firmenwert)	600.000 €)	Kapitalkonto B	100.000 €
	200.000 €		200.000 €

B erzielt hier einen Veräußerungsgewinn i. S. des **§ 16 Abs. 1 EStG** i. H. von **300.000 €** (= 400.000 € ./ . 100.000 €), d. h. in Höhe seiner anteiligen stillen Reserven (= 50 % des Firmenwerts).

Aktiva	A und C OHG		Passiva
Anlagevermögen	200.000 €	Kapitalkonto A	100.000 €
(Firmenwert)	600.000 €)	Kapitalkonto C	100.000 €
	200.000 €		200.000 €

Zusätzlich erstellt die A und C OHG eine **positive Ergänzungsbilanz** für C:

Aktiva	Positive Ergänzungsbilanz C		Passiva
Firmenwert (= 50 % stR)	300.000 €	Mehrkapital C	300.000 €
	300.000 €		300.000 €

Für C hat dies nun den Vorteil, dass er über die positive Ergänzungsbilanz den **Firmenwert** gem. **§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG** auf 15 Jahre abschreiben kann.

Beachte: Das Ergebnis der **Ergänzungsbilanz C** betrifft nur den C, wird ihm aber **von der OHG zugewiesen!**

BEISPIEL 4 ▶ **Gesellschaftereintritt des C in die A und B OHG:** C möchte gleichberechtigt in die A und B OHG eintreten (d. h. A und B bleiben weiterhin Gesellschafter der OHG). Die stillen Reserven befinden sich ausschließlich im Firmenwert i. H. von 600.000 €.

Aktiva	A und B OHG		Passiva
Anlagevermögen	200.000 €	Kapitalkonto A	100.000 €
(Firmenwert)	600.000 €)	Kapitalkonto B	100.000 €
	200.000 €		200.000 €

Fraglich ist zunächst, welchen Betrag C in das Gesamthandsvermögen der OHG einzahlen muss, um anschließend zu $\frac{1}{3}$ (= gleich-

berechtigt) an der OHG beteiligt zu sein. **A** bringt einen Wert von **400.000 €** (= 100.000 € + 50 % stille Reserven bzw. 800.000 € / 2) ein. **B** bringt gleichermaßen einen Wert von **400.000 €** ein. Um gleichberechtigt an der A, B und C OHG beteiligt zu sein, muss **C** somit **400.000 €** einzahlen.

Aktiva	A, B und C OHG		Passiva
Anlagevermögen	200.000 €	Kapitalkonto A	200.000 €
Bank	400.000 €	Kapitalkonto B	200.000 €
		Kapitalkonto C	200.000 €
	600.000 €		600.000 €

C hat 400.000 € in die Gesamthandsbilanz der A, B und C OHG eingelegt, aber in der **Gesamthandsbilanz nur ein Kapitalkonto i. H. von 200.000 €** erhalten. Daher stellt die A, B und C OHG seine tatsächlichen Anschaffungskosten in einer **positiven Ergänzungsbilanz für C** dar, was für C den Vorteil hat, dass er den Firmenwert gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auf 15 Jahre abschreiben kann.

Die A, B und C OHG erstellt **zusätzlich** eine **positive Ergänzungsbilanz für C**:

Aktiva	Positive Ergänzungsbilanz C		Passiva
Firmenwert (= 33,33 % stR)	200.000 €	Mehrkapital C	200.000 €
	200.000 €		200.000 €

Da C nun $\frac{1}{3}$ des Firmenwerts i. H. von 200.000 € von A und B erworben hat, erzielen diese beiden Gesellschafter jeweils einen Veräußerungsgewinn i. H. von $\frac{1}{6}$ der stillen Reserven, d. h. jeweils 100.000 €. Dies ist auch daran zu erkennen, dass sich das Kapitalkonto von A und von B i. H. von 100.000 € vor dem Gesellschaftereintritt nunmehr auf 200.000 € erhöht hat.

Dieser Veräußerungsgewinn von 100.000 € wäre nun eigentlich voll steuerpflichtig. Allerdings setzen **A und B** nach dem Eintritt des C ihr unternehmerisches Engagement unverändert fort. Daher müssen sie nach **§ 24 UmwStG** den Veräußerungsgewinn von 100.000 € nicht sofort versteuern, sondern dürfen diesen in einer **negativen Ergänzungsbilanz** über die Laufzeit des veräußerten Wirtschaftsguts strecken (**Wahlrecht**). In der Summe bilden beide negative Ergänzungsbilanzen das Spiegelbild zur positiven Ergänzungsbilanz des C.

Die A, B und C OHG erstellt **zusätzlich** eine **negative Ergänzungsbilanz für A**:

Aktiva	Negative Ergänzungsbilanz A		Passiva
Minderkapital A	100.000 €	Firmenwert (= 16,67 % stR)	100.000 €
	100.000 €		100.000 €

Die A, B und C OHG erstellt **zusätzlich** eine **negative Ergänzungsbilanz für B**:

Aktiva	Negative Ergänzungsbilanz B		Passiva
Minderkapital B	100.000 €	Firmenwert (= 16,67 % stR)	100.000 €
	100.000 €		100.000 €

MERKE

Sonder- und Ergänzungsbilanzen

- ▶ gibt es **ausschließlich im Steuerrecht**, nicht aber im Handelsrecht.
- ▶ **betreffen nur einen Gesellschafter**, und nur dieser trägt die steuerlichen Ergebnisse dieser Bilanzen; trotzdem werden ihm diese Ergebnisse **von seiner OHG zugewiesen**.

II. Schema zur Ermittlung der Gewerbesteuer-Rückstellung/-Erstattung von Personengesellschaften

1. Darstellung des Schemas

Bei der Ermittlung der GewSt-Rückstellung/-Erstattung von PersGes empfiehlt sich die konsequente Einhaltung des nachfolgenden Schemas aus fünf Schritten:

Abb. 3: Schema zur Ermittlung der GewSt-Rückstellung/-Erstattung für PersGes	
1. Schritt	Ermittlung des Jahresergebnisses lt. HB
2. Schritt	Ermittlung des Jahresergebnisses lt. StB bzw. Überleitungsrechnung
3. Schritt	Berechnung des steuerlichen Gesamtgewinns der OHG (mit außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen für einkommensteuerliche Zwecke) unter Berücksichtigung der (innerbilanziellen) Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen
4. Schritt	Berechnung der Gewerbeertrags und der GewSt-Rückstellung
5. Schritt	Innerbilanzielle Verbuchung der GewSt-Rückstellung bzw. -Forderung

Von zentraler Bedeutung ist es dabei, **zwischen diesen vier Schritten genau zu unterscheiden**:

- ▶ **Schritte 1, 2 und 5 sowie die Erstellung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen** sind **innerbilanziell** vorzunehmen. Damit finden tatsächliche Buchungen i. R. der Handelsbilanz, Steuerbilanz bzw. beiden Bilanzen statt.
- ▶ **Schritt 3**, d. h. hier nur der Teil der Berechnung des steuerlichen Gesamtgewinns der OHG ohne Berücksichtigung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen, sowie **Schritt 4** dienen dagegen lediglich der Ermittlung des für einkommensteuerliche Zwecke gesondert und einheitlich festzustellenden Betrags (Schritt 3) bzw. der GewSt-Schuld (Schritt 4). Sie erfolgen daher **außerbilanziell**, so dass insoweit keine tatsächlichen Buchungen stattfinden, sondern lediglich eine steuerliche Nebenrechnung.

