

A. Klausuren

Fall 1

Übungsklausur aus dem Gebiet Steuern vom Einkommen und Ertrag

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

BGB und HGB

A. Sachverhalt

I. Persönliche Verhältnisse

Kai Kramer (K), geboren am 15.05.1969, ist geschieden und wohnt in einer eigenen Stadtvilla in Saarbrücken. Er gehört keiner heheberechtigten Religionsgemeinschaft an. K hat zwei Söhne: Max (M), geboren am 01.07.1998, wohnt in einem angemieteten Ein-Zimmer-Appartement in Berlin und studiert dort an der Humboldt-Universität Zahnmedizin. Paul (P), geboren am 24.02.1990, lebt mit seiner Lebensgefährtin in Kaiserslautern und steht längst auf eigenen Beinen. Zu ihrer Mutter, die vor Jahren in ihre südamerikanische Heimat zurückgekehrt ist, haben M und P keinerlei Kontakt mehr.

II. Steuerliche Verhältnisse

1. Grundstücksverkauf

K führte ehemals ein gewerbliches Einzelunternehmen, für das er am 30.09.2013 die Betriebsaufgabe erklärt hatte. Der daraus resultierende Aufgabegewinn wurde nach den Regelungen des § 16 EStG zutreffend versteuert. Im Betriebsvermögen des ehemaligen Einzelunternehmens befand sich u.a. ein bebautes Grundstück in Saarbrücken. Grund und Boden hatte K mit Kaufvertrag vom 10.03.2003 zum Kaufpreis von 80.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten erworben, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war am 05.11.2003 erfolgt. Auf dem Grundstück hatte K ein Gebäude errichten lassen, das am 15.12.2005 fertiggestellt und danach zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt wurde. Die Herstellungskosten für das Gebäude in Höhe von insgesamt 450.000 € hatte K im Betriebsvermögen zulässigerweise linear abgeschrieben.

Im Rahmen der Betriebsaufgabe überführte K das Grundstück in sein Privatvermögen, die gemeinen Werte betragen zu diesem Zeitpunkt für das Gebäude 730.000 € und für den Grund und Boden 180.000 €. Nachdem einige Umbaumaßnahmen, die unstreitig zu nachträglichen Herstellungskosten von insgesamt 30.000 € führten, durchgeführt und am 01.10.2012 beendet waren, vermietete K das Grundstück ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu fremden Wohnzwecken.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 20.09.2023 veräußerte K das Mietwohngrundstück für insgesamt 790.000 € (Anteil Grund und Boden 20%) an Erwerber E, der die bisherigen Mietverträge fortführte. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 30.11.2023, der Eigentumsübergang auf E wurde am 24.03.2024 im Grundbuch eingetragen. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung sind Veräußerungskosten (Makler u.a.) in Höhe von insgesamt 23.000 € angefallen, die K am 18.03.2024 entrichtete. Die Einkünfte des K aus der Vermietung des Grundstücks im Veranlagungszeitraum 2023 betragen unstreitig 15.000 €.

2. GmbH-Beteiligungen

K war an der A-GmbH, der B-GmbH und auch an der C-GmbH beteiligt. Durch Notarvertrag vom 02.06.2023 übertrug er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sämtliche Beteiligungen mit Wirkung zum 01.07.2023 auf seinen Sohn P. Dieser verpflichtete sich in den Verträgen, seinem Vater K ab dem 01.07.2023 eine monatliche Leibrente von insgesamt 1.500 € zu zahlen und übernahm auch die Kosten im Zusammenhang mit den Anteilsübertragungen. Die monatliche Rente entfällt nach den Vereinbarungen im Übertragungsvertrag anteilig auf die jeweiligen GmbH-Beteiligungen nach dem Verhältnis ihrer gemeinen Werte.

2.1 Beteiligung A-GmbH

Die A-GmbH hatte K selbst zum 01.07.2018 gegründet. Das Stammkapital beträgt 50.000 € und ist voll eingezahlt. Der gemeine Wert der übertragenen GmbH-Beteiligung beträgt im Zeitpunkt der Übertragung auf P 75.000 €. Die ausschüttungsfähigen Gewinne der GmbH betragen durchschnittlich 10.000 € im Wirtschaftsjahr. K war Allein-Gesellschafter der A-GmbH und gleichzeitig deren Geschäftsführer. Aus seiner Anstellung als Geschäftsführer der A-GmbH erzielte K im Kalenderjahr 2023 Einnahmen in Höhe von insgesamt 70.000 €. Nach der Übertragung übernimmt P auch die Geschäftsführung der A-GmbH von K.

2.2 Beteiligung B-GmbH

Außerdem hatte sich K ab dem 01.09.2018 mit 180.000 € und damit zu 40% am Stammkapital der B-GmbH beteiligt. Die restlichen 60% hält Sohn P, der auch Geschäftsführer der B-GmbH ist. Der gemeine Wert der von K auf P übertragenen Anteile beträgt 250.000 €.

2.3 Beteiligung C-GmbH

Seit dem 02.11.2008 ist K auch mit 0,8% am Stammkapital der C-GmbH beteiligt. Das Stammkapital der C-GmbH beträgt insgesamt 25.000 €. Sohn P ist auch Geschäftsführer der C-GmbH und hält eine Beteiligung von 52,2 % am Stammkapital. Die restlichen 47 % hält eine fremde dritte Person. Der gemeine Wert der von K auf P übertragenen GmbH-Anteile beträgt 20.000 €.

3. Vermietung Bürogebäude

Seit Januar 2023 vermietet K ein in seinem Eigentum stehendes Bürogebäude zu einem angemessenen Kaltmietpreis von monatlich 2.500 € (umsatzsteuerfrei) an eine gewerblich tätige Personengesellschaft. Die Miete ist von der Gesellschaft jeweils zum Monatsanfang zu entrichten.

Die Errichtung des Gebäudes (Bauantrag am 02.11.2021) wurde vom Vater (geb. 14.04.1949) des K in Auftrag gegeben und zum 01.12.2022 abgeschlossen. Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen 800.000 €, der Grund und Boden hatte 200.000 € gekostet. Dies entsprach auch dem Wert Ende des Jahres 2022, sodass der Verkehrswert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt insgesamt 1 Million € betrug. Mit Wirkung ab dem 01.01.2023 übertrug der Vater das Grundstück auf K. Als Gegenleistung hatte K neben einer Barabfindung von 70.000 € die auf dem Grundstück lastenden Verbindlichkeiten in Höhe von 157.957 € zu übernehmen und seinem Vater darüber hinaus ab 01.01.2023 lebenslanglich regelmäßig wiederkehrende monatliche Leistungen in Höhe von 1.000 € zu zahlen. Außerdem muss K an seine 52 Jahre alte Schwester insgesamt 150.000 € zahlen, die in jährlichen unverzinslichen Raten von 18.750 € jeweils zu Jahresbeginn – erstmals am 01.01.2023 – fällig sind und vereinbarungsgemäß entrichtet werden. K entstanden im Jahr 2023 aus den übernommenen Darlehen Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt 8.000 €, die auch bis zum 31.12.2023 beglichen worden sind.

