

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 15.05.1968, ist geschieden und wohnt in einer eigenen Stadtvilla in Saarbrücken. Er gehört keiner hebeberechtigten Religionsgemeinschaft an. K hat zwei Söhne: Max (M), geboren am 01.07.1997, wohnt in einem angemieteten Ein-Zimmer-Appartement in Berlin und studiert dort an der Humboldt-Universität Zahnmedizin. Paul (P), geboren am 24.02.1989, 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 30.09.2012 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 10.03.2002 zum Kaufpreis von 80.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten erworben, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war am 05.11.2002 erfolgt. Auf dem Grundstück hatte K ein Gebäude errichten lassen, das am 15.12.2004 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 01.10.2011 beendet waren, vermietete K das Grundstück ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu fremden Wohnzwecken.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 20.09.2022 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 30.11.2022, der Eigentumsübergang auf E wurde am 24.03.2023 im Grundbuch eingetragen. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung sind Veräußerungskosten (Makler u.a.) in Höhe von insgesamt 23.000 € angefallen, die K am 18.03.2023 entrichtete. Die Einkünfte des K aus der Vermietung des Grundstücks im Veranlagungszeitraum 2022 betragen unstreitig 10.000 €.

2. GmbH-Beteiligungen

K war an der A-GmbH, der B-GmbH und auch an der C-GmbH beteiligt. Durch Notarvertrag vom 02.06.2022 übertrug er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sämtliche Beteiligungen mit Wirkung zum 01.07.2022 auf seinen Sohn P. Dieser verpflichtete sich in den Verträgen, seinem Vater K ab dem 01.07.2022 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 01.07.2017 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 2022 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 01.09.2017 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 2022 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 02.11.2020) wurde vom Vater (geb. 14.04.1948) des K in Auftrag gegeben und zum 01.12.2021 abgeschlossen. Die Herstellungskosten des Gebäudes betragen 800.000 €, der Grund und Boden hatte 200.000 € gekostet. Dies entsprach auch dem Wert Ende des Jahres 2021, sodass der Verkehrswert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt insgesamt 1 Million € betrug. Mit Wirkung ab dem 01.01.2022 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 01.01.2022 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 01.01.2022 – fällig sind und vereinbarungsgemäß entrichtet werden. K entstanden im Jahr 2022 aus den übernommenen Darlehen Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt 8.000 €, die auch bis zum 31.12.2022 beglichen worden sind.

Die auf das Grundstück entfallenden jährlichen Nebenkosten (außer AfA und Schuldzinsen) von 5.000 € wurden von K im Kalenderjahr 2022 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 2022 unstreitig 10.000 €.

K unterstützte seinen Sohn M in finanzieller Hinsicht und übernahm im Jahr 2022 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 2022 neben dem Mitgliedsbeitrag von monatlich 30 € auch eine Spende in Höhe von 2.000 € an die Partei geleistet. Außerdem hat er an Weihnachten 2022 spontan 500 € für das Projekt „Ein Herz für Kinder“ überwiesen, nachdem er sich die ZDF-Spendengala im Fernsehen angeschaut hatte.

Im Frühjahr 2022 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 12.04.2022 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:

1. Ermitteln Sie für K die festzusetzende Einkommensteuer im Veranlagungszeitraum 2022. K möchte möglichst wenig Einkommensteuer zahlen.
2. 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 2022 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 30.09.2012 als Fristbeginn anzusetzen, sodass die 10-Jahres-Frist mit Ablauf des 30.09.2022 endet. Die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 20.09.2022 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 2022 zu erfassen, da der Veräußerungspreis nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG am 30.11.2022 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 2023 abgeflossen 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 01.10.2012 bis zum 30.11.2022 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. 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 2012: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{3}{12}$	3.800 €
AfA 2013 bis 2021: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times 9 \text{ Jahre}$	+ 136.800 €
AfA 2022: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{11}{12}$	+ 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 01.10.2012–30.11.2022	<u>./. 154.533 €</u>
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>./. 1.200 €</u>
Einkünfte § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	68.800 €

