

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 15.05.1966, ist geschieden und wohnt in einer eigenen Stadtvilla in Saarbrücken. Er gehört keiner hebeberechtigten Religionsgemeinschaft an. K hat zwei Söhne: Max (M), geboren am 01.07.1995, wohnt in einem angemieteten Ein-Zimmer-Appartement in Berlin und studiert dort an der Humboldt-Universität Zahnmedizin. Paul (P), geboren am 24.02.1987, 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 30.09.2010 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 10.03.2000 zum Kaufpreis von 80.000 € einschließlich Anschaffungsnebenkosten erworben, der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten war am 05.11.2000 erfolgt. Auf dem Grundstück hatte K ein Gebäude errichten lassen, das am 15.12.2002 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 betrugen 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 01.10.2010 beendet waren, vermietete K das Grundstück ab diesem Zeitpunkt in vollem Umfang zu fremden Wohnzwecken.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 20.09.2020 veräußerte K das Mietwohngrundstück für insgesamt 790.000 € (Anteil Grund und Boden 20%) an den Erwerber E, der die bisherigen Mietverträge fortführte. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte mit vollständiger Kaufpreiszahlung am 30.11.2020, der Eigentumsübergang auf E wurde am 24.03.2021 im Grundbuch eingetragen. Im Zusammenhang mit der Grundstücksübertragung sind Veräußerungskosten (Makler u.a.) in Höhe von insgesamt 23.000 € angefallen, die K am 18.03.2021 entrichtete. Die Einkünfte des K aus der Vermietung des Grundstücks im Veranlagungszeitraum 2020 betrugen 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 02.06.2020 übertrug er im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sämtliche Beteiligungen mit Wirkung zum 01.07.2020 auf seinen Sohn P. Dieser verpflichtete sich in den Verträgen, seinem Vater K ab dem 01.07.2020 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 01.07.2015 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 2020 Einnahmen in Höhe von insgesamt 70.000 €. Nach der Übertragung übernimmt P die Geschäftsführung der A-GmbH.

2.2 Beteiligung B-GmbH

Außerdem hatte sich K ab dem 01.09.2015 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 2020 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 02.11.2018) wurde vom Vater (geb. 14.04.1946) des K in Auftrag gegeben und zum 01.12.2019 abgeschlossen. Die Herstellungskosten des Gebäudes betrugen 800.000 €, der Grund und Boden hatte 200.000 € gekostet. Dies entsprach auch dem Wert Ende des Jahres 2019, sodass der Verkehrswert des Grundstücks zu diesem Zeitpunkt insgesamt 1 Million € betrug. Mit Wirkung ab dem 01.01.2020 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 01.01.2020 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 01.01.2020 – fällig sind und vereinbarungsgemäß entrichtet werden. K entstanden im Jahr 2020 aus den übernommenen Darlehen Zinsaufwendungen in Höhe von insgesamt 8.000 €, die auch bis zum 31.12.2020 beglichen worden sind.

Die auf das Grundstück entfallenden jährlichen Nebenkosten (außer AfA und Schuldzinsen) von 5.000 € wurden von K im Kalenderjahr 2020 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 2020 unstreitig 10.000 €.

K unterstützte seinen Sohn M in finanzieller Hinsicht und übernahm im Jahr 2020 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 2020 neben dem Mitgliedsbeitrag von monatlich 30 € auch eine Spende in Höhe von 2.000 € an die Partei geleistet. Außerdem hat er an Weihnachten 2020 spontan 500 € für das Projekt „Ein Herz für Kinder“ überwiesen, nachdem er sich die ZDF-Spendengala im Fernsehen angeschaut hatte.

Im Frühjahr 2020 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 12.04.2020 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 2020. 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 2020 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 30.09.2010 als Fristbeginn anzusetzen, sodass die 10-Jahres-Frist mit Ablauf des 30.09.2020 endet. Die Veräußerung mit Kaufvertrag vom 20.09.2020 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 2020 zu erfassen, da der Veräußerungspreis nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG am 30.11.2020 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 2021 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 01.10.2010 bis zum 30.11.2020 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)	760.000 €
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 2010: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{3}{12}$	3.800 €
AfA 2011 bis 2019: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times 9 \text{ Jahre}$	+ 136.800 €
AfA 2020: 2 % von 760.000 € = $15.200 \text{ €} \times \frac{11}{12}$	+ 13.933 €
AfA gesamt	154.533 €