Die auf das Grundstück entfallenden jährlichen Nebenkosten (außer AfA und Schuldzinsen) von 5.000 € wurden von K im Kalenderjahr 2023 jeweils pünktlich gezahlt. Von diesen Nebenkosten hat K monatlich 375 € auf die Personengesellschaft umgelegt und zusammen mit der Kaltmiete auch immer pünktlich erhalten.

4. Weitere Angaben

Die im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10 Abs. 3 und Abs. 4 EStG zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen betragen im Veranlagungszeitraum 2023 unstreitig 10.000 €.

K unterstützte seinen Sohn M in finanzieller Hinsicht und übernahm im Jahr 2023 neben der monatlichen Miete für die Berliner Wohnung in Höhe von 400 € zuzüglich 120 € Nebenkosten auch die Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung für Studenten (Basisversorgung ohne Anspruch auf Krankengeld) in Höhe von monatlich 150 €. M selbst steuerte monatlich 450 € aus einem Mini-Job bei, die er als Aushilfskellner in einer Berliner Szene-Kneipe verdiente. Als finanzielle Reserve besitzt M einen Bausparvertrag, auf dem er ein Guthaben von 8.000 € angespart hat.

K engagiert sich politisch in der CDU und hat in 2023 neben dem Mitgliedsbeitrag von monatlich 30 € auch eine Spende in Höhe von 2.000 € an die Partei geleistet. Außerdem hat er an Weihnachten 2023 spontan 500 € für das Projekt „Ein Herz für Kinder“ überwiesen, nachdem er sich die ZDF-Spendengala im Fernsehen angeschaut hatte.

Im Frühjahr 2023 schaffte K für die Stadtvilla in Saarbrücken neue Türen an. Die von ihm beauftragte Firma, die sowohl die Türen lieferte als auch deren Einbau vor Ort erledigte, stellte K am 12.04.2023 folgende vereinfacht dargestellte Rechnung aus, die dieser per Online-Banking von zu Hause aus umgehend beglich:

Anfahrtspauschale für 3 Arbeitstage	120 €
Lieferung 12 Türen	+ 5.800 €
Einbaukosten vor Ort (3 Arbeitstage)	+ 1.800 €
Nutzungsentschädigung für Maschinen	+ 280 €
Gesamtsumme	8.000 €
zuzüglich Umsatzsteuer 19 %	+ 1.520 €
Rechnungssumme	9.520 €

Aufgaben:

Ermitteln Sie für K die festzusetzende Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2023. K möchte möglichst wenig Einkommensteuer zahlen.

Gehen Sie – nur bei der Beteiligung an der A-GmbH – auch kurz auf die steuerliche Behandlung der wiederkehrenden Zahlungen bei P ein.

Bitte begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsanweisungen. Falls steuerliche Wahlrechte bestehen, sind – unabhängig von der Vorgabe der Ermittlung der möglichst niedrigen Einkommensteuer – alle Wahlmöglichkeiten in ihren steuerlichen Auswirkungen für den Veranlagungszeitraum 2023 darzustellen.

Bearbeitungshinweise:

1. Auf persönliche Steuerpflicht und Veranlagungsart ist nicht einzugehen.
2. Gehen Sie davon aus, dass alle erforderlichen Anträge gestellt und alle erforderlichen Nachweise und Unterlagen in ordnungsgemäßer Form vorliegen.
3. Unterstellen Sie ohne weitere Prüfung, dass die Kinderfreibeträge günstiger sind als das Kindergeld und dass das Kindergeld ggf. in zutreffender Höhe an K ausgezahlt wurde.
4. Centbeträge können zugunsten der Steuerpflichtigen auf volle Euro gerundet werden.

B. Lösung

I. Einkünfte aus dem Grundstücksverkauf

Die Veräußerung eines Grundstücks im Privatvermögen führt nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu einem privaten Veräußerungsgeschäft, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als 10 Jahre beträgt. Für Beginn und Ende der Frist ist grundsätzlich das Datum des obligatorischen Geschäfts, also des notariellen Kaufvertrags maßgebend, H 23 EStH [Veräußerungsfrist]. Als Anschaffung gilt nach § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Überführung eines Wirtschaftsguts ins Privatvermögen aus Anlass einer Betriebsaufgabe. Wird das Grundstück nach seiner Überführung ins Privatvermögen innerhalb der 10-Jahres-Frist veräußert, so liegt ein privates Veräußerungsgeschäft vor. An Stelle des Datums des Kaufvertrags ist dabei das Entnahmedatum am 30.09.2013 als Fristbeginn anzusetzen, sodass die 10-Jahres-Frist mit Ablauf des 30.09.2023 endet. Die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 20.09.2023 erfolgt somit noch innerhalb der Frist, sodass ein privates Veräußerungsgeschäft i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt, das nach § 22 Nr. 2 EStG zu den sonstigen Einkünften zählt.

Der Veräußerungsgewinn ist im Veranlagungszeitraum 2023 zu erfassen, da der Veräußerungspreis nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG am 30.11.2023 zufließt. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns sind nach § 23 Abs. 3 Sätze 1 und 3 EStG vom Veräußerungspreis neben den Werbungskosten der anlässlich der Betriebsaufgabe angesetzte Entnahmewert, also nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG der gemeine Wert von 910.000 €, sowie die nachträglichen Herstellungskosten von 30.000 € abzuziehen. Als Werbungskosten sind die Veräußerungskosten von 23.000 € anzusetzen, unabhängig davon, dass sie erst im Veranlagungszeitraum 2024 abgefließen sind, H 23 EStH [Werbungskosten]. Der Entnahmewert des Gebäudes zuzüglich nachträglicher Herstellungskosten ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die AfA zu mindern, die während des Zeitraums der Vermietung vom 01.10.2013 bis zum 30.11.2023 im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Die im genannten Zeitraum berücksichtigte AfA ist wie folgt zu ermitteln:

Entnahmewert Gebäude	730.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	+ 30.000 €
AfA-Bemessungsgrundlage (R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR)	<u>760.000 €</u>
AfA-Satz, § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) (früher Buchst. a) EStG 2 % (vgl. R 7.4 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 EStR)	
AfA 2013: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x $\frac{3}{12}$	3.800 €
AfA 2014 bis 2022: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x 9 Jahre	+ 136.800 €
AfA 2023: 2 % von 760.000 € = 15.200 € x $\frac{11}{12}$	+ 13.933 €
AfA gesamt	<u>154.533 €</u>

Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 23 Abs. 3 EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungspreis	790.000 €
./. Werbungskosten (Veräußerungskosten)	./. 23.000 €
./. gemeiner Wert	910.000 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	30.000 € = 940.000 €
./. AfA 01.10.2013–30.11.2023	./. 154.533 €
Veräußerungsverlust § 23 EStG	<u>./. 18.467 €</u>

Der Veräußerungsverlust darf nicht beliebig mit positiven anderen Einkünften ausgeglichen werden, sondern ausschließlich mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG.