Besonders wichtig ist es in diesem Zusammenhang darüber hinaus, sich die **Unterschiede zwischen der Berechnung der GewSt-Rückstellung bei PersGes und bei KapGes** klarzumachen (s. S. 568, **Abb. 4 und Abb. 5**). Die Gegenüberstellung der beiden Schemata zeigt deutlich auf, dass das Schema bei **PersGes** mit fünf Schritten einen zusätzlichen Schritt gegenüber dem Schema bei KapGes mit nur vier Schritten aufweist, nämlich den Bereich der **Sonder- und Ergänzungsbilanzen**.

Abb. 4: Schema für PersGes (Zusammenhang HB-Gewinn / StB-Gewinn / gesondert und einheitlich festzustellender Gewinn/Gewerbeertrag nach GewStG)

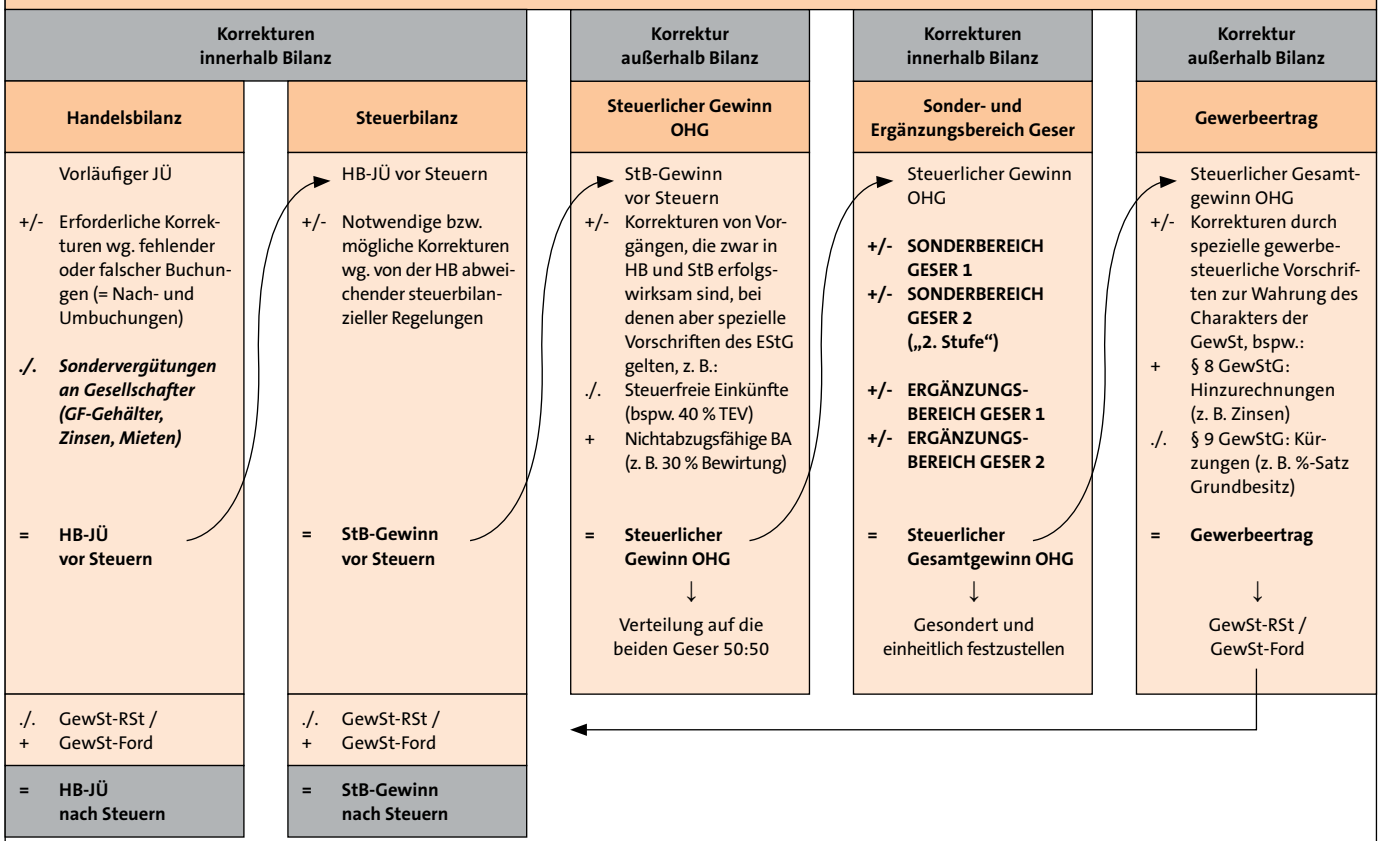
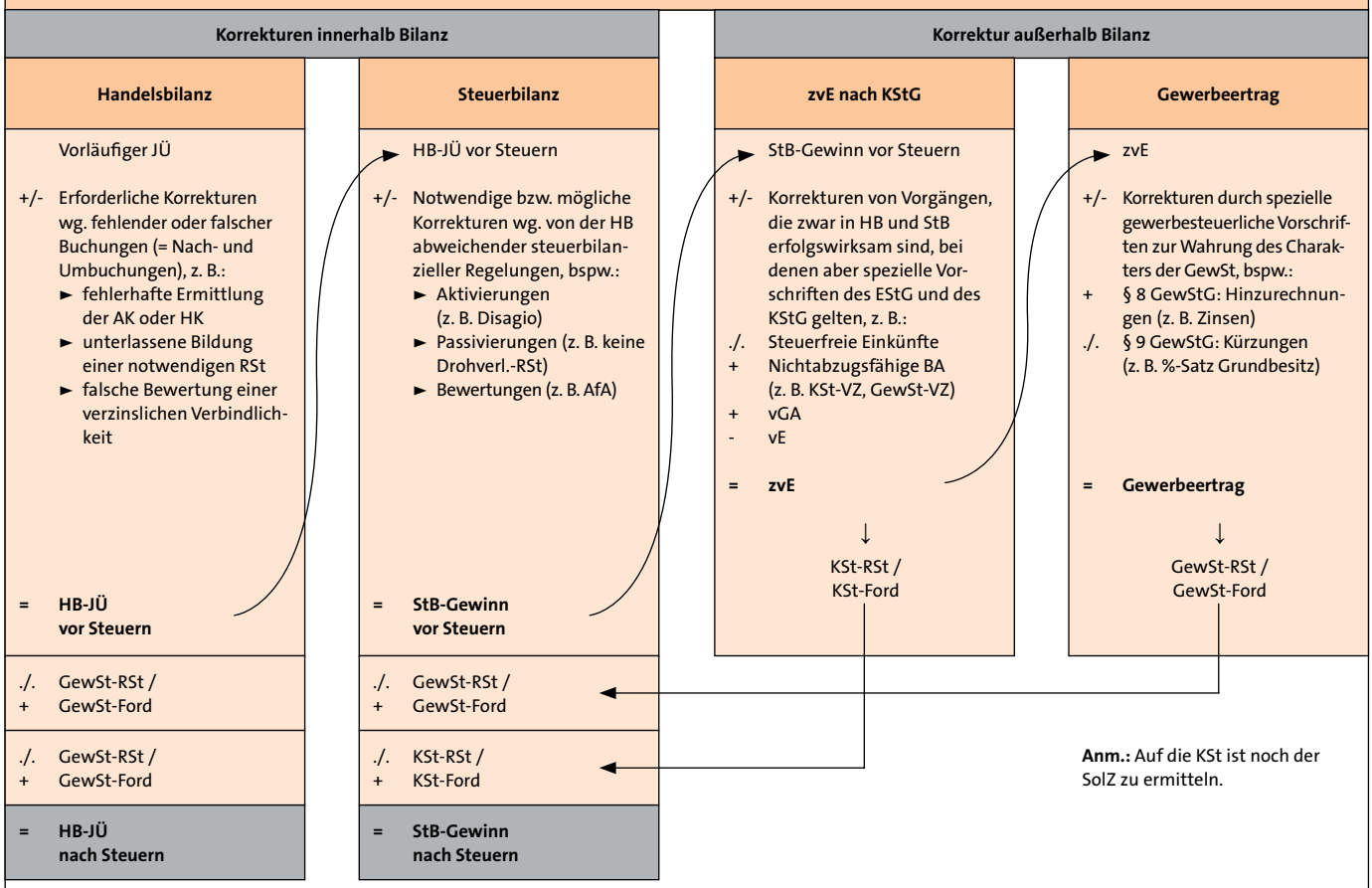