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

Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung des P außer Betracht bleiben. Die Tatsache, dass die Gewinnausschüttungen aus der GmbH-Beteiligung entweder durch den Abgeltungstarif nach § 32d Abs. 1 EStG oder – im Falle eines Antrags nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG – durch die Besteuerung im Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG begünstigt besteuert werden, steht der Abziehbarkeit der Versorgungsleistungen nicht entgegen, vgl. BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 49. Folglich kann P die Rentenzahlungen im Veranlagungszeitraum 2022 nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. c EStG als Sonderausgaben abziehen, soweit sie auf die Beteiligung an der A-GmbH entfallen. Die Sonderausgaben betragen somit $1.500 \text{ €} \times 6 \text{ Monate} = 9.000 \text{ €}$, davon Anteil A-GmbH 21,74 % = **1.956 €**.

Korrespondierend dazu erzielt K sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG i.H.v. 1.956 €, von denen der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG i.H.v. 102 € abgezogen werden kann (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 52 letzter Satz), sodass die Einkünfte 1.854 € betragen. **1.854 €**

2. Beteiligung an der B-GmbH

Die Summe der gemeinen Werte aller übertragenen GmbH-Anteile beträgt – wie schon erwähnt – insgesamt 345.000 €, davon entfallen 250.000 € bzw. 72,46 % auf die B-GmbH. Eine Übertragung gegen Versorgungsleistungen scheidet aus, da es sich nicht um eine begünstigte Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG handelt. K war weder zu mindestens 50 % an der B-GmbH beteiligt noch als deren Geschäftsführer tätig. Es handelt sich somit um eine (teil-)entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 65 ff.).

Die Veräußerung der 40%-igen GmbH-Beteiligung gehört gem. § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 3 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, die Mindestbeteiligungsgrenze von 1 % ist erfüllt. Es handelt sich um Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Für Beteiligungsveräußerungen gegen Leibrente gelten gem. R 17 Abs. 7 Satz 2 EStR die Regelungen in R 16 Abs. 11 EStR entsprechend, sodass ein Wahlrecht zwischen Sofort- und Zuflussbesteuerung besteht (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 74).

2.1 Sofortbesteuerung

a) Der Barwert der Leibrente stellt den Veräußerungserlös dar (BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 73, 69). Er wird durch Multiplikation des Jahreswerts der Rente (Anteil B-GmbH) mit dem nach dem Alter des Rentenberechtigten K bei Rentenbeginn (54 Jahre) zu bestimmenden Vervielfältiger ermittelt (vgl. BMF-Schreiben vom 04.10.2021, Beck'sche Steuererlasse 200 § 14/1):

Jahreswert der Rente $1.500 \text{ €} \times 12 \times 72,46 \% =$	13.042 €
x VV (54 Jahre)	14,228
Barwert der Rente	185.561 €
Verkehrswert der übertragenen Anteile	250.000 €

Somit liegt zu 74,22 % eine entgeltliche Anteilsübertragung nach § 17 EStG und zu 25,78 % eine unentgeltliche Anteilsübertragung vor (H 17 (4) [Teilentgeltliche Übertragung] EStH sowie BMF-Schreiben vom 11.03.2010, a.a.O., Rz. 66 Satz 4). Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 17 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a S. 1 EStG wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös	185.561 €
abzüglich Veräußerungskosten	./.
Anschaffungskosten § 17 Abs. 2a S. 1 EStG 74,22 % von 180.000 €	./.
Veräußerungsgewinn	<u>51.965 €</u>

davon sind nach § 3 Nr. 40 Buchst. c i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG

60 % steuerpflichtig = 31.179 €

Da der veräußerte Anteil an der Kapitalgesellschaft 29,63 % (74,22 % von 40 %) beträgt, beläuft sich der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG auf 2.690 € ($9.060 \text{ €} \times 29,69 \%$). Er ist jedoch gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG um den Teil des Veräußerungsgewinns abzuschmelzen, der den Betrag von 10.718 € ($29,69\%$ von 36.100 €) übersteigt, also um 31.179 €. $./.$ $10.718 \text{ €} = 20.461 \text{ €}$. Somit ist kein Freibetrag zu gewähren. Der steuerpflichtige Gewinn nach § 17 EStG beträgt im Fall der Sofortbesteuerung **31.179 €**.