Hinweis! Umsatzsteuerlich stellt die Veräußerung des Mietwohngrundstücks eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen dar. Das Unternehmen besteht aus einem einzigen Mietwohngrundstück und mit dem Grundstück gehen auch alle Mietverträge über.

II. Einkünfte aus der Übertragung der GmbH-Beteiligungen

1. Beteiligung an der A-GmbH

1.1 Tätigkeit als Geschäftsführer

Aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der A-GmbH erzielt K Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, es liegen Überschusseinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG vor. Die Einkünfte sind wie folgt zu ermitteln:

Einnahmen § 8 Abs. 1 EStG (lt. Sachverhalt)	70.000 €
./.. Arbeitnehmer-Pauschbetrag § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG	<u>./.. 1.230 €</u>
Einkünfte § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	68.770 €

1.2 Übertragung der Beteiligung

Die Summe der gemeinen Werte aller übertragenen GmbH-Anteile beträgt 345.000 € (75.000 € + 250.000 € + 20.000 €), davon entfallen 75.000 € bzw. 21,74 % auf die A-GmbH. Obwohl eine 100%-ige Beteiligung übertragen wird, liegt keine Teilbetriebsveräußerung i.S.d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, da die Beteiligung im Privatvermögen und nicht – wie für die Anwendung der Teilbetriebsfiktion notwendig – im Betriebsvermögen gehalten wird, vgl. R 16 Abs. 3 Satz 6 EStR. Es handelt sich vielmehr um die Übertragung von Privatvermögen gegen wiederkehrende Leistungen unter Angehörigen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Dabei liegen unter den Voraussetzungen der Rz. 2 bis 64 des BMF-Schreibens vom 11.03.2010 (Beck'sche Steuererlasse 1 § 10/5) Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG vor:

- Sohn P ist als Abkömmling des K ein begünstigter Empfänger des übertragenen Vermögens (Rz. 4).
- P soll als Empfänger des Vermögens wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten. In Fällen der Vermögensübertragung auf Angehörige wird grundsätzlich vermutet, dass Leistung und Gegenleistung nicht kaufmännisch abgewogen sind. Gründe, die für eine Widerlegung dieser Vermutung sprechen, sind vorliegend nicht erkennbar (Rz. 5).
- Bei der Übertragung der GmbH-Beteiligung handelt es sich um eine begünstigte Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG, da der übertragene Anteil (hier 100 %) mindestens 50 % beträgt und P von seinem Vater K die Geschäftsführung der GmbH übernimmt (Rz. 7 und 15 ff.).
- Es muss eine Wirtschaftseinheit übergehen, die ausreichend Ertrag bringt, um die Versorgung des Übergebers aus dem übernommenen Vermögen zumindest teilweise zu sichern (Rz. 26). Im Falle der Übertragung einer GmbH-Beteiligung gilt grundsätzlich die Beweiserleichterung, dass die Beteiligungserträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen zu erbringen, wenn die GmbH weitergeführt wird (Rz. 29). Da aber im Rahmen einer einheitlichen Vermögensübertragung neben begünstigtem Vermögen weiteres nicht begünstigtes Vermögen in Form der anderen GmbH-Beteiligungen übertragen wird, greift die Beweiserleichterung nicht, sodass die tatsächlichen Erträge der GmbH zugrunde zu legen sind (Rz. 30). Dabei ist auf die ausschüttungsfähigen Gewinne abzustellen, die lt. Sachverhalt jährlich 10.000 € betragen (Rz. 32 letzter Satz). Da die auf die Übertragung der Beteiligung an der A-GmbH entfallenden wiederkehrenden Leistungen nach der konkreten Vereinbarung im Übertragungsvertrag 3.913 € ($1.500 € \times 12 \times 21,74 \%$) betragen, können sie problemlos aus den Erträgen der GmbH bestritten werden (vgl. Rz. 47).
- K als Übergeber des Vermögens ist ein begünstigter Empfänger der Versorgungsleistungen (Rz. 50).
- Es werden wiederkehrende Leistungen auf die Lebenszeit von K vereinbart (Rz. 56).
- Der Übertragungsvertrag ist lt. Bearbeitungshinweis steuerlich anzuerkennen (Rz. 59 ff.)

Da somit alle Voraussetzungen erfüllt sind, handelt es sich um Versorgungsleistungen, die weder Anschaffungskosten noch Veräußerungsentgelt darstellen (Rz. 3 letzter Satz), sodass insoweit eine unentgeltliche Vermögensübertragung vorliegt, vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.01.1993, Rz. 4 (Beck'sche Steuererlasse 1 § 7/3).

Die Versorgungsleistungen stellen bei Sohn P Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG dar (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O. Rz. 1), sofern sie nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem

Bearbeitungshinweise:

- Die Erstellung einer Schlussbilanz für die JA-GmbH ist nicht erforderlich!
- Auf die Umsatzsteuer ist nicht einzugehen!!!
- Bei sämtlichen Überlegungen ist davon auszugehen, dass die JA-GmbH einen möglichst niedrigen Gewinn wünscht.
- Sofern erforderlich, sind alle Bescheinigungen ausgestellt worden bzw. liegen der JA-GmbH in ordnungsgemäßer Form vor.
- Führen sie die Berechnungen mit auf volle €-Beträge abgerundeten Beträgen durch.

B. Lösungen**1. Steuerbilanz der OHG zum 01.01.2024**

Bei S liegt eine Einbringung i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. § 24 UmwStG im Wege der Einzelrechtsnachfolge vor. S bringt seinen gesamten Betrieb in eine Personengesellschaft ein und wird Mitunternehmer der OHG, § 24 Abs. 1 UmwStG. Bei Einbringung eines Betriebs müssen sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen übertragen werden.

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist hier (abweichend von § 16 EStG) nach der funktionalen Betrachtungsweise zu beurteilen. Das Grundstück (Grund und Boden sowie das Gebäude) in dem sich die Geschäftsräume befinden, stellt eine solche wesentliche Betriebsgrundlage dar, vgl. H 16 (5) EStH „Wesentliche Betriebsgrundlagen“ bzw. H 15.7 Abs. 5 EStH „Wesentliche Betriebsgrundlage – Betriebszweck/-führung, – Stille Reserven“.

Das Grundstück wurde nicht mit übertragen. Es ist jedoch als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I zu qualifizieren, vgl. R 4.2 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 12 EStR.

Die Überführung einzelner wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Sonderbetriebsvermögen des einbringenden Mitunternehmers ist jedoch unschädlich für die Anwendung von § 24 UmwStG (Rn. 24.05 UmwStE). Anders als bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG schadet es bei der Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 24 UmwStG nicht, dass die Personengesellschaft auch die zugehörigen Betriebsschulden (Verbindlichkeiten LuL i. H. v. 17.000 €) übernimmt.