Abb. 5: Schema für KapGes (Zusammenhang HB-Gewinn / StB-Gewinn / zvE nach KStG/ Gewerbeertrag nach GewStG)



MERKE

Hieraus folgt, dass eine **KapGes niemals**

- ▶ **eine Sonderbilanz für ihre Gesellschafter erstellen kann**, da diese durch die Vermietung von in ihrem Eigentum stehenden Wirtschaftsgütern an die KapGes üblicherweise keinen gewerblichen Zweck verfolgen.
- ▶ **eine Ergänzungsbilanz für ihre Gesellschafter erstellen kann**, da die Gesellschafter einer KapGes keine anteiligen Wirtschaftsgüter i. S. eines asset deals erwerben, sondern lediglich abstrakte Rechte, wie Stimmrechte und Dividendenbezugsrechte i. S. eines share deals.

2. Schritt-für-Schritt-Erläuterung des Schemas

Im Folgenden werden die einzelnen Schritte des Schemas mithilfe von Übungsfällen veranschaulicht:

FALL 1 ▶ **Einführungsfall:** Der in München wohnende Max und Moritz aus Hamburg unterhalten ein Restaurant in Ingolstadt (Hebesatz 400%) in der Rechtsform der OHG (Max & Moritz OHG). Die OHG erzielt einen Gewinn im Jahr 2024 i. H. von 100.000 €.

Nach § 179 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO wird der Gewinn i. H. von 100.000 € vom FA Ingolstadt gesondert und einheitlich festgestellt. Es ergeben sich die folgenden Feststellungsbescheide des FA Ingolstadt:

- ▶ **Gewinnfeststellungsbescheid vom FA Ingolstadt** = steuerlicher Gewinn der PersGes i. H. von 100.000 €, aufgeteilt auf Max (50.000 €) und Moritz (50.000 €);
- ▶ **GewSt-Messbescheid vom FA Ingolstadt** = 100.000 € ./.. Freibetrag i. H. von 24.500 € = 75.500 € x GewSt-Messzahl 3,5 % = 2.642,50 € (= GewSt-Messbetrag).

Der GewSt-Messbescheid wird an die Stadt Ingolstadt versendet, die darauf ihren Hebesatz von 400 % anwendet, d. h. $2.642,50 € \times 400 \% = 10.570 €$ ($3,5 \% \times 400 \% = 14 \%$).

Hieraus ergibt sich die **GewSt-Rückstellung** auf Ebene der OHG i. H. von 10.570 €. Diese ist aufwandswirksam in der HB und in der StB der OHG einzubuchen:

Buchungssatz „Alle Bereiche“:

GewSt-Aufwand 10.570 € an GewSt-Rückstellung 10.570 €

Gewinnauswirkung HB + StB: ./.. 10.570 €

Aufgabe: Ändert dies das gesondert und einheitlich festzustellende Ergebnis? Wie hoch ist letztlich die GewSt-Belastung für Max und Moritz?

LÖSUNG ▶ Gemäß § 4 Abs. 5b EStG ist die GewSt eine nichtabzugsfähige BA, so dass sie **außerbilanziell wieder hinzuzuaddieren** ist. Nach dem obigen Schema **ändert sich daher an dem gesondert und einheitlich festzustellenden Ergebnis nichts**, so dass Max und Moritz weiterhin einen Gewinnanteil von jeweils 50.000 € zugewiesen bekommen.

Die Gesellschafter Max und Moritz können sich 2.642,50 € (= GewSt-Messbetrag) $\times 4 = 10.570 €$ auf ihre **persönliche ESt-Schuld anrechnen** lassen, d. h. sie zahlen jeweils 5.285 € weniger ESt. Auf diese Weise liegt die GewSt-Belastung im Ergebnis nicht nur bei 0 €, son-

dern es erfolgt sogar eine Überkompensation der GewSt. Denn Max und Moritz sparen jeweils den SolZ auf die ESt i. H. der angerechneten GewSt, d. h. $14.000 € \times 5,5 \% = 770 €$.

FALL 2 ▶ **Grundlagen zu den Sondervergütungen:** Max aus München und Moritz aus Hamburg erzielen erneut einen Gewinn aus dem Restaurant in Ingolstadt von 100.000 €. Um sich den Aufwand der Erstellung der GewSt-Erklärung zu sparen, vereinbaren Max und Moritz Geschäftsführerverträge¹ i. H. von jährlich 50.000 € pro Person.

Aufgabe: Kann der gesondert und einheitlich festgestellte Gewinn in der Betriebsstättengemeinde hier tatsächlich durch Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter reduziert werden?

LÖSUNG ▶ Der Gewinn der OHG in der HB und in der StB wird auf 0 € reduziert.

Buchungssatz „Alle Bereiche“:

Personal-Aufwand 100.000 € an Verbindlichkeit/ 100.000 €
Bank

Gewinnauswirkung HB + StB: ./.. 100.000 €

Die Gemeinde Ingolstadt würde durch diesen „Trick“ also nun keine GewSt-Einnahmen mehr verzeichnen. Allerdings bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG, dass ein Gesellschafter einer PersGes **ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen kann**. Es handelt sich um sog. **Sondervergütungen**.

Die Sondervergütungen stellen aber nicht nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar, sondern haben darüber hinaus noch die Besonderheit, dass sie **von der PersGes selbst den jeweiligen Gesellschaftern zugewiesen werden müssen**, d. h. der Gesellschafter weist sich die Sondervergütungen nicht selbst zu. Denn die GewSt soll dort entstehen, wo sie verursacht wird und wo dann auch z. B. Straßen durch den Gewerbebetrieb beschädigt und wieder repariert werden müssen (hier in Ingolstadt), und nicht dort, wo die Gesellschafter wohnen (also hier nicht in München und nicht in Hamburg).

Gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage in Ingolstadt müssen daher 100.000 € bleiben, d. h. auch der gesondert und einheitlich festgestellte Gewinn in Ingolstadt muss weiterhin 100.000 € betragen. Dies wird durch eine **zweistufige Gewinnermittlung für PersGes** erreicht:

- ▶ **1. Stufe:** Sämtliche Vergütungen für Geschäftsführung, Zinsen und Miete, die an Gesellschafter der PersGes gezahlt werden, stellen auf Ebene der PersGes in der HB und in der StB voll abzugsfähige BA dar.
- ▶ **2. Stufe:** Außerbilanziell werden die Sondervergütungen wieder hinzugerechnet, so dass sie den gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn der OHG – und damit auch die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage – nicht mindern können. Die Sondervergütungen werden zwar **individuell dem Gesellschafter zugerechnet, der sie auch erwirtschaftet hat, aber trotzdem muss die Zuweisung durch die OHG selbst erfolgen**.

FALL 3 ▶ **Sondervergütungen:** Die Max & Moritz OHG erzielt in Ingolstadt einen Gewinn i. H. von 100.000 €.

¹ Beachte: Während für Einzelunternehmer Insichgeschäfte gem. § 181 BGB unzulässig sind, haben die Mitunternehmer einer PersGes zivilrechtlich die Möglichkeit, Verträge mit der eigenen PersGes abzuschließen, d. h. hier sind Geschäftsführerverträge, Mietverträge, Darlehensverträge mit seiner eigenen PersGes zivilrechtlich zulässig!