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 01.10.2010–30.11.2020	./. 154.533 €
Veräußerungsverlust § 23 EStG	./. 18.467 €

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	./. 1.000 €
Einkünfte § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG	69.000 €

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 vorweggenommen 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

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 2001 als Lagerplatz genutzt, aber nicht aktiviert. Bei einer Betriebsprüfung in 2019 für die Jahre 2017 bis 2018 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 2001 15 €; für die Jahre 2019 bis 2020 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 2001 bis 2020 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 2001 bis 2020 erfolgen. Aus Vereinfachungsgründen kann die Berichtigung

gung zum 01.01.2019 oder zum 31.12.2019 bis 2020 erfolgen. Bei der Berichtigung zum 01.01.2019 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 2001 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 2001 bis 2020 hat über die AfA steuerliche Auswirkung. Da das Fehlerjahr 2001 und die Folgejahre bis 2018 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 31.12.2019. 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 Umsatzsteuer oder Vorsteuer angefallen“. Bitte erläutern Sie nur die Vorgehensweise. Auf Berechnungen können Sie verzichten.

Student: E hat ein steuerliches Wahlrecht, im Jahr der Veräußerung in Höhe des Veräußerungsgewinns eine Rücklage zu bilden. Dabei handelt es sich um ein passives Bestandskonto, das Gegenkonto ist ein Aufwandskonto. Somit ist die Buchung Gewinn mindernd. Dadurch wird der Veräußerungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung neutralisiert. Im Jahr der Reinvestition erfolgt die Gewinn erhöhende Auflösung der Rücklage gem. § 6b Abs. 3 Satz 4 EStG und der Abzug der Rücklage von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Reinvestitionsgutes, sofern die stillen Reserven des veräußerten Wirtschaftsguts auf das Reinvestitionsgut übertragbar sind. Der Buchungssatz lautet: Abschreibung auf Sachanlagen an Grund und Boden bzw. Gebäude. Somit ergibt sich auch im Jahr der Reinvestition keine Gewinnauswirkung. Allerdings mindern sich bei der Übertragung der stillen Reserven auf das neue Gebäude dessen Abschreibungen. Dies ist in § 6b Abs. 6 EStG geregelt.

Prüfer: Nennen Sie mir Unterschiede zwischen der § 6b-Rücklage und der Rücklage für Ersatzbeschaffung.

Student: Begünstigt sind bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR alle betrieblichen Wirtschaftsgüter des Anlage- oder Umlaufvermögens, die zwangsweise, z.B. infolge höherer Gewalt, aus dem Betriebsvermögen ausscheiden. Wie vorhin schon erwähnt, ist bei der § 6b-Rücklage nur die Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, insbesondere Grund und Boden und Gebäude, begünstigt. Im Gegensatz zur § 6b-Rücklage wird bei der Rücklage für Ersatzbeschaffung die Funktionsgleichheit des Ersatzwirtschaftsguts und die Reinvestitionsabsicht gefordert.

Prüfer: Wie unterstützt der Gesetzgeber die Investitionspläne kleinerer Betriebe?

Student: Wenn ein Steuerpflichtiger die Anschaffung von abnutzbarem, beweglichen Anlagevermögen beabsichtigt, dann kann er nach § 7g EStG 50 % ab dem Veranlagungszeitraum 2021 der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten außerhalb der Bilanz Gewinn mindernd zum Abzug bringen. Dieser Investitionsabzugsbetrag kann im Investitionsjahr außerbilanziell wieder hinzugerechnet werden. Zusätzlich ist eine innerbilanzielle Gewinnminderung i.H.v. 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten möglich. Durch diese Aufwandsbuchung mindert sich gleichzeitig die AfA-Bemessungsgrundlage. Neben der normalen Abschreibung nach § 7 Abs. 1 EStG kann der Steuerpflichtige noch die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG i.H.v. 20 % geltend machen.

Prüfer: Wie beurteilen Sie folgenden Sachverhalt? Der Steuerpflichtige macht für 01 einen Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 600 € (50 % von 1.200 €) geltend. Bei der Anschaffung des begünstigten Wirtschaftsguts in 02 fallen 1.500 € Anschaffungskosten an.

Student: Nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG erfolgt in 02 zunächst eine außerbilanzielle Zurechnung i.H.v. 600 €. Macht der Steuerpflichtige auch den innerbilanziellen Abzug nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG i.H.v. maximal

600 € geltend, so mindert sich die AfA-Bemessungsgrundlage von 1.500 auf 900 €. Der Steuerpflichtige hat dann das Wahlrecht, dieses Wirtschaftsgut in einen Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a EStG einzustellen und auf fünf Jahre abzuschreiben.