Die OHG hat das eingebrachte (übereignete) Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten, § 24 Abs. 2 S. 1 UmwStG. Der gemeine Wert beläuft sich auf 200.000 € (Buchwert ohne Grundstück 143.000 € + stille Reserven 57.000 € bzw. Summe der gemeinen Werte lt. Tabelle SV).

Gem. § 24 Abs. 2 S. 2 UmwStG kann jedoch auch ein Buchwertansatz erfolgen. In diesem Fall werden wie von S gewünscht keine stillen Reserven aufgedeckt. Ein entsprechender Antrag wurde gestellt und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland ist nicht ausgeschlossen oder beschränkt (§ 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 UmwStG). (Hinweis: Es wurde auch keine sonstige Gegenleistung i.S.v. § 24 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 UmwStG gewährt).

In der steuerlichen Hauptbilanz soll ein Ansatz der gemeinen Werte erfolgen. Um in der Steuerbilanz den Buchwert auszuweisen und damit die Versteuerung der stillen Reserven zu vermeiden, sind die stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter zwingend in einer negativen Ergänzungsbilanz von S zu passivieren.

C erbringt neben der Bareinlage von 100.000 € eine Sacheinlage durch die Übereignung des unbebauten Grundstückes Jahnstraße. Das Grundstück wechselt vom Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen der OHG (R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR). Aufgrund der im Rahmen der Gründung erfolgten Buchung auf dem Kapitalkonto I ist von der Gewährung von Gesellschaftsrechten auszugehen.

Es liegt damit ein tauschähnlicher – also entgeltlicher – Vorgang i.S.v. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG vor. Demnach bemessen sich die Anschaffungskosten nach dem gemeinen Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes, also der gewährten Gesellschaftsrechte mit 100.000 € (§ 6 Abs. 5 EStG ist nur auf Übertragungen aus dem Betriebsvermögen anzuwenden).

In der Hauptbilanz ist das Grundstück mit dem gemeinen Wert (= Verkehrswert) anzusetzen. Die anfallende Grunderwerbsteuer führt zu Anschaffungsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Grunderwerbsteuer entsteht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG. Da C an der OHG zu 50 % beteiligt ist, greift die Steuerbefreiung gem. § 5 Abs. 2 GrEStG (i. V. m. § 24 GrEStG). Bemessungsgrundlage ist der Grundbesitzwert in Höhe von 60.000 €, § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG.

Der Grunderwerbsteuersatz beträgt 5 % (§ 11 Abs. 1 GrEStG): $60.000 \text{ €} \times 5 \% \times \frac{1}{2} = 1.500 \text{ €}$.

Da eine Festsetzung der Grunderwerbsteuer noch nicht erfolgt ist, ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in dieser Höhe zu passivieren, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG i.V.m. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB.

Der Bilanzansatz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG des Grundstücks Jahnstraße zum 01.01. bzw. 31.12.2024 beträgt demnach 101.500 €.

Steuerliche Hauptbilanz OHG 01.01.2024

Grund und Boden Jahnstr.	101.500 €	Kapital I S	200.000 €
Geschäftsausstattung	130.000 €	Kapital I C	200.000 €
Firmenwert	27.000 €	Verbindlichkeiten LuL	17.000 €
Waren	46.833 €	Rückstellung GrESt	1.500 €
Bank	113.167 €		
	418.500 €		418.500 €

(negative) Ergänzungsbilanz S zum 01.01.2024

(Minder-)Kapital	57.000 €	Geschäftsausstattung	30.000 €
		Firmenwert	27.000 €
	57.000 €		57.000 €

Das Grundstück Koblenzer-Straße (Grund und Boden sowie das Gebäude) wird ab dem 01.01.2024 zu notwendigem Sonderbetriebsvermögen I des S (s. oben). Die Überführung erfolgt mit dem Buchwert, da die Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht nur für die in den Gesamthandsbereich der OHG eingebrachten Wirtschaftsgüter erfolgt, sondern auch hinsichtlich der WG, die aus dem Einzelhandelsunternehmen des S in dessen Sonderbetriebsvermögen bei der OHG überführt wurden. Im Rahmen dieses einheitlichen Einbringungsvorgangs nach § 24 UmwStG findet auf diese Überführung in das Sonderbetriebsvermögen § 6 Abs. 5 Satz 2 i.V.m. Satz 1 EStG keine Anwendung. Das mit dem Grundstück zusammenhängende Darlehen wird aufgrund des Kopplungseffektes ebenfalls zu (negativem) Sonderbetriebsvermögen.

Sonderbilanz S zum 01.01.2024

Grundstück Koblenzer-Straße:		Kapital	226.000 €
Grund u. Boden	90.000 €	Darlehen Grundstück	170.000 €
Gebäude	306.000 €		
	396.000 €		396.000 €

Die Einbringung ist umsatzsteuerlich als Geschäftsveräußerung im Ganzen zu qualifizieren, § 1 Abs. 1a UStG und Abschn. 1.5 Abs. 3 S. 2 UStAE. Die Gewährung von Gesellschaftsrechten ist nicht steuerbar, Abschn. 1.6 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

2. Ertragsteuerliche Auswirkungen bei S

Bei S kommt es im Rahmen des einheitlichen Einbringungsvorganges zu einer Betriebsveräußerung i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Veräußerungspreis entspricht dabei dem Wert, mit dem die eingebrachten Wirt-

schaftsgüter in der Steuerbilanz der OHG angesetzt wurden, § 24 Abs. 3 S. 1 UmwStG. Aufgrund des Buchwertansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens entspricht dieser dem Kapitalkonto des Einzelunternehmens, sodass sich kein Veräußerungsgewinn ergibt, § 16 Abs. 2 EStG.

3. Stellungnahme und Änderungen

1. Die Verbuchung des Mietaufwands ist aus Sicht der steuerlichen Hauptbilanz nicht zu beanstanden. Die Miete stellt bei S eine Sondervergütung dar, § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG. Der Aufwand auf Seiten der OHG wird durch eine gleich hohe Ertragsbuchung (netto 36.000 €) in der Sonderbuchführung des S neutralisiert. Die von S zu tragenden Reparaturaufwendungen i.H.v. 10.000 € gehören zu den Sonderbetriebsausgaben, § 4 Abs. 4 EStG bzw. H 4.7 „Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben“ EStH. Die Aufwandsbuchung (netto) in der Sonderbilanz des S erfolgt unter Vorsteuerabzug gegen eine Verbindlichkeit (brutto), da die Zahlung erst in 2025 erfolgt. Die Verbindlichkeit stellt notwendiges (negatives) Sonderbetriebsvermögen dar. Die Zinszahlungen i. H. v. 1.800 € sind ebenfalls Sonderbetriebsausgaben, hier erfolgt die Verbuchung gegen Einlage (in der Sonderbilanz gibt es keine Geldkonten).