Fall 10

Prüfungsklausur aus dem Gebiet Besteuerung der Gesellschaften

Bearbeitungszeit: 5 Stunden

Hilfsmittel:

Beck'sche Bände

- Steuergesetze
- Steuerrichtlinien
- Steuererlasse

A. Sachverhalt

Die Rostig & Beule GmbH & Co KG (KG) betreibt in Edenkoben einen Kfz-Handel mit Reparaturwerkstatt. Gesellschafter der KG sind Rudi Rostig (R) und Bodo Beule (B) als Kommanditisten sowie die Rostig & Beule GmbH (GmbH) als Komplementärin. R und B sind jeweils zu 45 %, die GmbH zu 10 % am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der KG beteiligt. Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters werden aufgrund gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung auch die stillen Reserven abgefunden.

Anteilseigner der GmbH sind R und B. Sie sind als Gründungsgesellschafter zu jeweils 50 % am Stammkapital von 50.000 € beteiligt. Die Stammeinlage des B ist voll eingezahlt, R hat eine ausstehende Einlage i.H.v. 5.000 €, welche von der GmbH eingefordert ist. Die Aktivitäten der GmbH beschränken sich ausschließlich auf die Geschäftsführung der KG.

Die von der KG zum 31.12.2021 erstellte Handelsbilanz entspricht der steuerlich zutreffenden Gesamthandsbilanz. Sie hat folgendes Aussehen:

Handelsbilanz KG 31.12.2021

Grundstück Luitpoldstraße		Kapital I R	180.000 €
Grund und Boden	80.000 €	Kapital I B	180.000 €
Gebäude	200.000 €	Kapital I GmbH	40.000 €
Maschine	64.000 €	Kapital II R	120.000 €
Sonstige Aktiva	2.656.000 €	Kapital II B	80.000 €
		Kapital II GmbH	30.000 €
		Verbindlichkeiten	2.370.000 €
	3.000.000 €		3.000.000 €

In den Aktiva sind folgende stillen Reserven enthalten:

Grund und Boden	50.000 €
Gebäude	180.000 €
Maschine	6.000 €

Das Grundstück Luitpoldstraße wurde im Januar 1996 angeschafft. Von den Anschaffungskosten entfielen 80.000 € auf den Grund und Boden und 400.000 € auf das aufstehende Verwaltungsgebäude. Das Gebäude (Baujahr 1965) wurde seither zutreffend linear abgeschrieben.

Die Maschine wurde im Januar 2021 für 80.000 € angeschafft. Die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre. Die Abschreibung erfolgte im Wirtschaftsjahr 2021 linear. Die Restnutzungsdauer beträgt zum 01.01.2022 noch 4 Jahre.

Die Wirtschaftsgüter wurden von der KG in ihrer steuerlichen Hauptbilanz zum 31.12.2022 zutreffend bewertet.

Für das Wirtschaftsjahr 2022 ergibt sich für die KG ein zutreffender handelsrechtlicher Gewinn in Höhe von 50.000 €. Der Wert ist aus steuerlicher Sicht nicht zu beanstanden.

Ereignisse des Jahres 2022 bei der KG:

1. Ausscheiden Gesellschafter B

B, geb. am 20.07.1959, entschloss sich bereits im Dezember 2021 aus Altersgründen aus dem Betrieb auszuschcheiden. Er übertrug mit Wirkung zum 01.01.2022 seinen Kommanditanteil mit Zustimmung des R auf Heinz Heinzelmann (H). Die Gegenleistung wird auf Wunsch des H in Form von 13 unverzinslichen Halbjahresraten in Höhe von jeweils 40.000 € erbracht. Die Zahlungen erfolgen jeweils nachschüssig erstmals am 30.06.2022.

Ebenfalls zum 01.01.2022 übertrug B seinen GmbH-Anteil auf H. Dieser leistete hierfür eine Barzahlung in Höhe von 100.000 €.