Hauptgeschäftsführer ist Max aus München. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 40.000 €; diese Vergütung wurde von der OHG noch nicht verbucht. Nebengeschäftsführer ist Moritz aus Hamburg. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 15.000 €; auch diese Vergütung wurde von der OHG noch nicht verbucht.

Aufgabe: Stellen Sie die zweistufige Gewinnermittlung für die Max & Moritz OHG dar!

LÖSUNG

Stufe 1:

Alle Geschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden normal als **BA** verbucht (in HB und StB):

Personal-Aufwand	40.000 €	an	Verbindlichkeit	40.000 €
Max			Max	

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 40.000 €

Gewinn lt. HB + StB = 60.000 €

Personal-Aufwand	15.000 €	an	Verbindlichkeit	15.000 €
Moritz			Moritz	

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 15.000 €

Gewinn lt. HB + StB = 45.000 €

Davon entfallen auf

- ▶ Max: 22.500 €;
- ▶ Moritz: 22.500 €.

Stufe 2:

Berechnung der Sondervergütungen:

- ▶ Sondervergütung Max = 40.000 €;
- ▶ Sondervergütung Moritz = 15.000 €.

Die Sondervergütungen werden dem Gewinn der PersGes wieder hinzugerechnet:

Max erzielt 22.500 € (s. o.) +	
Sonderbereich Max 40.000 € =	62.500 €
Moritz erzielt 22.500 € (s. o.) +	
Sondervergütung Moritz 15.000 € =	+ 37.500 €
Gewinn der PersGes	100.000 €

→ **GewSt in Ingolstadt:** 100.000 € ./ 24.500 € = 75.500 € x 0,035 x 400 % = 10.570 €; Anrechenbarkeit i. H. von jeweils 50 % (!) auf Max und Moritz gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG, d. h. die **GewSt-Anrechnung** richtet sich nach der Höhe der Beteiligung, unabhängig von den Sondervergütungen.

FALL 4 ▶ **Sonder-BA:** Die Max & Moritz OHG erzielt in Ingolstadt wiederum einen Gewinn i. H. von 100.000 €.

Geschäftsführer ist Max (München). Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 40.000 €; diese Vergütung wurde von der OHG noch nicht verbucht. Max hat als Geschäftsführer Fahrtkosten i. H. von 1.000 € privat getragen (hat also keine Fahrtkosten-Erstattung von der PersGes erhalten).

Moritz erzielt keinerlei Sondervergütungen.

Die Umsatzsteuer soll aus Vereinfachungsgründen nicht betrachtet werden.

Aufgabe: Stellen Sie die zweistufige Gewinnermittlung für die Max & Moritz OHG dar!

LÖSUNG

Stufe 1:

Buchung auf Ebene der OHG als BA (in HB und StB):

Personal-Aufwand	40.000 €	an	Verbindlichkeit	40.000 €
Max			Max	

Ansonsten erfolgt **keine** Verbuchung auf Ebene der Gesamthand-bilanz der OHG!

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 40.000 €

Gewinn lt. HB + StB = 60.000 €

Davon entfallen auf

- ▶ Max: 30.000 €;
- ▶ Moritz: 30.000 €.

Stufe 2:

Buchung im Sonderkreis von Max:

Privatentnahme	40.000 €	an	Erlöse Geschäfts-	
			führung	40.000 €
Fahrtkosten	1.000 €	an	Privateinlage	1.000 €

→ **Sonderbereich Max** = Gewinn + 39.000 €

Die Sonderbereiche werden dem Gewinn der PersGes wieder hinzugerechnet:

Max erzielt 30.000 € (s. o.) +	
Sonderbereich Max 39.000 € =	69.000 €
Moritz erzielt 30.000 € (s. o.)	+ 30.000 €
Gewinn der PersGes	99.000 €

Gewinn OHG lt. HB und StB	60.000 €	(verteilt auf Max und Moritz)
Sonderbereich Max	+ 39.000 €	
Sonderbereich Moritz	+ 0 €	
Steuerpflichtiger Gewinn der OHG	99.000 €	

Davon entfallen auf

- ▶ Max: 30.000 € + 39.000 € = 69.000 €;
- ▶ Moritz: 30.000 € + 0 € = 30.000 €.

→ **GewSt in Ingolstadt:** 99.000 € ./ 24.500 € = 74.500 € x 0,035 x 400 % = 10.430 €; Anrechenbarkeit i. H. von jeweils 50 % (!) auf Max und Moritz gem. § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG. Hier **profitiert Moritz** gewerbesteuerlich indirekt von den Fahrtkosten von Max!

MERKE

Sonder-BA müssen **von der PersGes dem empfangenden Gesellschafter zugewiesen** werden. Der Gesellschafter darf sich diese daher nicht selbst zuweisen!
Begründung: Die Sonder-BA mindern die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage auf Ebene der OHG, d. h. auf Ebene der Betriebsstätten-Gemeinde.

FALL 5 ▶ **Sonderbilanz:** Die Max & Moritz OHG erzielt in Ingolstadt im Jahr 2024 einen Gewinn i. H. von 100.000 €.

Geschäftsführer ist Max aus München. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 25.000 €; diese Vergütung wurde noch nicht verbucht. Max hat als Geschäftsführer Fahrtkosten i. H. von 4.000 € privat getragen.

Der in Hamburg lebende Moritz hat ein Grundstück an die Max & Moritz OHG vermietet. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 20.000 € jährlich; diese Vergütung wurde auch noch nicht verbucht. Moritz hat das Grundstück für 150.000 € am 1.1.2023 angeschafft; davon entfallen auf den Grund und Boden 50.000 € und auf das Gebäude 100.000 €.

Aufgabe: Berechnen Sie den Jahresüberschuss nach HB und StB, ermitteln Sie den gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn, berechnen Sie die GewSt und erläutern Sie, wie die GewSt auf Ebene der Gesellschafter berücksichtigt werden kann.

LÖSUNG

Buchung auf Ebene der OHG als BA (in HB und StB):

Aufwand	25.000 €	an	Verbindlichkeiten	25.000 €
Vergütung Max				

Gewinnauswirkung HB + StB: ./.. 25.000 €

Aufwand Miete	20.000 €	an	Verbindlichkeiten	20.000 €
Moritz				

Gewinnauswirkung HB + StB: ./.. 20.000 €

Gewinn lt. HB + StB = 55.000 € (davon Max und Moritz je 27.500 €)

Problem: Die Bemessungsgrundlage der GewSt in Ingolstadt wurde durch die Geschäftsführervergütung und die Mietzahlung reduziert!

Lösung: Zweistufige Gewinnermittlung bei PersGes.