Der Grund und Boden ist unverändert mit den ursprünglichen Anschaffungskosten von 90.000 € anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die AfA auf das Gebäude ist ebenfalls als Sonderbetriebsausgabe/Aufwand in der SonderGuV zu berücksichtigen. Diese bleibt aufgrund des Buchwertübertrags mit 10.800 € unverändert. AfA-Bemessungsgrundlage bilden die ursprünglichen Anschaffungskosten, lt. SV 360.000 €. Es gehört weiterhin zum Betriebsvermögen, dient nicht Wohnzwecken und der Bauantrag wurde nach dem 31.03.1985 gestellt, es gilt der AfA-Satz 3 % gem. § 7 Abs. 4 Nr. 1 EStG. Dies führt zu einem Ansatz in der Sonderbilanz zum 31.12.2024 gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 295.200 € (306.000 € ./ 10.800 €).

2. Die Bewirtungskosten von Geschäftsfreunden sind innerbilanziell in voller Höhe als Aufwand zu verbuchen. Außerbilanziell sind aufgrund § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG 30 % des Nettobetrages von 5.000 € (5.950 € / 119 x 100) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben i.H.v. 1.500 € dem Gewinn der OHG hinzuzurechnen. Die Vorsteuer ist jedoch abzugsfähig gem. § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG.

Es erfolgt insoweit eine innerbilanzielle Korrektur:

Position	Finanzamt	Steuerpflichtiger	Änderung	Änderung Gewinn
Bewirtungsaufwand	5.000 €	5.950 €	./ 950 €	+ 950 €

3. Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz tritt die Personengesellschaft in die steuerliche Rechtsstellung des Einzelunternehmens ein, §§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 12 Abs. 3 UmwStG. Die AfA in der Hauptbilanz ist nach dem Anschaffungsgrundsatz zu berechnen (§ 24 Abs. 4 i. V. m. § 23 Abs. 4 UmwStG analog). Die steuerlich zutreffende AfA ergibt sich durch eine „Korrekturbuchung“ in der Ergänzungsbilanz von S. Dort sind die Minderwerte mit dem AfA-Satz der Hauptbilanz aufzulösen.

Die Geschäftsausstattung ist als beweglich abnutzbares Anlagevermögen wie im Einzelunternehmen des S linear gem. § 7 Abs. 1 EStG mit jährlich 10.000 € abzuschreiben. In der Hauptbilanz beträgt die AfA-Bemessungsgrundlage 130.000 €. Verteilt auf eine Restnutzungsdauer von 10 Jahren ergibt sich die von der OHG zutreffend gebuchte AfA von 13.000 €. Der Bilanzansatz in der Hauptbilanz zum 31.12.2024 beträgt somit 117.000 €, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Als Korrektur ist in der Ergänzungsbilanz des S der Minderwert für die Geschäftsausstattung gewinnerhöhend aufzulösen. In der Ergänzungsbilanz des S ergibt sich damit eine gewinnerhöhende Minder-AfA von 3.000 €.

	Steuerbilanz (Ziel)	Hauptbilanz	Ergänzungsbilanz S	
01.01.2024	100.000 €	130.000 €	./ 30.000 €	
AfA	./ 10.000 €	./ 13.000 €	+ 3.000 €	= Minder-AfA
31.12.2024	90.000 €	117.000 €	./ 27.000 €	

Die AfA in der Hauptbilanz ist ebenfalls zu korrigieren:

Position	Finanzamt	Steuerpflichtiger	Änderung	Gewinn
AfA-Geschäftsausstattung	13.000 €	10.000 €	+ 3.000 €	./.. 3.000 €

Der Firmenwert ist ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens. Steuerrechtlich besteht für diesen ein Aktivierungsverbot, da er nicht entgeltlich erworben wurde, § 5 Abs. 2 EStG. Der in der steuerlichen Hauptbilanz ausgewiesene Wert von 27.000 € wird nach den Grundsätzen des § 7 Abs. 1 S. 3 EStG auf einen Zeitraum von 15 Jahren abgeschrieben. Der Minderwert in der Ergänzungsbilanz ist entsprechend gewinnerhöhend um 1.800 € aufzulösen.

	Steuerbilanz (Ziel)	Hauptbilanz	Ergänzungsbilanz S	
01.01.2024	0 €	27.000 €	./.. 27.000 €	
AfA	./.. 0 €	./.. 1.800 €	+ 1.800 €	= Minder-AfA
31.12.2024	0 €	25.200 €	./.. 25.200 €	

4. Ergänzungs- und Sonderbilanzen

(negative) Ergänzungsbilanz S zum 31.12.2024

(Minder-)Kapital	52.200 €	Geschäftsausstattung	27.000 €
		Firmenwert	25.200 €
	52.200 €		52.200 €

Ergänzung-GuV S

Gewinn	4.800 €	Minder-AfA-Geschäftsausstattung	3.000 €
		Minder-AfA-Firmenwert	1.800 €
	4.800 €		4.800 €

Sonderbilanz S zum 31.12.2024

Grundstück Koblenzer-Straße:		Kapital	205.200 €
Grund u. Boden	90.000 €	Darlehen	170.000 €
Gebäude	295.200 €	Verb. Reparatur	11.900 €
Vorsteuer	1.900 €		
	387.100 €		387.100 €

Sonder-GuV S

Reparaturaufwand	10.000 €	Mietertrag	36.000 €
AfA-Gebäude	10.800 €		
Darlehenszinsen	1.800 €		
Gewinn	13.400 €		
	36.000 €		36.000 €

5. Gewinnermittlung und -verteilung

Gewinn lt. Hauptbilanz OHG	223.550 €
Gewinnkorrekturen	
Weniger Bewertungsaufwand	+ 950 €
Mehr-AfA Geschäftsausstattung	./ 3.000 €
Mehr-AfA Firmenwert	./ 1.800 €
Korrigierter Hauptbilanzgewinn der OHG	219.700 €
Außerbilanzielle Korrektur Bewertung	+ 1.500 €
Ergänzungsbilanzgewinn S	+ 4.800 €
Gewinn gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 1. HS EStG (1. Stufe)	226.000 €
Sonderbilanzgewinn S	+ 13.400 €
Steuerlicher Gesamtgewinn der OHG (2. Stufe)	239.400 €

Gewinnverteilung	Gesamt	S	C
Steuerl. Gewinn	239.400 €		
Ergänzungsbilanz S	./ 4.800 €	+ 4.800 €	
Sonderbilanz S	./ 13.400 €	+ 13.400 €	
Rest 50 : 50	./ 221.200 €	+ 110.600 €	+ 110.600 €
Gewinnanteile	0 €	129.800 €	110.600 €

Sachverhalt 2

1. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 2024

Allgemeines:

Die JA-GmbH ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG und handelsrechtlich nach §§ 238 HGB verpflichtet, Bücher zu führen. Sie erzielt ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 8 Abs. 2 KStG.