2. Geschäftsführung

Geschäftsführerin der KG ist die GmbH. Die monatlich von der KG an die GmbH zu zahlende Geschäftsführungsvergütung beträgt netto 10.000 €. Die KG verbuchte in diesem Zusammenhang im Wirtschaftsjahr 2021 zunächst einen Lohnaufwand in Höhe von insgesamt 120.000 €.

Aufgrund eines kurzfristigen finanziellen Engpasses bei der KG verzichtete die GmbH Ende Dezember 2022 auf die Geschäftsführervergütung für den Zeitraum Oktober bis Dezember 2022. Die KG buchte die ausstehende Verbindlichkeit in Höhe von 30.000 € gegen Ertrag aus.

Die GmbH hat R mit der Erledigung der Geschäftsführungsarbeiten für die KG beauftragt. Seine Rechtsstellung entspricht hierbei der eines typischen Arbeitnehmers. Die GmbH zahlt R ein monatliches Gehalt in Höhe von 10.000 €, welches sie stets als Lohnaufwand verbucht.

Umsatzsteuerlich wurden die Vorgänge in den Buchführungen der KG und der GmbH zutreffend behandelt.

3. Grundstück „In den Seewiesen“

Der Betrieb der KG befindet sich zum Teil auf dem Grundstück „In den Seewiesen“. Das Grundstück steht im Eigentum einer GbR, an der R und H hälftig beteiligt sind. Auf dem Grundstück befindet sich das Verkaufs- und Werkstattgebäude der KG. Die GbR vermietet das Grundstück umsatzsteuerfrei für monatlich 10.000 € an die KG. Die Höhe der Miete ist angemessen. Die KG hat die Mietzahlungen in ihrer Buchführung als Aufwand erfasst.

Das Grundstück wurde von der GbR im Oktober 2015 angeschafft (Bauantrag vor dem 01.04.1985). Die Anschaffungskosten beliefen sich auf 800.000 €, davon entfielen 100.000 € auf den Grund und Boden. Der gemeine Wert (= Teilwert) des Grundstücks betrug im Januar 2022 1 Mio. € (Anteil Grund und Boden = 150.000 €). Die laufenden Grundstückskosten beliefen sich im Wirtschaftsjahr 2022 auf 8.000 €.

Das Grundstück und die damit zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben wurden in der steuerlichen Gewinnermittlung der KG sowie in den Einkommensteuerveranlagungen von R und H der Jahre 2015 bis 2021 zutreffend behandelt.

4. Gewinnausschüttung

Die Gesellschafter der GmbH beschlossen am 20.12.2021 eine Ausschüttung in Höhe von insgesamt 30.000 €. Die hälftige Auszahlung an R und H erfolgte nach Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag im Januar 2023.

5. Haftungsvergütung

Die GmbH erhält als Haftungsvergütung einen Vorabgewinn in angemessener Höhe von 5.000 €. Die KG verbucht die Vergütungen stets gewinnneutral.

Geschäftsvorfälle des Jahres 2022 bei der GmbH

Neben der Beteiligung an der KG und den ihr daraus zustehenden Gewinnanteilen und Vergütungen hält die GmbH.

Aktien einer inländischen AG. Die Anschaffungskosten betragen im Jahr 1999 10.000 €. Aufgrund nachhaltiger Kursverluste nahm die GmbH zum 31.12.2007 eine Teilwertabschreibung in Höhe von 9.000 € vor. Beide Abschreibungen waren steuerlich nicht zu beanstanden. Zum 31.12.2022 stieg der Teilwert der Aktien auf 15.000 €.