2. Stufe: Sonderbereich Max (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Max)

Sondervergütung Geschäftsführergehalt	25.000 €
Fahrtkosten	./.. 4.000 €
Gewinn Sonderbereich Max	21.000 €

Buchung im Sonderbereich von Max:

Privatentnahme	25.000 €	an	Erlöse Geschäftsführung	25.000 €
Fahrtkosten	4.000 €	an	Privateinlage	4.000 €

→ **Sonderbereich Max = Gewinn + 21.000 €**

2. Stufe: Sonderbereich Moritz (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Moritz)

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 1.1.2024 (erstellt durch die OHG)		Passiva
GruBo	50.000 €	Kapital Moritz	150.000 €
Gebäude	100.000 €		
	150.000 €		150.000 €

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG = 3 % = 3.000 € AfA

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 31.12.2024 (erstellt durch die OHG)		Passiva
GruBo	50.000 €	Kapital Moritz	147.000 €
Gebäude	97.000 €		
	147.000 €		147.000 €

Sondervergütung Miete	20.000 €
AfA	./.. 3.000 €
Gewinn Sonderbereich Moritz	17.000 €

Buchung im Sonderbereich von Moritz:

GruBo	50.000 €	an	Privateinlage	150.000 €
Gebäude	100.000 €			
Privatentnahme	20.000 €	an	Mieterlöse	20.000 €
AfA	3.000 €	an	Gebäude	3.000 €

→ **Sonderbereich Moritz = Gewinn + 17.000 €**

Gewinn OHG lt. HB und StB	55.000 €	(verteilt auf Max und Moritz)
---------------------------	----------	-------------------------------

Sonderbereich Max	+ 21.000 €
-------------------	------------

Sonderbereich Moritz	+ 17.000 €
----------------------	------------

Steuerpflichtiger Gewinn der OHG 93.000 €

Davon entfallen auf

- ▶ **Max:** 27.500 € + 21.000 € = 48.500 €;
- ▶ **Moritz:** 27.500 € + 17.000 € = 44.500 €.

→ Die gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beträgt somit 93.000 €, d. h. es werden nicht nur die außerbilanziellen Hinzurechnungen und Kürzungen, sondern auch die Sonderbereiche der Gesellschafter mitberücksichtigt; **GewSt in Ingolstadt:** 93.000 € ./.. 24.500 € = 68.500 € x 0,035 x 400 % = 9.590 €. Gemäß § 35 EStG erfolgt eine Anrechnung auf die ESt von Max und Moritz i. H. von jeweils 50 % von 9.590 €, d. h. 4.795 €.

FALL 5A

Fortführung von Fall 5: Moritz veräußert das Grundstück bereits ein Jahr später am 31.12.2024 an einen fremden Dritten für 210.000 €; davon entfallen 70.000 € auf den Grund und Boden und 140.000 € auf das Gebäude. Die Überweisung des Geldbetrags findet ebenfalls am 31.12.2024 auf ein privates Bankkonto von Moritz statt.

Dies soll aus Vereinfachungsgründen der einzige Geschäftsvorfall auf Ebene der Max & Moritz OHG des gesamten Jahres 2024 sein.

Die AfA 2024 des Gebäudes beträgt erneut 3.000 €, so dass sich ein Restbuchwert des Gebäudes von 94.000 € ergibt.

Aufgabe: Ist der Sachverhalt nun anders zu beurteilen?

LÖSUNG

2. Stufe: Sonderbereich Moritz (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Moritz)

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 31.12.2024 (erstellt durch die OHG)		Passiva
GruBo	50.000 €	Kapital Moritz	144.000 €
Gebäude	94.000 €		
	144.000 €		144.000 €

Moritz erzielt im Sonderbereich einen voll steuerpflichtigen **gewerblichen Veräußerungsgewinn** (unabhängig von der zehnjährigen Haltefrist des § 23 Abs. 1 EStG, da diese nur im Privatvermögen gilt). Für ihn gilt die Reinvermögenszugangstheorie, d. h. jeder Veräußerungsgewinn im Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen ist voll steuerpflichtig.

Veräußerungsgewinn Max	210.000 €
AfA	./ 3.000 €
Restbuchwerte	./ 144.000 €
Gewinn Sonderbereich Moritz	63.000 €

Buchung im Sonderbereich von Moritz:

AfA	3.000 €	an	Gebäude	3.000 €
Forderung	210.000 €	an	Erlöse	210.000 €
Privatentnahme	210.000 €	an	Forderung	210.000 €
Aufwand Abgang AV	144.000 €	an	GruBo Gebäude	50.000 € 94.000 €

→ **Sonderbereich Moritz = Gewinn + 63.000 €**

Gewinn OHG lt. HB und StB	0 €	(verteilt auf Max und Moritz)
Sonderbereich Max	+ 0 €	
Sonderbereich Moritz	+ 63.000 €	
Steuerpflichtiger Gewinn der OHG	63.000 €	

Davon entfallen auf

- ▶ **Max:** 0 € + 0 € = 0 €;
- ▶ **Moritz:** 0 € + 63.000 € = 63.000 €.

→ Obwohl der Veräußerungsgewinn ausschließlich im Sonderbereich von Moritz entsteht und auch nur von diesem versteuert werden muss, beträgt die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage der OHG trotzdem + 63.000 €! **GewSt in Ingolstadt:** 63.000 € ./ 24.500 € = 38.500 € x 0,035 x 400 % = 5.390 €. Gemäß § 35 EStG erfolgt eine Anrechnung auf die ESt von Max und Moritz i. H. von jeweils 50 % von 5.390 €, d. h. 2.695 €.

FALL 6 ▶ **Komplettes Schema:** Die Max & Moritz OHG erzielt in Ingolstadt im Jahr 2024 einen Gewinn i. H. von 100.000 € lt. HB und StB.

Die OHG zahlt GewSt-VZ i. H. von 5.000 €; diese Zahlung wurde noch nicht verbucht.

Zudem hat sie Bewirtungsaufwendungen i. H. von 3.000 € netto getragen; eine Verbuchung wurde noch nicht vorgenommen.

Weiterhin hat die OHG Zinsaufwendungen i. H. von 300.000 € getragen und korrekt als BA in HB und StB verbucht.

Geschäftsführer ist Max (Wohnort München). Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 30.000 €; diese Vergütung wurde noch nicht verbucht. Max hat als Geschäftsführer Fahrtkosten i. H. von 3.000 € privat getragen.

Moritz (Wohnort Hamburg) hat ein Grundstück an die Max & Moritz OHG vermietet. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 40.000 € jährlich; diese Vergütung wurde auch noch nicht verbucht. Moritz hat das Grundstück für 300.000 € am 1.1.2023 angeschafft; davon entfallen auf den Grund und Boden 100.000 € und auf das Gebäude 200.000 €.

Aufgabe: Berechnen Sie den Jahresüberschuss nach HB und StB, ermitteln Sie den gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn, berechnen Sie die GewSt und erläutern Sie, wie die GewSt auf Ebene der Gesellschafter berücksichtigt werden kann.

LÖSUNG ▶

Buchungskreis „Alle Bereiche“:

GewSt-Aufwand	5.000 €	an	Verbindlichkeiten	5.000 €
---------------	---------	----	-------------------	---------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 5.000 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5b EStG): + 5.000 €

Buchungskreis „Alle Bereiche“:

Bewirtungsaufwand	3.000 €	an	Verbindlichkeiten	3.000 €
-------------------	---------	----	-------------------	---------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 3.000 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG): + 900 €

Die **Zinsaufwendungen** wurden zutreffend als BA verbucht (kein § 4h EStG, kein § 4 Abs. 4a EStG). Es erfolgt eine Hinzurechnung außerhalb der Bilanz für Zwecke der GewSt gem. **§ 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 EStG:** ¼ von (300.000 € ./ 200.000 €) = + 25.000 €.

Beachte: Eine weitere Hinzurechnung der **Mietaufwendungen an Moritz** erfolgt hingegen **nicht**, da diese durch die Hinzurechnung der Sondervergütung an Moritz den Gewinn der OHG nicht gemindert hat.