Ausgewiesen ist der Bilanzgewinn i. S. d. § 268 Abs. 1 HGB, da eine teilweise Gewinnverwendung durch die Zuführung zu den Rücklagen (§ 270 Abs. 2 HGB) und eine Vorabausschüttung vorliegen.

Der vorläufige Jahresüberschuss 2024 laut JA-GmbH beträgt = 454.436 €

Zu den Feststellungen:

Tz. 1:

Die als Aufwand erfassten KSt- und SolZ-VZ sind außerbilanziell gem. § 10 Nr. 2 KStG

hinzuzurechnen **+ 42.200 €**

Die Zurechnung der GewSt-VZ erfolgt gem. § 4 Abs. 5b EStG, § 8 Abs. 1 KStG

+ 40.000 €

Tz. 2:

Die von der Z-AG erfolgte Gewinnausschüttung ist bei der JA-GmbH nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 8 EStG mit dem Bruttobetrag als Beteiligungsertrag zu erfassen. Nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG erfolgte der 25 %-ige Kapitalertragsteuerabzug. Hinzu kommen davon 5,5 % Solidaritätszuschlag. Die Gutschrift 1.325,25 € zuzüglich 474,75 € bestehend aus Kapitalertragsteuer (450 €) und SolZ (24,75 €) ergibt einen Bruttoertrag von 1.800 €. Die Buchung dieser Steuern erfolgt über Aufwand gegen Ertrag und wirkt sich nicht auf den JÜ aus. Die als Aufwand zu behandelnde KapESt + SolZ sind gem. § 10 Nr. 2 KStG **außerbilanziell** hinzuzurechnen **+ 474 €**

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei der JA-GmbH ist die Dividende nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei (**außerbilanzielle Abrechnung**), da die Mindestbeteiligung gem. § 8b Abs. 4 KStG von 10 % zu Beginn des Kj. erreicht ist. **./ 1.800 €**

Nach § 8b Abs. 5 KStG gelten 90 € (= 5 % von 1.800 €) als nicht abzugsfähige BA und sind **außerbilanziell** hinzuzurechnen. + 90 €

Tz. 3:

Der Gewinnanteil der JA-GmbH in Höhe von 15.000 € wird zum 31.12.2024 zugunsten deren Kapitalkonto in der steuerlichen Hauptbilanz NEIN-KG gebucht. Die Veränderung des Kapitalkontos führt aufgrund der Spiegelbildmethode zu einer identischen Veränderung des Mitunternehmeranteils in der Steuerbilanz der JA-GmbH.

Die von der KG zu zahlende Haftungsvergütung wurde zutreffend als Aufwand verbucht. Hierbei handelt es sich um eine Sondervergütung gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS EStG. Da die Auszahlung noch nicht erfolgte, besteht seitens der JA-GmbH eine Forderung (brutto von 5.950 € bei USt-Verb. 950 € also 5.000 € netto) gegen die KG, diese stellt notwendiges Sonderbetriebsvermögen der JA-GmbH bei der NEIN-KG dar. Die Einstellung der Forderung in der Sonderbilanz der JA-GmbH erfolgt gegen Ertrag (5.000 €). Das Sonderkapital beträgt 5.000 €. Die Summe der Kapitalkonten beträgt zum 31.12.2024:

Kapital JA-GmbH	+ 90.000 €
Sonderkapital	+ 5.000 €
	95.000 €

Der Bilanzansatz der Beteiligung an der NEIN-KG beträgt demnach 95.000 €.

Die Veränderung führt **innerbilanziell** zu einem Beteiligungsertrag von insgesamt 20.000 €. Mangels Verbuchung erhöht sich der Jahresüberschuss der JA-GmbH um + 20.000 €

Korrigierter vorläufiger Jahresüberschuss 2024 **474.436 €**

Einkommensermittlung (Zusammenstellung):

vorläufiger Jahresüberschuss	474.436 €
außerbilanzielle Korrekturen:	
Tz. 1 KSt- und SolZ-VZ sowie GewSt-VZ s.o.	+ 82.200 €
Tz. 2 Bruttogewinnausschüttung (§ 8b Abs. 1 KStG)	./ 1.800 €
nicht abzehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG)	+ 90 €
KapEst + SolZ (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 474 €
Zu versteuerndes Einkommen gem. § 7 Abs. 1 KStG =	555.400 €

Rückstellung für Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag, § 249 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 23 Abs. 1 KStG 15 % = festzusetzende KSt 83.310 € SolZ = ~ 4.582 €

Anrechnung gem. § 31 Abs. 1 KStG:

- Kapitalertragsteuer, § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG ./ 450 € ~ 24 €

- Vorauszahlungen, § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG ./ 40.000 € SolZ-VZ 2.200 €

Rückstellung **KSt: 42.860 €** **SolZ: 2.358 €**

Gewerbesteuerrückstellung:

Ausgangsbetrag § 7 GewStG = zvE lt. KStG 555.400 €

§ 8 Nr. 5 GewStG Gewinnausschüttung, da die Beteiligung weniger als 15 % beträgt gem. § 9 Nr. 2a GewStG + 1.710 €

§ 9 Nr. 2 GewStG Gewinnanteil KG ./ 20.000 €

Gewerbeertrag 537.110 €

Abrundung § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG 537.100 €

x 3,5 % § 11 Abs. 2 GewStG = 18.798,50 €

abgerundet R 14.1 S. 3 GewStR = Gewerbesteuermessbetrag = 18.798 €

x Hebesatz 400 % 75.192 €

abzgl. GewSt-VZ ./ 40.000 €

GewSt-Rückstellung **35.192 €**

2. Endgültiger Jahresüberschuss und Bilanzgewinn 2024:

vorläufiger Jahresüberschuss	474.436 €
abzüglich Steuerrückstellungen (42.860 € + 2.358 € + 35.192 €)	././ 80.410 €
Endgültiger Jahresüberschuss 2024:	394.026 €
Endgültiger Jahresüberschuss 2024	394.026 €
././ vorab Gewinnausschüttung	100.000 €
+ Gewinnvortrag 2023	47.300 €
././ satzungsmäßige Rücklage	10.000 €
= Bilanzgewinn (§ 268 Abs. 1 HGB)	331.326 €
Alternativ Bilanzgewinn lt. JA-GmbH	391.736 €
+ innerbilanzielle Korrektur (Beteiligungsertrag)	20.000 €
././ Steuerrückstellungen	80.410 €
= Bilanzgewinn § 268 Abs. 1 HGB	331.326 €

Punktetabelle zur Übungsklausur aus dem Gebiet Besteuerung der Gesellschaften

	Punkte
Sachverhalt 1:	
1. Steuerbilanz der OHG zum 01.01.2024	
Einbringung gem. § 1 III Nr. 4 i.V.m. § 24 I UmwStG	1 (1)
Subsumtion: Ganzer Betrieb des S und Mitunternehmerstellung	1 (2)
Grundstück ist eine wesentl. Betriebsgrundlage mit Begründung	1 (3)
Grundstück (GuB u. Gebäude) wird SoBV I, R 4.2. II S. 2 EStR	1 (4)
Aussage: SoBV ist unschädlich für Anwendung von § 24 UmwStG (Rn 24.05 UmwStE)	1 (5)
Grundsatz: Ansatz gW § 24 II S. 1 UmwStG	1 (6)
Auf Antrag BW § 24 II S. 2 UmwStG	1 (7)
Voraussetzungen insb. § 24 II Nr. 1 UmwStG erfüllt	1 (8)
Hauptbilanz Ansatz mit gW = ErgBil zwingend, da keine Aufdeckung stiller Reserven	1 (9)
Grundstück C: Einlage aus PV in das Gesamthandsvermögen (BV)	1 (10)
tauschähnl. § 6 VI S. 1 EStG (analog), da Buchung auf Kap I (gg G' Rechte)	1 (11)
Ansatz gW (=Verkehrsw. Grdstk)	1 (12)
GrESt stellt ANK § 255 I S. 2 HGB dar	1 (13)
§ 1 I Nr. 1 GrEStG	1 (14)
§ 8 II Nr. 2 GrEStG = BMG 60.000 €	1 (15)
§ 5 II GrEStG: nur 50 %	1 (16)
Ergebnis GrESt = 1.500 €	1 (17)
Rückstellung = 1.500 €, § 5 I EStG i.V.m. § 249 I HGB	1 (18)
Bilanzansatz Grundstück C gem. § 6 I Nr. 2 EStG = 101.500 €	1 (19)

II. Mündliche Prüfung aus dem Gebiet Bilanzsteuerrecht und Betriebliches Rechnungswesen

Prüfer: Verehrte Kolleginnen und Kollegen. Ich begrüße Sie zur mündlichen Prüfung im Fach Bilanzsteuerrecht. Für die kommenden ca. 30 Minuten wünsche ich Ihnen viel Erfolg.
Zunächst möchte ich von Ihnen wissen, welche »Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze« Sie kennen. Nennen Sie mir einen Bilanzierungsgrundsatz und erläutern Sie diesen!

Student: Da gibt es z.B. den Grundsatz der Bilanzierungsvorsicht. Dazu gehört das Realisations- und das Imparitätsprinzip, das in § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB geregelt ist. Das Realisationsprinzip besagt, dass noch nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen. Imparitätsprinzip bedeutet dem Wortlaut nach eine Ungleichbehandlung zwischen noch nicht verwirklichten Gewinnen und Verlusten. Noch nicht verwirklichte Verluste (z.B. Rückstellungen) müssen zum Bilanzstichtag bereits berücksichtigt werden.

Prüfer: Gut. Was hat das mit folgendem Beispiel zu tun? Es handelt sich um einen Warenverkauf. Am 15.11.01 erfolgt der Abschluss des Kaufvertrages, am 20.12.01 die Übergabe der Ware, am 10.01.02 die Rechnungserteilung und am 01.02.02 die Zahlung durch den Kunden.

Student: Nach dem Realisationsprinzip erfolgt die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Lieferung, hier also am 20.12.01. Das Datum des Kaufvertrags, der Rechnungserteilung und der Zahlungstag spielen hierbei keine Rolle.

Prüfer: Und wie muss der Steuerpflichtige am 20.12.01 buchen?

Student: Forderung an Warenverkauf und Umsatzsteuer.

Prüfer: Wandeln wir den Fall ab. Die Lieferung der Ware erfolgt im Februar 02. Der Kunde leistet im Dezember 01 eine Anzahlung i.H.v. 11.900 €.

Student: Die Anzahlung des Kunden im Dezember 01 ist als »Erhaltene Anzahlung« mit dem Bruttobetrag i.H.v. 11.900 € zu passivieren. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG entsteht durch die Anzahlung Umsatzsteuer. Diese ist als Umsatzsteuerverbindlichkeit i.H.v. 1.900 € zu passivieren. Nach § 5 Abs. 5 S. 2 Nr. 1 EStG muss ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

Prüfer: Und wie muss der Steuerpflichtige im Dezember 01 buchen?

Student: Bank an Erhaltene Anzahlung 11.900 €; ARAP an USt 1.900.

Prüfer: Wie würden Sie folgenden Fall beurteilen? Beim Warenendbestand zum 31.12. ist der Teilwert größer als die Anschaffungskosten.

Student: Die Waren sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Nach S. 2 kann bei dauernder Wertminderung der niedrigere Teilwert angesetzt werden. Dies hat im Umkehrschluss die Folge, dass der höhere Teilwert, sprich die Wiederbeschaffungskosten, nicht angesetzt werden darf. Außerdem würde der höhere Teilwert gegen das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB verstoßen.

Prüfer: Und wie begründen Sie Ihre Lösung, wenn der Teilwert kleiner als die Anschaffungskosten ist? Gehen Sie dabei auch auf das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz ein.

Student: Ein niedrigerer Teilwert darf angesetzt. Der Steuerpflichtige hat also in der Steuerbilanz ein Wahlrecht. Handelsrechtlich muss gem. § 253 Abs. 4 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Wenn jetzt der Steuerpflichtige in seiner Steuerbilanz keine Teilwertabschreibung vornehmen

will, dann muss er diese Abweichung von der Handelsbilanz nach § 5 Abs. 1 S. 1 HS 2 und S. 2 EStG in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen.

Prüfer: Und wie lautet der Buchungssatz, wenn der Steuerpflichtige eine Teilwertabschreibung bei den Waren vornehmen will?

Student: Teilwertabschreibung an Waren.

Prüfer: Überlegen Sie noch mal genau.

Student: Meine Antwort war falsch, denn die Waren werden bei der Inventur erfasst und im Inventar mit dem niedrigeren Teilwert angesetzt. Die Abschlussbuchung lautet immer: SBK an WBK. Die Teilwertabschreibung ergibt sich durch die geänderte Warenbestandsveränderung bzw. den geänderten Wareneinsatz.

Prüfer: Kommen wir zurück zu den Bewertungsgrundsätzen. Nennen Sie mir einen solchen und bilden Sie ein Beispiel dazu.

Student: Der Grundsatz der Einzelbewertung gehört zu den Bewertungsgrundsätzen. Als typisches Beispiel lässt sich hier die Bewertung eines bebauten Grundstücks anführen. Auch wenn das bebaute Grundstück zivilrechtlich als ein Vermögensgegenstand behandelt wird, so müssen in der Steuerbilanz zwei Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden. Der Grund und Boden wird nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten bewertet. Der Ansatz des Gebäudes erfolgt mit den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG.

Prüfer: Bilden Sie bitte ein konkretes Beispiel mit Zahlen.