Aufgaben:

1. Welche einkommensteuerlichen Folgen ergeben sich im Veranlagungszeitraum 2022 für B aufgrund der Übertragung der Gesellschaftsanteile an der KG bzw. der GmbH?
2. Welche Auswirkungen hat das Ausscheiden des B für die Steuerbilanz der KG?
Erstellen Sie die Steuerbilanz der KG einschließlich evtl. erforderlicher Ergänzungs- und Sonderbilanzen zum 01.01.2022 nach dem Ausscheiden des B.
3. Entwickeln Sie für die Aktivpositionen Gebäude Luitpoldstraße, Maschine und Firmenwert die Werte zum 31.12.2022 in der steuerlichen Hauptbilanz und der/den Ergänzungsbilanz/en.
4. Wie ist die Geschäftsführungstätigkeit der GmbH bzw. des R ertragsteuerlich zu beurteilen? Auf umsatzsteuerliche Fragen ist hier nicht einzugehen.
5. Beurteilen Sie die steuerliche Behandlung der Vermietungstätigkeit der GbR. Berechnen Sie in diesem Zusammenhang die Höhe der Einkünfte 2022 der Gesellschafter R und H. Gehen Sie dabei im Falle von Gewinneinkünften von einer Gewinnermittlung durch Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG aus.
6. Welche steuerlichen Auswirkungen hat die Gewinnausschüttung der GmbH für ihre Anteilseigner?
7. Erstellen Sie die zur Steuerbilanz der KG evtl. erforderlichen Sonderbilanzen von R und H zum 31.12.2022 einschließlich der dazu gehörenden GuV-Rechnungen.
8. Ermitteln Sie den steuerlichen Gesamtgewinn der KG und nehmen Sie eine Gewinnverteilung vor.
9. Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen des Jahres 2022 der GmbH aus bilanzsteuerrechtlicher und körperschaftsteuerlicher Sicht Stellung.
10. Berechnen Sie den Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag 2022 der GmbH. Auf die Steuerrückstellungen ist dabei **nicht** einzugehen.
11. Ermitteln Sie den Bilanzansatz des KG-Anteils in der Steuerbilanz der GmbH zum 31.12.2022 ausgehend von einem Vorjahreswert in Höhe von 15.000 €.

Weitere Hinweise!

1. Begründen Sie Ihre Ausführungen unter Hinweis auf die einschlägigen Vorschriften (Gesetze und Richtlinien).
2. Die Beteiligten wünschen möglichst niedrige Einkünfte.
3. Erforderliche Anträge wurden gestellt.

B. Lösungen

I. Einkommensteuerliche Folgen für B

B veräußert seinen Mitunternehmeranteil an H. Der Vorgang ist nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerbar. Zum Mitunternehmeranteil des B gehört neben seinem KG-Anteil auch der GmbH-Anteil als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, da sich die Tätigkeit der GmbH auf die Geschäftsführung der KG beschränkt (R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR sowie H 4.2 Abs. 2 „Anteile an Kapitalgesellschaften“, 7. Spiegelstrich EStH). Der Veräußerungsgewinn ist nach den Grundsätzen des § 16 Abs. 2 EStG zu berechnen. Für den KG-Anteil ist als Veräußerungspreis der Barwert der Ratenzahlungen anzusetzen (§ 12 Abs. 1 BewG). Dessen Ermittlung erfolgt mit Hilfe der Tabelle 2 des BMF-Schreibens vom 10.10.2010 (Beck'sche Erlasse 200 § 12/1), alter-

nativ mit Hilfe der Anlage 3 des BMF-Schreibens vom 26.05.2005 (Beck'sche Erlasse 1 § 6/19). Die Laufzeit der Ratenzahlung beträgt 6,5 Jahre.

Berechnung:

$80.000 \text{ €} \times 5,486 = \frac{1}{2} \times (5,839 + 5,133)$	438.880 €
Kapitalkonto B (180.000 € + 80.000 €)	./ 260.000 €
Veräußerungsgewinn Gesamthandsbereich	178.880 €

Der auf den GmbH-Anteil entfallende Veräußerungsgewinn unterliegt dem Teileinkünfteverfahren.

Berechnung (im Rahmen der ESt-Veranlagung des B):

Veräußerungspreis zu 60 % (§ 3 Nr. 40 Buchst. b EStG)	60.000 €	
Anschaffungskosten zu 60 % (§ 3c Abs. 2 EStG)	./ 15.000 €	
Veräußerungsgewinn Sonderbereich	45.000 €	45.000 €
Veräußerungsgewinn insgesamt		223.880 €

Aufgrund der Vollendung des 55. Lebensjahres steht B der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu. Der Veräußerungsgewinn übersteigt die Kappungsgrenze des § 16 Abs. 4 S. 3 EStG um 87.880 € (223.880 € ./ 136.000 €). Der Freibetrag beläuft sich auf 0 € (45.000 € ./ 87.880 €).