Aufwand Vergütung Max	30.000 €	an	Verbindlichkeiten	30.000 €
-----------------------	----------	----	-------------------	----------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 30.000 €

Aufwand Miete Moritz	40.000 €	an	Verbindlichkeiten	40.000 €
----------------------	----------	----	-------------------	----------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 40.000 €

1. Schritt: Ermittlung des Jahresergebnisses lt. Handelsbilanz
Gewinn lt. HB der OHG = 22.000 € (= 100.000 € ./ 5.000 € ./ 3.000 € ./ 30.000 € ./ 40.000 €)

2. Schritt: Ermittlung des Jahresergebnisses lt. Steuerbilanz
Gewinn lt. StB der OHG = 22.000 € (keine Abweichungen zwischen HB und StB)

3. Schritt: Berechnung des steuerlichen Gesamtgewinns der OHG unter Berücksichtigung der Sonderbilanzen

3.1: Berechnung des steuerlichen Gewinns der OHG

Gewinn OHG lt. StB	22.000 €
GewSt-VZ (§ 4 Abs. 5b EStG)	+ 5.000 €
30 % Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	+ 900 €
Steuerpflichtiger Gewinn der OHG	27.900 €

Davon entfallen auf Max und Moritz je 50 %: jeweils 13.950 €.

3.2: Berechnung der Sonderbereiche i. R. der zweistufigen Gewinnermittlung der OHG

2. Stufe: Sonderbereich Max (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Max)

Sondervergütung Geschäftsführergehalt	30.000 €
Fahrtkosten	./ 3.000 €
Gewinn Sonderbereich Max	27.000 €

Buchungen in Sonderbilanz und Sonder-GuV Max:

Privatentnahme	30.000 €	an	Erlöse Geschäftsführung	30.000 €
Pkw-Aufwendungen	3.000 €	an	Privateinlage	3.000 €

Aktiva	Sonderbilanz Max 31.12.2024 (erstellt von der OHG)		Passiva
	Kapital Max	0 €	
	GEWINN Sonder-GuV	+ 27.000 €	
	Saldo Privatkonto	./-. 27.000 €	

Betriebsvermögen 31.12.2024	0 €
Betriebsvermögen 1.1.2024	0 €
Privatentnahmen	+ 30.000 €
Privateinlagen	./-. 3.000 €
Gewinn 2024 Sonderbereich Max	27.000 €

Aufwendungen	Sonder-GuV Max 2024 (erstellt von der OHG)		Erträge
Pkw-Aufwendungen	3.000 €	Erlöse Geschäftsführung	30.000 €
GEWINN	27.000 €		
	30.000 €		30.000 €

2. Stufe: Sonderbereich Moritz (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Moritz)

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 1.1.2024 (erstellt von der OHG)		Passiva
GruBo	100.000 €	Kapital Moritz	300.000 €
Gebäude	200.000 €		
	300.000 €		300.000 €

§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG = 3 % = 6.000 € AfA

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 31.12.2024 (erstellt von der OHG)		Passiva
GruBo	100.000 €	Kapital Moritz	294.000 €
Gebäude	194.000 €		
	294.000 €		294.000 €

Buchung im Sonderbereich von Moritz:

GruBo	100.000 €	an	Privateinlage	300.000 €
Gebäude	200.000 €			
Privatentnahme	40.000 €	an	Mieterlöse	40.000 €
AfA	6.000 €	an	Gebäude	6.000 €

→ **Sonderbereich Moritz = Gewinn + 34.000 €**

Aktiva	Sonderbilanz Moritz 31.12.2024 (erstellt von der OHG)		Passiva
GruBo	100.000 €	Kapital Moritz 1.1.2023	0 €
Gebäude	194.000 €	+ GEWINN Sonder-GuV	+ 34.000 €
		+ Saldo Privatkonto	+ 260.000 €
		= Kapital 31.12.2024	294.000 €
	294.000 €		294.000 €

Betriebsvermögen 31.12.2024	294.000 €
Betriebsvermögen 1.1.2024	0 €
Privatentnahmen	+ 40.000 €
Privateinlagen	./-. 300.000 €
Gewinn 2024 Sonderbereich Moritz	34.000 €

Aufwendungen	Sonder-GuV Moritz 2024 (erstellt von der OHG)		Erträge
AfA Gebäude	6.000 €	Erlöse Geschäftsführung	40.000 €
GEWINN	34.000 €		
	40.000 €		40.000 €

Gewinn OHG lt. StB	27.900 €	(verteilt auf Max und Moritz)
Sonderbereich Max	+ 27.000 €	
Sonderbereich Moritz	+ 34.000 €	
Steuerpflichtiger Gewinn der OHG	88.900 €	(gesondert und einheitlich festgestellt)

Davon entfallen auf

- **Max:** 13.950 € + 27.000 € = 40.950 €;
- **Moritz:** 13.950 € + 34.000 € = 47.950 €.

4. Schritt: Berechnung der Gewerbeertrags und der GewSt-Rückstellung

Ausgangspunkt für die Berechnung der GewSt =	88.900 €
§ 8 GewStG	+ 25.000 €
§ 9 GewStG	./-. 0 €
Gewerbsteuerliche BMG	113.900 €
Abrunden (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG) hier nicht erforderlich	113.900 €
113.900 € ./-. 24.500 € = 89.400 € x 0,035 x 400 % =	12.516 €
GewSt-VZ	./-. 5.000 €
GewSt-RSt	7.516 €

Anrechnung auf Ebene von Max und Moritz i. H. von 12.516 €, jeweils 50 % auf die ESt gem. § 35 EStG, d. h. 6.258 €.

5. Schritt: Innerbilanzielle Verbuchung der GewSt-Rückstellung bzw. -Forderung

GewSt-Aufwand	7.516 €	an	GewSt-RSt	7.516 €
---------------	---------	----	-----------	---------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./-. 7.516 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5b EStG): + 7.516 €

→ **Endgültiger Gewinn HB + StB OHG:** 22.000 € ./-. 7.516 € = **14.484 €**

III. Mini-Klausur

Die nachfolgende Mini-Klausur bringt die zahlreichen zu beachtenden Prüfungsschritte in einen größeren Zusammenhang. Überprüfen Sie jetzt Ihr Wissen. Die Bearbeitungszeit beträgt ca. 60 Minuten.

SACHVERHALT ▶ Die in Düsseldorf (GewSt-Hebesatz 440 %) ansässige Boys OHG besteht aus den beiden Gesellschaftern Billy Butcher (BB) und Carlo Campbell (CC) mit einer jeweils 50 %igen Beteiligung.

Zum 31.12.2023 hat die Boys OHG die folgende zutreffende **HB und StB** aufgestellt:

Aktiva	Boys OHG 31.12.2023		Passiva
Anlagevermögen	500.000 €	Kapitalkonto BB	300.000 €
Umlaufvermögen	100.000 €	Kapitalkonto CC	300.000 €
(Firmenwert	1.000.000 €)		
	600.000 €		600.000 €

Die stillen Reserven der Boys OHG befinden sich ausschließlich im Firmenwert i. H. von 1.000.000 €.

Um sich einer anderen sehr erfolgreichen Geschäftsidee widmen zu können, veräußert der 25 Jahre alte CC zum 31.12.2023 seinen Mitunternehmeranteil an der Boys OHG an Marvin Milk (MM) zum Verkehrswert von 800.000 € (= Kapitalkonto i. H. von 300.000 € zzgl. 50 % der stillen Reserven von 1.000.000 € oder [Wert der Aktiva 1.600.000 € ./ . Wert der Passiva 0 €] / 2 Gesellschafter). BB ist mit dem Gesellschafterwechsel nur unter der Voraussetzung einverstanden, dass MM das Kapitalkonto von CC in der Gesamthandsbilanz der OHG fortführt.

Die Boys OHG erzielt im Jahr 2024 lt. HB und StB einen Gewinn i. H. von 300.000 €.