Prüfer: Was würden Sie dem Steuerpflichtigen raten, wenn das Wirtschaftsgut nur eine Nutzungsdauer von drei Jahren hätte?

Student: In diesem Fall wäre die Sammelpostenregelung wegen der längeren Abschreibungsdauer ungünstig. Hätte der Steuerpflichtige bereits die Sammelpostenregelung für andere Wirtschaftsgüter gewählt, so müsste er wegen des wirtschaftsjahrbezogenen Wahlrechts auch dieses Wirtschaftsgut in den Sammelposten einstellen. Dies kann er nur dadurch vermeiden, dass er den innerbilanziellen Abzug auf 499 € begrenzt und dadurch die Anschaffungskosten über der 1.000 €-Grenze liegen. Neben der normalen linearen AfA könnte er zusätzlich noch die Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 EStG geltend machen.

Prüfer: Was ist in folgendem Fall zu veranlassen? Der Steuerpflichtige plant, in 02 eine Maschine für 320.000 € anzuschaffen. Hierfür macht er in 01 einen Investitionsabzugsbetrag i.H.v. 160.000 € geltend. Die tatsächlichen Anschaffungskosten in 02 betragen aber nur 300.000 €. Weitere Investitionen sind nicht geplant und werden auch nicht durchgeführt.

Student: Die außerbilanzielle Zurechnung in 02 ist begrenzt auf 50 % der tatsächlichen Anschaffungskosten von 300.000 €, sie beträgt also 120.000 €. Der innerbilanzielle Aufwand ist ebenfalls auf diesen Betrag begrenzt. Da der Steuerpflichtige in 01 160.000 € abgezogen hat und in 02 nur 150.000 € hinzurechnen konnte, erfolgt für 01 eine Änderung des Einkommensteuerbescheides gem. § 7g Abs. 3 EStG. Der Investitionsabzugsbetrag wird darin um 10.000 € gemindert.

Prüfer: Gut. Wechseln wir noch mal das Thema. Ein Gebäude mit Anschaffungskosten von 1.000.000 € wurde in den Jahren 01 bis 10 zu Vermietungszwecken genutzt. Die AfA betrug jährlich 2 %. Das Gebäude wird zu Beginn des Jahres 11 in das Betriebsvermögen eingelegt und zu eigenbetrieblichen Zwecken genutzt. Der Teilwert zu diesem Zeitpunkt beträgt 900.000 €. Machen Sie eine übliche bilanzsteuerrechtliche Stellungnahme.

Student: Hier liegt eine Privateinlage i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG vor, da aus Privatvermögen notwendiges Betriebsvermögen wird. Die Einlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert von 900.000 € zu bewerten. Die Bemessungsgrundlage für die AfA richtet sich nach § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG. Diese Vorschrift soll eine doppelte Berücksichtigung von AfA-Beträgen vermeiden. Bei Wirtschaftsgütern, die nach einer Verwendung zur Erzielung von Überschusseinkünften im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 in ein Betriebsvermögen eingelegt worden sind, mindert sich der Einlagewert um die AfA-Beträge, die bis zum Zeitpunkt der Einlage vorgenommen worden sind (hier: TW 900.000 € ./ AfA 200.000 € = 700.000 €), höchstens jedoch bis zu den fortgeführten Anschaffungskosten (hier: AK 1.000.000 € ./ AfA 200.000 € = 800.000 €). Die AfA-Bemessungsgrundlage berechnet sich in diesem Fall nach den fortgeführten Anschaffungskosten i.H.v. 800.000 €. In den folgenden Jahren bekommt der Steuerpflichtige die AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.H.v. je 3 %. Dies entspricht einem Betrag von 24.000 €. Nach 34 Jahren ist die AfA-Bemessungsgrundlage auf 0 € abgeschrieben.

Prüfer: Das ist richtig. Aber was passiert mit dem Restwert?

Student: Das Gebäude hat noch einen Restbuchwert von 100.000 €, da die Einlage nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert von 900.000 € erfolgen musste. Der verbleibende Buchwert von 100.000 € wird nicht weiter abgeschrieben und wirkt sich erst bei der Veräußerung des Grundstücks oder bei einer Betriebsaufgabe Gewinn mindernd aus.