Die laufenden Ratenzahlungen führen in Höhe ihres Zinsanteils zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Der Tilgungsanteil der Ratenzahlungen ergibt sich aus einem Vergleich der Barwerte zu Beginn und zum Ende des Veranlagungszeitraums 2022.

Berechnung:

Barwert 01.01.2022	438.880 €
Barwert 31.12.2022	
$= 80.000 \text{ €} \times 4,7605 = \frac{1}{2} \times (5,133 + 4,388)$./ 380.840 €
Tilgungsanteil	58.040 €
Ratenzahlung	80.000 €
Zinsanteil	21.960 €

Nach Abzug des Sparer-Pauschbetrags in Höhe von 801 € (§ 20 Abs. 9 EStG) ergeben sich Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 21.159 €.

II. Steuerbilanz 01.01.2022

H erwirbt steuerrechtlich die anteiligen Wirtschaftsgüter des B. Die Bewertung erfolgt mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Die anteiligen stillen Reserven sind in einer positiven Ergänzungsbilanz des H zu aktivieren.

Barwert der Ratenzahlungen	438.880 €
Kapitalkonto I + II	./ 260.000 €
Anteilige stille Reserven des B (45 %):	
Grund und Boden	./ 22.500 €
Gebäude	./ 81.000 €
Maschine	./ 2.700 €
Mehrzahlung	72.680 €

Für die Mehrzahlung wird widerlegbar vermutet, dass es sich um Anschaffungskosten für den anteiligen Firmenwert handelt. Für diesen besteht als entgeltlich erworbenes immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ein Aktivierungsgebot (§ 5 Abs. 2 EStG).

Die Ratenschuld stellt notwendiges Sonderbetriebsvermögen II des H dar. Der in den Ratenzahlungen enthaltene Zinsanteil in Höhe von 21.960 € ist eine Sonderbetriebsausgabe.

Handelsbilanz 01.01.2022

Grundstück Luitpoldstraße		Kapital I R	180.000 €
Grund und Boden	80.000 €	Kapital I B	180.000 €
Gebäude	200.000 €	Kapital I GmbH	40.000 €
Maschine	64.000 €	Kapital II R	120.000 €
Sonstige Aktiva	2.656.000 €	Kapital II B	80.000 €
		Kapital II GmbH	30.000 €
		Verbindlichkeiten	2.370.000 €
	3.000.000 €		3.000.000 €

Ergänzungsbilanz H 01.01.2022

Grund und Boden	22.500 €	Mehrkapital	178.880 €
Gebäude	81.000 €		
Maschine	2.700 €		
Firmenwert	72.680 €		
	178.880 €		178.880 €

Sonderbilanz R 01.01.2022

GmbH-Anteil	25.000 €	Kapital	20.000 €
		Ausstehende Einlage	5.000 €
	25.000 €		25.000 €

Sonderbilanz H 01.01.2022

GmbH-Anteil	100.000 €	Ratenschuld	438.880 €
Kapital	338.880 €		
	438.880 €		438.880 €

III. Steuerbilanz 31.12.2022

Das Gebäude gehört zum abnutzbaren Anlagevermögen. Die Bewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten – AfA (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Der AfA-Satz beträgt 2 % (§ 7 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. a EStG).

Hauptbilanz:

Buchwert 01.01.	200.000 €
AfA 2 % von 400.000 €	<u>./.</u> 8.000 €
Buchwert 31.12.	192.000 €

Ergänzungsbilanz H:

Buchwert 01.01.	81.000 €
AfA 2 % von 45 % von 380.000 € (= TW)	3.420 €
Anteilige AfA HB 45 % von 8.000 €	<u>./.</u> 3.600 €
Minder-AfA	180 €
Buchwert 31.12.	81.180 €

Die Maschine ist als abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens mit den Anschaffungskosten – AfA zu bewerten.

Hauptbilanz:

Buchwert 01.01.	64.000 €
Lineare AfA (§ 7 Abs. 1 EStG)	./ 16.000 €
Buchwert 31.12.	48.000 €

Ergänzungsbilanz H:

Buchwert 01.01.	2.700 €
Lineare AfA 25 % von 2.700 € (Restnutzungsdauer 4 Jahre)	
Vgl. Urteil des BFH vom 20.11.2014, IV R 1/11	
Mehr-AfA	./ 675 €
Buchwert 31.12.	2.025 €

Der Firmenwert wurde aus Sicht der Gesamthandsbilanz selbst geschaffen. Es besteht ein Aktivierungsverbot (§ 5 Abs. 2 EStG). In der Ergänzungsbilanz des H ist er linear auf 15 Jahre abzuschreiben (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG). Die AfA beträgt 4.845 €, der Buchwert zum 31.12. beträgt 67.835 €.

IV. Geschäftsführungstätigkeit

Die Geschäftsführungsvergütung ist sowohl aus der Sicht der GmbH als auch aus der Sicht des R eine Sondervergütung i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Sondervergütung der GmbH beträgt 90.000 €, die des R 120.000 €. Die von der GmbH an R geleistete Vergütung führt bei der GmbH zu Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 120.000 € (§ 4 Abs. 4 EStG). Die Aufwandsbuchungen der KG sind zutreffend. Außerbilanziell kommt es saldiert zu einer Hinzurechnung in Höhe von 90.000 €.

Der Forderungsverzicht ist in Höhe des Nettobetrags von 30.000 € in der Buchführung der KG als Ertrag bzw. Aufwandsminderung zu erfassen. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG, R 8.5 Abs. 1 KStR). Bei der GmbH liegt eine Vermögensminderung vor. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist gegeben, da die GmbH-Gesellschafter R und H in ihrer Eigenschaft als Kommanditisten der KG von dem Forderungsverzicht durch eine Erhöhung ihrer Gewinnanteile profitieren. Der Verzicht wirkt sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 EStG aus und beruht nicht auf einem ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss. Die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt mit dem gemeinen Wert. Dabei ist nur der R und H zukommende Vorteil in Höhe von 90 % von 30.000 € = 27.000 € zu berücksichtigen.

Bei der KG sind auf der ersten Stufe der additiven Gewinnermittlung der Gewinnanteil der GmbH um 27.000 € zu erhöhen und die Gewinnanteile von R und H um jeweils 13.500 € zu verringern. Beide Korrekturen erfolgen außerbilanziell. In den Sonderbilanzen von R und H entstehen Sonderbetriebseinnahmen in Höhe von jeweils 13.500 € (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG). Diese sind nach dem Teileinkünfteverfahren zu 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Buchst. d und S. 2 EStG). Die Steuerfreistellung erfolgt außerbilanziell im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen von R und H (Bruttomethode).

V. Vermietungstätigkeit GbR

Zwischen der GbR (Besitzgesellschaft) und der KG (Betriebsgesellschaft) besteht seit dem 01.01.2022 eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung. Es liegt eine personelle Verflechtung vor, da beide Gesellschaften von der Personengruppe R und H beherrscht werden (H 15.7 Abs. 6 „Beherrschungsidentität“ EStH). Die sachliche Verflechtung ergibt sich durch die Vermietung des Grundstücks „In den Seewiesen“, welches eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. R und H erzielen durch die Vermietung gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 und 2 EStG. Das Grundstück „In den Seewiesen“ ist bei der GbR als notwendiges Betriebsvermögen zu erfassen (R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR). Diese Erfassung geht der Zurechnung zum Sonderbetriebsvermögen der KG vor (H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH).

Die Grundstückshälfte des H war bis zu dessen Eintritt in die KG notwendiges Privatvermögen. Zum 01.01.2022 erfolgt eine Einlage des anteiligen Grund und Bodens und des anteiligen Gebäudes (§ 4 Abs. 1

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 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