Folgende Sachverhalte sind noch zu würdigen:

- ▶ Aus einem im Jahr 2024 abgeschlossenen schwebenden Geschäft ergibt sich im Jahr 2025 ein drohender Verlust der Boys OHG i. H. von 50.000 €. Dieser Sachverhalt wurde noch nicht verbucht.
- ▶ Die Boys OHG zahlt im Jahr 2024 GewSt-VZ i. H. von 30.000 €; diese Zahlung wurde noch nicht verbucht.
- ▶ Die Boys OHG hat im Jahr 2024 Bewirtungsaufwendungen i. H. von 10.000 € netto getragen; eine Verbuchung wurde noch nicht vorgenommen.
- ▶ Die Boys OHG hat im Jahr 2024 Zinsaufwendungen i. H. von 330.000 € getragen und korrekt als BA in der HB und in der StB verbucht.
- ▶ Geschäftsführer der Boys OHG ist BB. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 60.000 €; diese Vergütung wurde noch nicht verbucht. BB hat als Geschäftsführer einen Laptop erworben i. H. von 4.000 € und die Kosten hierfür privat getragen.
- ▶ MM hat ein Grundstück an die Boys OHG vermietet. Er erhält hierfür eine Vergütung i. H. von 50.000 € jährlich; diese Vergütung wurde noch nicht verbucht. MM hat das Grundstück für 400.000 € am 1.1.2024 angeschafft; davon entfallen auf den Grund und Boden 150.000 € und auf das Gebäude 250.000 €.

AUFGABENSTELLUNG ▶ Berechnen Sie den Jahresüberschuss nach HB und StB der Boys OHG für das Jahr 2024, ermitteln Sie den gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn, berechnen Sie die GewSt und erläutern Sie, wie die GewSt auf Ebene der Gesellschafter BB und MM berücksichtigt werden kann.

Auf die Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.

LÖSUNG ▶ Die **Gesellschafter der Boys OHG, BB und MM**, erzielen gem. **§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i. V. mit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG** Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

BB und MM zeigen Mitunternehmerinitiative (H 15.8 Abs. 1 Mitunternehmerinitiative EStH) und tragen Mitunternehmerrisiko (H 15.8 Abs. 1 Mitunternehmerrisiko EStH):

- ▶ **Mitunternehmerinitiative** bedeutet vor allem die Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.
- ▶ **Mitunternehmerrisiko** trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist.

Einkünfte der Gesellschafter der Boys OHG sind der **Gewinn** (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG), der nach **§ 5 Abs. 1 EStG, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i. V. mit §§ 238 ff. HGB** zu ermitteln ist.

Dieser Gewinn ist i. R. einer **zweistufigen Gewinnermittlung** gem. **§§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO** einheitlich und gesondert festzustellen.

Zunächst ist der **Gesellschafterwechsel MM für CC** zu würdigen:

CC erzielt im **Jahr 2023** einen gewerblichen Veräußerungsgewinn i. S. des **§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG**, da er seinen Mitunternehmeranteil i. S. des **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG** an MM veräußert. Seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. von 800.000 € ./ . 300.000 € = **500.000 €** entsprechen seinen anteiligen stillen Reserven (= 50 % des Firmenwerts).

Da CC das 55. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, ist der Veräußerungsgewinn weder durch den Freibetrag nach **§ 16 Abs. 4 EStG** noch durch den reduzierten Durchschnittssteuersatz nach **§ 34 Abs. 3 EStG** begünstigt. Es verbleibt lediglich die Fünftelregelung des **§ 34 Abs. 1 EStG**.

Der Veräußerungsgewinn von CC ist **nicht gewerbesteuerpflichtig** (**R 7.1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GewStR**).

Auf Ebene der Boys OHG wird entsprechend der **Vereinbarung** lediglich das **Kapitalkonto von CC durch das Kapitalkonto von MM** ersetzt.

Aktiva	Boys OHG 1.1.2024		Passiva
Anlagevermögen	500.000 €	Kapitalkonto BB	300.000 €
Umlaufvermögen	100.000 €	Kapitalkonto MM	300.000 €
	600.000 €		600.000 €

Da die **Anschaffungskosten** von **MM** i. H. von **800.000 €** nicht in der Gesamthandsbilanz der Boys OHG zum Ausdruck gebracht werden, ist steuerlich für ihn **von der Boys OHG** gem. **§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG** eine **positive Ergänzungsbilanz** zu erstellen.

Aktiva	Positive Ergänzungsbilanz MM 1.1.2024		Passiva
Firmenwert (= 50 % stR)	500.000 €	Mehrkapital MM	500.000 €
	500.000 €		500.000 €

Konsolidiert ergibt sich somit für MM ein Kapitalkonto aus der Gesamthandsbilanz i. H. von 300.000 € zzgl. Kapitalkonto aus der positiven Ergänzungsbilanz i. H. von 500.000 €, d. h. in der Summe

i. H. von 800.000 €, was seinen Anschaffungskosten von 800.000 € entspricht.

1. Schritt: Ermittlung des Jahresergebnisses 2024 der Boys OHG lt. Handelsbilanz

Behandlung des drohenden Verlusts

In der HB ist zwingend eine Drohverlust-Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 Alternative 2 HGB i. H. von 50.000 € zu bilden. Hingegen ist der Ansatz einer Drohverlust-Rückstellung in der StB unzulässig (§ 5 Abs. 4a EStG).

Buchungskreis „Nur Handelsrecht“:

Aufwand	50.000 €	an	Drohverlust-RSt	50.000 €
			Drohverlust-RSt	

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 50.000 €

Gewinnauswirkung StB: +/- 0 €

Behandlung der GewSt-Vorauszahlung

Buchungskreis „Alle Bereiche“:

GewSt-Aufwand	30.000 €	an	Verbindlichkeiten	30.000 €
---------------	----------	----	-------------------	----------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 30.000 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5b EStG): + 30.000 €

Behandlung der Bewirtungsaufwendungen

Buchungskreis „Alle Bereiche“:

Bewirtungsaufwand	10.000 €	an	Verbindlichkeiten	10.000 €
-------------------	----------	----	-------------------	----------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 10.000 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG): + 3.000 €

Behandlung der Zinsaufwendungen

Die Zinsaufwendungen wurden zutreffend als BA i. S. des § 4 Abs. 4 EStG verbucht (kein § 4h EStG, kein § 4 Abs. 4a EStG). Es erfolgt eine Hinzurechnung außerhalb der Bilanz für Zwecke der GewSt gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 EStG: ¼ von (330.000 € ./ 200.000 €) = + 32.500 €.

Behandlung der Sondervergütung BB

Auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung ist die Sondervergütung eine BA i. S. des § 4 Abs. 4 EStG auf Ebene der HB und StB der Boys OHG.

Aufwand	60.000 €	an	Verbindlichkeiten	60.000 €
			Gehalt BB	

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 60.000 €

Behandlung der Sondervergütung MM

Auf der 1. Stufe der Gewinnermittlung ist die Sondervergütung eine BA i. S. des § 4 Abs. 4 EStG auf Ebene der HB und StB der Boys OHG.

Aufwand Miete	50.000 €	an	Verbindlichkeiten	50.000 €
			MM	

Gewinnauswirkung HB + StB: ./ 50.000 €

Gewinn lt. HB der OHG = 100.000 € (= 300.000 € ./ 50.000 € ./ 30.000 € ./ 10.000 € ./ 60.000 € ./ 50.000 €)

2. Schritt: Ermittlung des Jahresergebnisses 2024 der Boys OHG lt. Steuerbilanz

Gewinn lt. StB der OHG = 150.000 € (100.000 Gewinn lt. HB der OHG + 50.000 € Drohverlust-RSt)

3. Schritt: Berechnung des steuerlichen Gesamtgewinns der OHG unter Berücksichtigung der Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen

3.1: Berechnung des steuerlichen Gewinns der OHG

Gewinn OHG lt. StB	150.000 €
GewSt-VZ (§ 4 Abs. 5b EStG)	+ 30.000 €
30 % Bewirtungsaufwendungen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	+ 3.000 €
Steuerpflichtiger Gewinn der OHG	183.000 €

Davon entfallen auf BB und MM je 50 %: jeweils 91.500 €.