Student: Die Anschaffungskosten des Grund und Bodens betragen 100.000 €. Sein Teilwert zum Bilanzstichtag ist auf 150.000 € gestiegen. Die fortgeführten Herstellungskosten des Gebäudes betragen 200.000 €. Sein Teilwert ist dauerhaft auf 150.000 € gesunken. Nach dem Grundsatz der Einzelbewertung kann der niedrigere Teilwert des Gebäudes nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG angesetzt werden. Der höhere Teilwert des Grund und Bodens darf nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nicht angesetzt werden.

Prüfer: Wechseln wir das Thema. Wo liegt der Unterschied zwischen einer Bilanzberichtigung und einer Bilanzänderung?

Student: Die Bilanzberichtigung ist in § 4 Abs. 2 S. 1 EStG geregelt. Sie ist dann zu prüfen, wenn der Steuerpflichtige gegen zwingende handelsrechtliche oder steuerrechtliche Vorschriften verstoßen hat, wenn also ein fehlerhafter Bilanzansatz vorliegt. Die Bilanzänderung nach § 4 Abs. 2 S. 2 EStG kann der Steuerpflichtige bei Bilanzierungswahlrechten beantragen, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung nach Satz 1 steht.

Prüfer: Wie würden Sie folgenden Fall lösen? Ein unbebautes Grundstück wird seit 01 als Lagerplatz genutzt, aber nicht aktiviert. Bei einer Betriebsprüfung in 22 für die Jahre 2020 bis 2021 wird dieser Fehler entdeckt. Die Bescheide für die Prüfungsjahre sind unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen. Die Vorjahre sind nach der AO nicht mehr änderbar. Der Quadratmeterpreis betrug 01 15 €; für die Jahre 20 bis 21 150 €.

Student: Bei dem als Lagerplatz genutzten Grund und Boden handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen nach R 4.2 Abs. 7 EStR, das der Steuerpflichtige aktivieren muss. Es liegt also ein fehlerhafter Bilanzansatz für die Jahre 01 bis 21 vor. Dieser Fehler hat keine steuerliche Auswirkung, da die Einbuchung »Grund und Boden an Geldkonto oder Privateinlage« erfolgsneutral gewesen wäre. Daher kann die Bilanzberichtigung von der Fehlerquelle 01 bis 21 erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen kann die Berichtigung

zum 01.01.20 oder zum 31.12.20 bis 21 erfolgen. Bei der Berichtigung zum 01.01.20 würde es sich um eine »Scheinbare Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs« handeln. Die Einbuchung in einer Schlussbilanz des Prüfungszeitraums müsste mit »Grund und Boden an buchtechnische Einlage« erfolgen.

Prüfer: Ergänzen wir unseren Fall wie folgt: Ein seit 01 ausschließlich genutztes Büro im privaten Wohnhaus wurde nicht aktiviert.

Student: Der anteilige Grund und Boden ist wie im vorhergehenden Beispiel zu behandeln. Das Gebäude besteht nach R 4.2 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 EStR aus den Wirtschaftsgütern I und IV. Das eigenbetrieblich genutzte Büro ist als Wirtschaftsgut I gem. R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR notwendiges Betriebsvermögen und muss aktiviert werden. Der Rest des zu eigenen Wohnzwecken genutzten Hauses ist als Wirtschaftsgut IV notwendiges Privatvermögen und darf daher nicht bilanziert werden. Der fehlende Bilanzansatz »Büro – Wirtschaftsgut I« für die Jahre 01 bis 21 hat über die AfA steuerliche Auswirkung. Da das Fehlerjahr 01 und die Folgejahre bis 19 nach der AO nicht mehr änderbar sind, erfolgt nach R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR grundsätzlich eine erfolgswirksame Bilanzberichtigung im ersten noch offenen Jahr, hier zum 31.12.20. Hier liegt aber die Besonderheit eines »AfA-Fehlers« vor. Hierbei erfolgt eine erfolgsneutrale Einbuchung der richtigen fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die mit Hilfe einer »Schattenrechnung« ermittelt werden. Die AfA wird nach der Einbuchung des Gebäudes mit den richtigen ursprünglichen Herstellungskosten abzüglich der richtigen AfA unter Anwendung des richtigen AfA-Prozentsatzes berechnet.

Prüfer: Prima. Welche weitere Problematik ist zu beachten, wenn das Büro eine Fläche von 15 Quadratmetern hat und die Gesamtwohnfläche 200 Quadratmeter beträgt?

Student: Es könnte sich um einen Grundstücksteil von untergeordneter Bedeutung i.S.d. R 4.2 Abs. 8 EStR handeln. Würde das Büro zuzüglich des anteiligen Grund und Bodens weniger als 20 % des Gesamtwerts des Grundstücks und weniger als 20.500 € betragen, dann hätte der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, ob er das Büro und den anteiligen Grund und Boden aktiviert oder nicht.

Prüfer: Nennen Sie mir eine Bilanzposition, die kein Wirtschaftsgut ist.

Student: Zu den Bilanzpositionen, die keine Wirtschaftsgüter sind, gehören die Rechnungsabgrenzungsposten, die Rückstellungen und die Rücklagen, z.B. die § 6b-Rücklagen.

Prüfer: Welche Voraussetzungen müssen für eine § 6b-Rücklage vorliegen?

Student: Bei der Veräußerung bestimmter begünstigter Wirtschaftsgüter, z.B. Grund und Boden und Gebäude, kann der entstandene Veräußerungsgewinn auf bestimmte Reinvestitionsgüter, z.B. Grund und Boden und Gebäude, übertragen werden. Dadurch wird eine sofortige Versteuerung von stillen Reserven vermieden. Die Voraussetzungen sind in § 6b Abs. 4 EStG geregelt. Danach muss z.B. das veräußerte Wirtschaftsgut mindestens für sechs Jahre zum Anlagevermögen gehört haben. Die Reinvestition muss nach § 6b Abs. 3 EStG innerhalb von 4 bzw. 6 Jahren erfolgen.

Prüfer: Schauen wir uns hierzu den folgenden Fall an. Da der Sachverhalt etwas länger ist, habe ich Ihnen bereits eine Kopie auf den Tisch gelegt. Lesen Sie sich den Text bitte durch: „E veräußert am 15.04.10 sein im Januar 01 angeschafftes Betriebsgrundstück (Buchwert zum 31.12.09: 40.000 €) und sein gleichzeitig angeschafftes, nicht zu Wohnzwecken dienendes Betriebsgebäude (ursprüngliche Herstellungskosten: 120.000 €, Buchwert zum 31.12.09: 87.600 €) für insgesamt 500.000 €, wovon auf das Grundstück 50.000 € entfallen. Am 07.12.14 erwirbt E ein anderes bebautes Betriebsgrundstück zum Preis von 800.000 € (es entfallen davon 300.000 € auf das Grundstück und 500.000 € auf das ebenfalls nicht zu Wohnzwecken dienende Gebäude). E möchte einen möglichst geringen Gewinn versteuern. Veräußerungs- und Erwerbsnebenkosten sollen aus Vereinfachungsgründen nicht angefallen sein. Es ist keine