3.2: Berechnung der Sonderbereiche i. R. der zweistufigen Gewinnermittlung der OHG

2. Stufe: Sonderbereich BB (= Sonderbilanz/Sonder-GuV Max)

Sondervergütung Geschäftsführergehalt	60.000 €
Kosten Laptop	./ 4.000 €
Gewinn Sonderbereich BB	56.000 €

Den Laptop kann BB sofort im Jahr der Anschaffung als Betriebsausgabe ansetzen (BMF-Schreiben v. 22.2.2022 - IV C 3 - S 2190/21/10002 :025, BStBl 2022 I S. 187 NWB HAAA-04946, Beck StE 1 § 7/4).

Buchungen in Sonderbilanz und Sonder-GuV BB:

Privatentnahme	60.000 €	an	Erlöse Geschäftsführung	60.000 €
Bürobedarf	4.000 €	an	Privateinlage	4.000 €

Aktiva	Sonderbilanz BB 31.12.2024 (erstellt von der Boys OHG)	Passiva
	Kapital BB	0 €
	GEWINN Sonder-GuV	+ 56.000 €
	Saldo Privatkonto	./ 56.000 €

Betriebsvermögen 31.12.2024	0 €
Betriebsvermögen 1.1.2024	0 €
Privatentnahmen	+ 60.000 €
Privateinlagen	./ 4.000 €
Gewinn 2024 Sonderbilanz BB	56.000 €

Aufwendungen	Sonder-GuV BB 2024 (erstellt von der Boys OHG)	Erträge
Bürobedarf	4.000 €	Erlöse Geschäftsführung
GEWINN	56.000 €	
	60.000 €	60.000 €

2. Stufe: Sonderbereich MM (= Sonderbilanz/Sonder-GuV MM)

Aktiva	Sonderbilanz MM 1.1.2024 (erstellt von der Boys OHG)	Passiva
GruBo	150.000 €	Kapital MM
Gebäude	250.000 €	
	400.000 €	400.000 €

Der Grund und Boden sowie das Gebäude sind in die Sonderbilanz des MM gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 Halbsatz 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. a EStG mit den AK einzulegen. Die AfA beträgt gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 3 % von 250.000 € = 7.500 €.

Buchung im Sonderbereich von MM:

GruBo	150.000 €	an	Privateinlage	400.000 €
Gebäude	250.000 €			
Privatentnahme	50.000 €	an	Mieterlöse	50.000 €
AfA	7.500 €	an	Gebäude	7.500 €

→ **Sonderbereich MM = Gewinn + 42.500 €**

Aktiva	Sonderbilanz MM 31.12.2024 (erstellt von der Boys OHG)		Passiva
GruBo	150.000 €	Kapital MM 1.1.2024	0 €
Gebäude	242.500 €	+ GEWINN Sonder-GuV	+ 42.500 €
		+ Saldo Privatkonto	+ 350.000 €
		= Kapital 31.12.2024	392.500 €
	392.500 €		392.500 €

Betriebsvermögen 31.12.2024	392.500 €
Betriebsvermögen 1.1.2024	0 €
Privatentnahmen	+ 50.000 €
Privateinlagen	./-. 400.000 €
Gewinn 2024 Sonderbilanz MM	42.500 €

Aufwendungen	Sonder-GuV MM 2024 (erstellt von der Boys OHG)		Erträge
AfA Gebäude	7.500 €	Erlöse Vermietung	50.000 €
GEWINN	42.500 €		
	50.000 €		50.000 €

Zusätzlich ist noch die **Abschreibung des Firmenwerts** in der **positiven Ergänzungsbilanz** von MM gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG i. H. von 1/15 zu berücksichtigen. Die Berechnung und Zuweisung erfolgt erneut auf Ebene der Boys OHG für den betroffenen Gesellschafter MM: 500.000 € / 15 Jahre = 33.333 €.

Buchungen in Ergänzungsbilanz und Ergänzungs-GuV MM:

AfA-Firmenwert	33.333 €	an	Firmenwert	33.333 €
----------------	----------	----	------------	----------

Aktiva	Positive Ergänzungsbilanz MM 31.12.2024 (erstellt von der Boys OHG)		Passiva
Firmenwert	500.000 €	Mehrkapital MM	466.667 €
	Abzgl. AfA 2024 ./-. 33.333 €		
	466.667 €		
	466.667 €		466.667 €

Betriebsvermögen 31.12.2024	466.667 €
Betriebsvermögen 1.1.2024	./-. 500.000 €
Privatentnahmen	+ 0 €
Privateinlagen	./-. 0 €
Verlust 2024 Ergänzungsbilanz MM	33.333 €

Aufwendungen	Ergänzungs-GuV MM 2024 (erstellt von der Boys OHG)		Erträge
AfA Firmenwert	33.333 €	VERLUST	33.333 €
	33.333 €		33.333 €

Gewinn Boys OHG lt. StB	183.000 €	(verteilt auf BB und MM)
Sonderbereich BB	+ 56.000 €	
Sonderbereich MM	+ 42.500 €	
Ergänzungsbereich MM	./-. 33.333 €	
Steuerpflichtiger Gewinn der Boys OHG	248.167 €	(gesondert und einheitlich festgestellt)

Davon entfallen auf

- ▶ **BB:** 91.500 € + 56.000 € +/- 0 € = 147.500 €;
- ▶ **MM:** 91.500 € + 42.500 € ./-. 33.333 € = 100.667 €.

4. Schritt: Berechnung der Gewerbeertrags und der GewSt-Rückstellung

Ausgangspunkt für die Berechnung der GewSt =	248.167 €
§ 8 GewStG	+ 32.500 €
§ 9 GewStG	./-. 0 €
Gewerbsteuerliche BMG	280.667 €
Abrunden (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG)	280.600 €

280.600 € ./-. 24.500 € = 256.100 € x 0,035 x 440 % =	39.439 €
GewSt-VZ	./-. 30.000 €
GewSt-RSt	9.439 €

Anrechnung auf Ebene von BB und MM i. H. von 39.439 €, jeweils 50 % auf die Est gem. § 35 EStG, d. h. 19.720 €.

5. Schritt: Innerbilanzielle Verbuchung der GewSt-Rückstellung bzw. -forderung

GewSt-Aufwand	9.439 €	an	GewSt-RSt	9.439 €
---------------	---------	----	-----------	---------

Gewinnauswirkung HB + StB: ./-. 9.439 €

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz (§ 4 Abs. 5b EStG): + 9.439 €

- ▶ **Endgültiger Gewinn lt. HB 2024 der Boys OHG:** 100.000 € ./-. 9.439 € = **90.561 €**
- ▶ **Endgültiger Gewinn lt. StB 2024 der Boys OHG:** 150.000 € ./-. 9.439 € = **140.561 €**

AUTOR

Prof. Dr. Gernot Brähler, freiberuflicher Steuerberater in München und Dozent in den Bereichen Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Bilanz, Umwandlungssteuerrecht und Internationales Steuerrecht für Steuerlehrgänge Dr. Bannas GmbH, Köln. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr **Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung**:



LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg


AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung


- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

 **Service-Fon**
02323.141-940

 **Fax**
02323.141-173

 **E-Mail**
bestellungen@nwb.de

 **Internet**
go.nwb.de/sus

 **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

93729



JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

19,70 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test
zum Preis von 29,50 € monatlich

* Der Ausbildungspreis gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,70 € (D) und 1,50 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 3,00 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG