



KNOLL

Steuerrechts-Institut +

Lösungsvorschlag

zur Prüfungsaufgabe Steuerberaterprüfung 2022/2023

KLAUSUR BUCHFÜHRUNG UND BILANZWESEN

fortgeschrieben auf den Rechtsstand 2024

zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2025/2026



© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH außerhalb der eigenen Fortbildungszwecke, etwa auch der Verkauf, ist unzulässig.

Eine Verwendung zum Training, zur Weiterentwicklung oder zum Betrieb Künstlicher Intelligenz (z. B. LLMs, generative KI) – insbesondere durch automatisiertes Auslesen (Scraping, Crawling, Text und Data Mining) nach § 44b UrhG – ist ohne ausdrückliche vorherige schriftliche Zustimmung untersagt. **Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir in unseren Lehrmaterialien auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Die bestimmungsgemäße Handhabung dieses Produkts stellt kein Risiko für die Gesundheit oder Sicherheit im Sinne der Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (GPSR) dar.



Der KNOLL-Lösungsvorschlag soll Ihnen ein Verständnis darüber geben, welche Aspekte in welcher Ausführlichkeit in der Prüfung zur Erreichung der vollen Punktzahl unter Berücksichtigung der Bearbeitungszeit von sechs Stunden aufzuführen sind. Er entspricht unserer langjährigen Prüfungserfahrung und ist nicht zu verwechseln mit den bei unseren Klausuren üblichen, sehr ausführlichen KNOLL Lösungshinweisen, die der gezielten fachlichen Nacharbeit dienen.

TEIL I: EINZELUNTERNEHMEN KEVIN KLEIN

Punkte

1. Neuer Verkaufsladen

Die Trennwände stellen aufgrund der festen Verbindung mit dem Gebäude nach den §§ 93,94 Abs. 1 Satz 1 BGB wesentliche Bestandteile des Gebäudes dar; sie stehen daher
1 (1) zivilrechtlich im Eigentum des E (§ 946 BGB).

Ein Scheinbestandteil i.S.v. § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB liegt nicht vor, da die Trennwände beim
1 (2) Ausbau zerstört werden und nur noch einen Schrottwert haben werden.

K ist jedoch ab dem 1.7.2024 wirtschaftlicher Eigentümer der Trennwände, da der E aufgrund der Beseitigungspflicht am Ende der Mietzeit keine eigene Nutzungsmöglichkeit an diesen hat. Diese sind als notw. BV in der HB und in der StB des K zu erfassen (§ 246 Abs. 1 Satz
1 (3) 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, BMF vom 15.1.1976, Tz. 4 a).

Die Trennwände stellen abnutzbares AV dar (§ 247 Abs. 2 HGB) und sind mit den AK von 30.000 € abzgl. AfA zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB,
1 (4) § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die USt ist als Vorsteuer abzugsfähig (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) und zählt nicht zu den AK (§ 9b Abs. 1 EStG).

Grds. ist die AfA nach den Grundsätzen für Gebäude zu berechnen (H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH). Da die tatsächliche ND durch die Abbruchsverpflichtung nur 9 J. und 6 Mo. beträgt, können die Trennwände handelsrechtlich nach § 253 Abs. 3 Sätze 1 und 2 und auch steuerlich nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG linear auf 9,5 J. abgeschrieben werden. Für das WJ 2024 beträgt die Abschreibung zeitanteilig für 6 Mo. 1.579 € ($30.000 \text{ €} \times \frac{1}{9,5} \times \frac{6}{12}$). Die von K erworbenen Mieterumbauten sind somit in der HB und in der StB zum 31.12.2024 mit
1 (5) 28.421 € anzusetzen.

Für die Kosten zum Rückbau der Trennwände ist nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alternative HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG eine RSt für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Die Vss. von R 5.7 Abs. 2 EStR sind erfüllt. Die auf die Rückbauarbeiten entfallende USt ist als Vorsteuer abzugsfähig ist und mangels Aufwands nicht rückstellungsfähig.
1 (6)

Die Rückbauverpflichtung hat K durch die Zahlung des S in Höhe von 9.500 € übernommen bzw. angeschafft. Anschaffungsvorgänge sind erfolgsneutral zu behandeln, daher ist der Zugang der Rückstellung bei K mit den AK von 9.500 € in der HB und StB zu erfassen.
1 (7)

Handelsrechtlich ist die RSt zum 31.12.2024 nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag anzusetzen. Dieser beinhaltet Preis- und Kostensteigerungen. Der Betrag von 20.000 € lt. SV ist ratierlich in gleichen Raten anzusammeln und nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem angegebenen Marktzins (1,1 %) abzuzinsen.
2

(8-9) $20.000 \text{ €} \times \frac{11}{20} = 1.0119 = 9.969 \text{ €}$

Steuerlich ist die RSt nach § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG zum 31.12.2024 bei K so zu bilanzieren, wie sie bei S ohne die Übernahme der Verpflichtung zu bilanzieren wäre. Sie ist somit nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG mit den Einzelkosten und den notw. Gemeinkosten zu bewerten und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG in gleichen Raten anzusammeln (R 6.11
2
(10-11) Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStR).

Es sind die Wertverhältnisse am Bilanzstichtag ohne Preis- und Kostensteigerungen maßgebend, (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Zudem ist die RSt nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG mit 5,5 % bis zum Beginn der Erfüllung abzuzinsen (Tabelle 2 zum BMF-Schreiben vom 26.5.2005)

$$17.000 \text{ €} \times \frac{11}{20} \times 0,618 = 5.778 \text{ €}$$

Da der handelsrechtliche Wert den steuerlichen Wert übersteigt, ist die Rückstellung in der StB mit dem niedrigeren Wert anzusetzen (R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR).

Korrekturbuchungen „Alle Bereiche“:

Mietereinbauten	30.000 €	an	Raumkosten	20.500 €
		an	Rückstellungen	9.500 €

Nachbuchungen:

„Alle Bereiche“

AfA	1.579 €	an	Mietereinbauten	1.579 €
-----	---------	----	-----------------	---------

„Nur Handelsrecht“

Sonst. betriebl. Aufwand	469 €	an	Rückstellungen	469 €
--------------------------	-------	----	----------------	-------

2 „Nur Steuerrecht“

(12-13) Rückstellungen	3.722 €	an	Sonst. betriebl. Erträge	3.722 €
------------------------	---------	----	--------------------------	---------

Für den sich aus der Anwendung von § 5 Abs. 7 Satz 1 EStG ergebenden Gewinn von 3.722 € kann in der StB nach Satz 5 i.H.v. $\frac{14}{15}$ (= 3.474 €) gewinnmindernd eine steuerfreie

1 (14) Rücklage gebildet werden.

Handelsrechtlich ist die Bildung dieser Rücklage unzulässig. Es liegt ein steuerliches Wahlrecht (WR) i.S.v. § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG vor, das unabhängig von der HB zur Erreichung des niedrigsten möglichen Gewinns ausgeübt wird.

1 (15)

Nachbuchung „Nur Steuerrecht“

1 (16) Sonst. betriebl. Aufwand	3.474 €	an	Rücklage nach § 5 Abs. 7 EstG	3.474 €
---------------------------------	---------	----	-------------------------------	---------

2. Wertpapiere

Der Beschluss zur Kapitalerhöhung gegen Einlagen vermittelt für jede Altaktie ein Bezugsrecht (BzR) zum Erwerb junger Aktien. Dadurch wird von jeder Altaktie an der X-AG ein BzR als eigenständiges WG abgespalten.

1 (17)

Da die Buchwerte von BzR und Altaktie im gleichen Verhältnis stehen wie deren Kurswerte, lässt sich der Buchwert eines BzR wie folgt berechnen:

$$\begin{aligned} \text{Buchwert BzR} &= \frac{\text{Kurswert BzR} \times \text{Buchwert Altaktie}}{\text{Kurswert Altaktie}} \\ &= (8 \text{ €} \times 101 \text{ €}) / 202 \text{ €} = 4 \text{ €} \end{aligned}$$

Der Buchwert einer Altaktie betrug vor der Kapitalerhöhung 101 € (10.100 €: 100); er verringert sich aufgrund der Abspaltung des BzR um 4 € auf 97 € je Stück. Insgesamt haben die (18-19) Altaktien einen Buchwert von 9.700 € (97 € x 100).

2



- 1 (20) Aus der Veräußerung von 40 BzR zu je 8 € resultiert ein Veräußerungserlös von 320 € (Buchwerte für 40 BzR x 4 € = 160 €). Hieraus ergibt sich ein Gewinn von 160 €. Dieser Gewinn zählt nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb und ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. a i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % steuerfrei.

- 1 (21) Der Gewinn aus der Veräußerung der BzR kann in der StB aber nach § 6b Abs. 10 Sätze 1 und 5 EStG in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden, da die 6-Jahresfrist nach § 6b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist; denn der Besitzzeit der BzR kann die Besitzzeit der alten Anteilsrechte hinzugerechnet werden, von denen sie abgespalten sind (R 6b.3 Abs. 6 Satz 2 EStR). In der HB ist diese Rücklage unzulässig. Es liegt ein steuerliches WR i.S.v. § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG vor. Da K einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn wünscht, ist die Rücklage zu bilden.

Die erworbenen jungen Aktien können wie die alten Aktien ebenfalls als gewillkürtes BV ausgewiesen werden). Sie sind als nicht abnutzbares AV mit den AK zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 255 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Hierzu gehören neben dem Kaufpreis auch die AK (Buchwerte) der zum Erwerb erforderlichen BzR (6 Stück pro junge Aktie; insgesamt 60 BzR).

- | | |
|--------------------------------------|---------|
| Kaufpreis (10 junge Aktien x 140 €=) | 1.400 € |
| Buchwert von 60 BzR (4 € x 60 =) | 240 € |
| | 1.640 € |
- 1 (22)

Der Buchwert der X-Aktien nach dem Erwerb von 10 jungen Aktien beträgt 11.340 € (9.700 € für die Altaktien und 1.640 € für die jungen Aktien).

Korrekturbuchung „Alle Bereiche“

Wertpapiere	160 €	an	Sonst. betriebl. Erträge	160 €
-------------	-------	----	--------------------------	-------

Nachbuchung „Nur Steuerrecht“

- | | | | | |
|--------------------------|-------|----|--------------------|-------|
| Sonst. betriebl. Aufwand | 160 € | an | Rücklage § 6b EStG | 160 € |
|--------------------------|-------|----|--------------------|-------|
- 1 (23)

Der Gewinn aus der Veräußerung der X-Aktien im Juli 2024 rechnet nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

- | | |
|---|----------|
| Veräußerungspreis (100 Stück x 200 € =) | 20.000 € |
| abzgl. Buchwert | 9.700 € |
| abzgl. anteilige Bankspesen (220 € x $\frac{100}{110}$ =) | 200 € |
| | 10.100 € |
- 1 (24)

Dieser Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. a i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % steuerfrei. K kann ihn steuerlich aber in voller Höhe nach § 6b Abs. 10 Sätze 1 und 5 EStG in eine steuerfreie Rücklage einstellen, da für die Altaktien die erforderliche 6-Jahresfrist nach § 6b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist. Dies ist in der HB unzulässig. Es liegt ein steuerliches WR i.S.v. § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG vor. Da K steuerlich einen möglichst geringen Gewinn wünscht, ist die steuerfreie Rücklage zu bilden.

- 1 (25) Der Veräußerungsgewinn (VG) der Altaktien könnte nach § 6b Abs. 10 Sätze 1 und 2 EStG auch in Höhe von 6.060 € (10.100 € x 60 %) auf die von K erworbenen Einbauten (Tz. 1) übertragen werden. Dadurch würde sich die AfA-Bemessungsgrundlage (AfA-BMG) und somit auch die AfA verringern, was im WJ 2024 zu einer von K nicht gewünschten Gewinnerhöhung führen würde. Gleiches gilt für den Gewinn aus der Veräußerung der BzR.

- 1 (27) Für die jungen Aktien berechnet sich der Gewinn wie folgt:

Veräußerungspreis (10 Stück x 200 € =)	2.000 €
abzgl. Buchwert	1.640 €
abzgl. anteilige Bankspesen (220 € x $\frac{10}{110}$ =)	20 €
	<u>340 €</u>

Dieser Gewinn ist nach § 3 Nr. 40 Buchst. a i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % steuerfrei. Der steuerfreie Gewinnanteil von 136 € (340 € x 40 %) ist zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns außerbilanziell abzuziehen. Die Bildung einer steuerfreien Rücklage ist insoweit nicht möglich, da nach R 6b.3 Abs. 6 Sätze 3 und 4 EStR keine Besitzzeitanrechnung der Altaktien und der aus den Altaktien abgespaltenen BzR möglich ist; die 6-Jahresfrist nach § 6b Abs. 10 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG ist somit nicht erfüllt.

1 (28)

Der VG der BzR (160 €) hätte nach § 6b Abs. 10 Sätze 1 und 3 EStG auch vollständig auf die jungen Aktien übertragen werden können. Dadurch würde sich allerdings der zu 60 % steuerpflichtige Gewinn aus der Veräußerung der jungen Aktien erhöhen, was K nicht wünscht.

1 (29)

Korrekturbuchung „Alle Bereiche“

Sonst. betriebl. Erträge	160 €	an	Wertpapiere	160 €
--------------------------	-------	----	-------------	-------

Nachbuchung „Nur Steuerrecht“

1 (30)

Sonst. betriebl. Aufwand	10.100 €	an	Rücklage § 6b EStG	10.100 €
--------------------------	----------	----	--------------------	----------

3. Umlegungsverfahren

Bei Wertgleichheit besteht für das im Umlegungsverfahren eingebrachte Grundstück und das erlangte Grundstück keine wirtschaftliche Identität, sodass keine Gewinnrealisierung nach Tauschgrundsätzen eintritt.

1 (31)

Soweit K einen Wertausgleich wegen der Minderzuteilung erhält, liegt ein Veräußerungsgeschäft vor. Der Buchgewinn berechnet sich wie folgt:

Erhaltener Wertausgleich	30.000 €
Anteiliger Buchwert (160.000 € x 160 / 1.600 =)	16.000 €
Buchgewinn	<u>14.000 €</u>

Eine Begünstigung nach § 6b EStG kommt mangels erfüllter Besitzdauer nicht in Betracht. Die RfE nach R 6.6 EStR scheidet mangels behördlichen Eingriffs auch aus.

1 (32)

Korrekturbuchung „Alle Bereiche“

1 (33)

Sonst. betriebl. Erträge	16.000 €	an	Grundstücke	16.000 €
--------------------------	----------	----	-------------	----------

33 PUNKTE TEIL I



TEIL II: MAIER GMBH

- Mit der Abnahme der Maschine durch den Kunden A ist die Gefahr nach § 644 Abs. 1 Satz 1 BGB auf ihn übergegangen. Damit ist der daraus resultierende Gewinn nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG realisiert und zum 31.12.2024 in der HB und in der StB damit eine Forderung aus diesem Werkvertrag auszuweisen.
- 1 (34)
- Die Maschine wurde am 30.12.2024 auch schon nach den §§ 929 und 930 BGB zivilrechtlich wirksam an A durch die Vereinbarung eines Besitzkonstituts (Verwahrung für A) übereignet.
- 1 (35)
- Die Bewertung der Forderung zum 31.12.2024 kann wertaufhellend aufgrund der am 12.1.2025 erteilten Rechnung nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG berücksichtigt werden.
- Die Umsatzsteuer ist bereits mit Ablauf des VAZ Dezember 2024 nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG entstanden.
- In der HB und in der StB sind zum 31.12.2024 eine Forderung gegen A i.H.v. 1.428.000 € und eine USt-Schuld i.H.v. 228.000 € auszuweisen.
- 1 (36)
- Die unfertige Maschine für den Kunden B stellt UV dar und ist mit den bis zum 31.12.2024 angefallenen HK zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, H 6.3 „Halbfertige Arbeiten“ EStH).
- 1 (37)
- Die HK umfassen nach § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG mindestens die MEK, die FEK, die MGK und die FGK.
- 1 (38)
- Die Verwaltungskosten und die Sozialgemeinkosten können nach § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB und nach § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG in die HK einbezogen werden. Dieses WR ist allerdings gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG in Übereinstimmung mit der HB auszuüben. Die Ausübung wird von M im Hinblick auf den steuerlich günstigsten Bilanzansatz nicht gewünscht.
- 1 (39)
- Die Vertriebskosten dürfen nach § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz EStG nicht in die HK eingerechnet werden. Selbiges gilt für die GewSt (R 6.3 Abs. 6 Satz 2 EStR).
- 1 (40)
- Die in die HK zwingend einzubeziehenden MGK und FGK können mit Hilfe von Zuschlägen zu den MEK und die FEK berechnet werden. Zuvor sind aufgrund der Feststellungen im SV folgende Korrekturen veranlasst:
- Die AG-Anteile zur Sozialversicherung sind als Lohnnebenkosten bei den FEK und bei den Kostenstellen zu erfassen, bei denen auch Löhne und Gehälter als Gemeinkosten anfallen.
- Die Löhne für die Lehrlinge stellen allgemeine Verwaltungskosten dar (R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR). Selbiges gilt für das Geschäftsführergehalt des M (R 6.3 Abs. 3 Satz 1 EStR).
- 2 Die Tw-AfA von 50.000 € darf nicht in die HK eingerechnet werden (R 6.3 Abs. 4 Satz 6 (41-42) EStR).
- Die Kosten aus der Vorkostenstelle Kantine stellen Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen dar (R 6.3 Abs. 3 Satz 2 EStR); das WR zur Einbeziehung nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1b EStG wird aufgrund der Zielsetzung der M nicht ausgeübt.
- 1 (43)

Für die Berechnung der Untergrenze der HK ergeben sich folgende Korrekturen:

	Reparatur	Material	Fertigung
Bisher	250.000 €	360.000 €	2.740.000 €
Lehrlingsvergütung			- 30.000 €
AG-Anteil Sozialvers.	+ 18.000 €	+ 24.000 €	+ 212.00 €
GF-Gehalt		- 30.000 €	- 80.000 €
Tw-AfA			- 50.000 €
GewSt	- 10.000 €	- 20.000 €	- 100.000 €
1 (44)	258.000 €	334.000 €	2.692.000 €

Zur Ermittlung der sekundären Gemeinkosten muss die Vorkostenstelle „Reparatur“ nach dem Verhältnis der Arbeitsleistung auf die Endkostenstellen umgelegt werden:

	Material	Fertigung
Primäre Gemeinkosten	334.000 €	2.692.000 €
258.000 € x 100 / 3.000 =	+ 8.600 €	
258.000 € x 2.400 / 3.000 =		+ 206.400 €
1 (45) Sekundäre Gemeinkosten	342.600 €	2.898.400 €

Die FEK sind ebenfalls um die AG-Anteile zur Sozialvers. zu erhöhen und betragen 5.760.000 € (4.800.000 € x 120 %).

Die Zuschlagsätze betragen:

Für die MGK: $342.600 \text{ €} \times 100 / 3.200.000 \text{ €} = 10,71 \%$

1 (46) Für die FGK: $2.898.400 \text{ €} \times 100 / 5.760.000 \text{ €} = 50,32 \%$

Die HK für die Maschine (unfertiges Erzeugnis) berechnen sich wie folgt:

MEK	200.000 €
MGK (200.000 € x 10,71 % =)	21.420 €
FEK (300.000 € x 120 % =)	360.000 €
FGK (360.000 € x 50,32 % =)	181.152 €
1 (47)	762.572 €

Die von B am 10.11.2024 überwiesene Anzahlung ist bei der GmbH zum 31.12.2024 unter den Verbindlichkeiten bei den „erhaltenen Anzahlungen auf Bestellungen“ zu passivieren (§ 266 Abs. 3 C.3. HGB). Zur Gewinnrealisierung als Umsatzerlöse kommt es nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 zweiter Halbsatz HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz

1 (48) EStG erst nach Ausführung der geschuldeten Leistung.

Mit Vereinnahmung der Anzahlung entsteht insoweit bereits die USt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG), die als Verbindlichkeit i.H.v. 63.866 € ($400.000 \text{ €} \times \frac{19}{119}$) zu passivieren ist. Die erhaltene Anzahlung ist daher in der HB zum 31.12.2024 zwingend

1 (49) nur mit dem Nettobetrag von 336.134 € auszuweisen.

In der StB ist die erhaltene Anzahlung mit 400.000 € zu passivieren. Die Bildung eines aRAP nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG ist mangels Ausweises der USt als Aufwand

1 (50) nicht erforderlich, sodass die handelsrechtliche Nettomethode auch für die StB zulässig ist.

17 PUNKTE TEIL II



TEIL III: MAURER & HAUSER OHG

1. Realteilung

- 1 (51) Die Auflösung der OHG stellt eine echte Realteilung nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG dar, da auf Ebene der MU-Schaft der Tatbestand der Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG verwirklicht wird.

- 1 (52) Gegenstand der Realteilung ist das GHV der MU-Schaft. Die Realteilung erfolgt durch Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern und zwei Teilbetrieben. Die Übertragung einer 100%-igen Beteiligung an einer KapGes ist als Teilbetrieb zu behandeln (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, BMF vom 19.12.2018, Rz. 6).

Da N und C die übernommenen Teilbetriebe und Einzelwirtschaftsgüter in ihr jeweiliges BV übertragen haben und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist, sind nach § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG bei der Ermittlung des Gewinns der OHG die WG mit den Buchwerten anzusetzen. Es ist nicht erforderlich, dass jeder Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen erhält.

- 1 (53) Unerheblich ist, ob die übernommenen WG in einen bereits bestehenden oder einen neu eröffneten Betrieb übertragen werden (BMF vom 19.12.2018, Rz. 12).

- 1 (54) Die Zahlung eines Spitzenausgleichs aus eigenen Mitteln von N an C ist unschädlich (BMF vom 19.12.2018, Rz. 8).

- 1 (55) Im Verhältnis des Spitzenausgleichs zum Wert des übernommenen Betriebsvermögens liegt ein entgeltliches Geschäft vor; der entstehende Veräußerungsgewinn für die veräußernde Mitunternehmerin C gehört zum steuerlichen Gesamtgewinn der OHG. Dieser Gewinn ist nicht nach §§ 16 und 34 EStG begünstigt, sondern mangels Versteuerung sämtlicher stiller Reserven als laufender Gewinn zu versteuern.

- 1 (56) Da die echte Realteilung eine Betriebsaufgabe darstellt, ist dieser Gewinn gewerbesteuerlich auch nicht in den Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG einzubeziehen.

Die Aufteilung des BV der OHG auf N und C führt zu folgendem Ergebnis:

WG	Buchwerte	Gemeine Werte	Stille Reserven
GuB	300.000 €	400.000 €	100.000 €
Geb.	680.000 €	900.000 €	220.000 €
Bet. V-GmbH	200.000 €	380.000 €	180.000 €
	1.180.000 €	1.680.000 €	500.000 €
Darlehen	./. 680.000 €	./. 680.000 €	0 €
Summe BV	500.000 €	1.000.000 €	

Die Buchwerte und gemeinen Werte der von C übernommenen WG sowie die darauf entfallenden stillen Reserven betragen

WG	Buchwerte	Gemeine Werte	Stille Reserven
Ma.	350.000 €	460.000 €	110.000 €
BGA	240.000 €	280.000 €	40.000 €
Übrige Aktivposten	430.000 €	430.000 €	0 €
FiWe	0 €	450.000 €	450.000 €
	1.020.000 €	1.620.000 €	600.000 €
Übrige Passivposten	./ 820.000 €	./ 820.000 €	0 €
1 (57) Summe BV	200.000 €	800.000 €	

Weil N zu viel erhalten hat, leistet sie an C einen Spitzenausgleich von 100.000 €. Der Wert des übernommenen BV beträgt 1.000.000 €. N erwirbt somit $\frac{9}{10}$ des übernommenen BV unentgeltlich und $\frac{1}{10}$ entgeltlich. Auf diese $\frac{1}{10}$ entfällt ein Buchwert von ($\frac{1}{10}$ von 500.000 € =) 50.000 €.

Der anteilige Buchwert von 50.000 € ist nach dem Verhältnis der Buchwerte der aktiven Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Dies führt bei C im VZ 2024 zu folgendem VG:

Veräußerungspreis	100.000 €
./ anteiliger Buchwert GuB (25,42 %)	./ 12.710 €
./ anteiliger Buchwert Geb. (57,63 %)	./ 8.475 €
1 (59) VG	<u>50.000 €</u>

Soweit der VG auf die Veräußerung der GmbH-Beteiligung entfällt, ist er nach § 3 Nr. 40 Buchst. b EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG in Höhe von 40 % von 14.145 € = 5.658 € steuerfrei.

Der VG des Grundstücks und der GmbH-Beteiligung kann mangels Erfüllung der 6-Jahres-Frist nach § 6b EStG nicht neutralisiert werden.

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanzen ist zu beachten, dass bei N die Buchwerte anteilig um 50.000 € (500.000 € ./ 50.000 € =) zu mindern sind. Dann ist das Kapitalkonto gewinnneutral um 100.000 € zu erhöhen (Stand 350.000 € bisher; neu 450.000 €).

Das Kapital von C ist gewinnneutral um 100.000 € auf 250.000 € (Stand bisher 350.000 € zu mindern.

Zusätzlich ist das Kapitalkonto der C um ihren VG von 50.000 € auf 300.000 € zu erhöhen. Schließlich sind die Buchwerte der von N übernommenen WG um die anteiligen AK von 100.000 € zu erhöhen und die Kaufpreisschuld von 100.000 € zu passivieren. Die AK entfallen nach dem Verhältnis der gemeinen Werte wie folgt:

WG	Buchwert 31.12.2024	Minderung Buchwert	Anschaffungs- kosten	Buchwert 1.1.2025
GuB	300.000 €	./ 12.710 €	23.810 €	311.100 €
Geb.	680.000 €	./ 28.815 €	53.570 €	704.755 €
Bet. V-GmbH	200.000 €	./ 8.475 €	22.620 €	214.145 €
1 (64)	1.180.000 €	./ 50.000 €	100.000 €	1.230.000 €



Dies führt zu folgenden Eröffnungsbilanzen von N und C:

	Aktiva	Eröffnungsbilanz N 1.1.2025	Passiva	
	GuB	311.100 €	Kapital	450.000 €
	Gebäude	704.755 €	Darlehen	680.000 €
	Beteiligung	214.145 €	Verbindlichkeit C	100.000 €
1 (65)		1.230.000 €		1.230.000 €

	Aktiva	Eröffnungsbilanz C 1.1.2025	Passiva	
	Maschinen	350.000 €	Kapital	300.000 €
	BGA	240.000 €	Übrige Passivposten	820.000 €
	Forderung N	100.000 €		
	Übrige Aktivposten	430.000 €		
1 (66)		1.120.000 €		1.120.000 €

Bei der Ermittlung der AfA für das von N übernommene bzw. teilweise erworbene Gebäude sind zwei AfA-Reihen zu bilden. Die AfA ermittelt sich jeweils nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG wie folgt:

Erworbener Teil: 3 % der AK von 53.570 € = 1.607 €

1 (67) übernommener Teil: $\frac{9}{10}$ von 800.000 € = 720.000 €, davon 3 % = 21.600 €

2. Folgen bei Veräußerung während der Sperrfrist

Weil N und C innerhalb der Sperrfrist von 3 Jahren einzelne WG und/oder Teilbetriebe veräußern, ist § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG zu prüfen. Dieser gilt jedoch nicht für die Veräußerung von Teilbetrieben, so dass die Veräußerung des Teilbetriebs von C und die Veräußerung der 100%igen Beteiligung an der V-GmbH nicht rückwirkend zur Aufdeckung der stillen Reserven führen.

1 (68) Dagegen fällt die Veräußerung von GuB und Gebäude unter § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG, so-
1 (69) dass die restlichen stillen Reserven rückwirkend im VZ 2024 aufzudecken sind.

Der VG berechnet sich wie folgt:

	Gemeiner Wert GuB 31.12.2024	400.000 €
	+ Gemeiner Wert Gebäude 31.12.2024	900.000 €
	Summe	1.300.000 €
	./. Buchwert GuB in der Eröffnungsbilanz N	311.100 €
	./. Buchwert Geb. in der Eröffnungsbilanz N	704.755 €
1 (70)	VG	284.145 €



Dies führt zu den nachfolgenden Korrekturen zum 1.1.2025:

	Aktiva	Eröffnungsbilanz N 1.1.2025	Passiva
	GuB	400.000 €	Kapital 734.145 €
	Gebäude	900.000 €	Darlehen 680.000 €
	Beteiligung	214.145 €	Verbindlichkeit C 100.000 €
1 (71)		1.514.145 €	1.514.145 €
1 (72)	Die AfA für das Gebäude beträgt rückwirkend dem Wirtschaftsjahr 2025 (3 % von 900.000 €) = 27.000 €.		

22 PUNKTE TEIL III



TEIL IV: KILLER GMBH

1. Erwerb, Vermietung und Veräußerung bebautes Grundstück durch L

Durch die Vermietung des am 1.1.2024 von L erworbenen Grundstücks an die GmbH sind die Rechtsfolgen einer BAS gegeben. Das Grundstück stellt eine wesentliche Betriebsgrundlage dar und begründet durch die Vermietung eine sachliche Verflechtung. (H 15.7 Abs. 5 „Beginn der sachlichen Verflechtung“ EStH). Da L als Alleingesellschafterin die GmbH auch beherrscht ist eine personelle Verflechtung gegeben (H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH).

1 (73)

Das Grundstück stellt folglich notw. BV dar (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR) und ist in der Eröffnungsbilanz mit den AK von 200.000 € (GuB) und 600.000 € (Gebäude) zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Das Darlehen stellt ebenfalls notw. BV dar und ist mit seinen AK von 420.000 € zu passivieren (H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH).

1 (74)

Die Beteiligung der L an der GmbH stellt ab Beginn der BAS notw. BV im Besitzunternehmen dar (H 4.2 Abs. 1 „Beteiligungen“ EStH erster Spiegelstrich) und ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG mit den AK von 150.000 € einzulegen.

1 (75)

Die Eröffnungsbilanz des Besitzunternehmens lautet:

Aktiva	Eröffnungsbilanz L 1.1.2024		Passiva
GuB	200.000 €	Kapital	530.000 €
Gebäude	600.000 €	Darlehen	420.000 €
GmbH-Beteiligung	150.000 €		
	950.000 €		950.000 €

1 (76)

Die Zuordnung der GmbH-Beteiligung bewirkt, dass die GA der GmbH für das Jahr 2023 am 18.2.2024 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 8 EStG). Somit greift das TEV nach § 3 Nr. 40 EStG. Die Einnahmen i.H. von 40.000 € sind nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG zu 40 % = 16.000 € steuerfrei.

1 (77)

Durch die Veräußerung des Grundstücks Ende September 2024 wird die BAS beendet. Laufende Einkünfte fallen bis einschließlich September 2024 an. Es entsteht ein Betriebsaufgabegewinn am 30.9.2024. L muss für das Besitzunternehmen bereits zum 30.9.2024 eine Schlussbilanz erstellen (§ 8b Satz 2 Nr. 1 EStDV).

1 (78)

Die verbilligte Überlassung des Grundstücks zu $\frac{1}{4}$ der ortsüblichen Miete stellt keine verdeckte Einlage mangels einlagefähigen Vorteils dar (R 8.9 Abs. 1 KStR; H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ KStH). Weil L zu mehr als $\frac{1}{4}$ an der GmbH beteiligt ist, sind die mit der Vermietung angefallenen Kosten (AfA, lfd. Grundstückskosten und Zinsen) dafür nach § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG nur zu 60 % als BA abzugsfähig.

1 (79)

Ermittlung der laufenden Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks:

Entgeltlicher Teil (25 %):

Betriebseinnahmen (9 x 1.500 € =)	13.500 €
Betriebsausgaben	
■ AfA für Gebäude nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG (3 % der AK von 600.000 € = 18.000 €, davon $\frac{9}{12}$ = 13.500 €, davon 25 %)	./ 3.375 €
■ lfd. Grundstückskosten und Zinsen ($\frac{9}{12}$ von 12.000 € = 9.000 €, davon 25 % =)	./ 2.250 €

1 (80)

	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (entgeltlicher Teil)	7.875 €																											
	Unentgeltlicher Teil (75 %):																												
	Betriebsausgaben																												
	■ AfA für Gebäude (75 % von 13.500 € = 10.125 €, davon abzugsfähig 60 % =)	6.075 €																											
	■ lfd. Grundstückskosten und Zinsen (75 % von 9.000 € = 6.750 €, davon 60 % =)	4.050 €																											
	Einkünfte aus Gewerbebetrieb (unentgeltlicher Teil)	./. 10.125 €																											
1 (81)	Summe Einkünfte aus Gewerbebetrieb	./. 2.250 €																											
	<table><tr><th>Aktiva</th><th>Bilanz L 30.9.2024</th><th>Passiva</th></tr><tr><td>Grund und Boden</td><td>200.000 €</td><td>Kapital</td><td>516.500 €</td></tr><tr><td>Gebäude</td><td>586.500 €</td><td>Darlehen</td><td>420.000 €</td></tr><tr><td>GmbH-Beteiligung</td><td>150.000 €</td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td>936.500 €</td><td></td><td>936.500 €</td></tr></table>	Aktiva	Bilanz L 30.9.2024	Passiva	Grund und Boden	200.000 €	Kapital	516.500 €	Gebäude	586.500 €	Darlehen	420.000 €	GmbH-Beteiligung	150.000 €				936.500 €		936.500 €									
Aktiva	Bilanz L 30.9.2024	Passiva																											
Grund und Boden	200.000 €	Kapital	516.500 €																										
Gebäude	586.500 €	Darlehen	420.000 €																										
GmbH-Beteiligung	150.000 €																												
	936.500 €		936.500 €																										
1 (82)	Die Beendigung des Mietvertrags mit der GmbH führt zum Wegfall der sachlichen Verflechtung und damit zur Beendigung der BAS mit Ablauf September 2024. Folglich liegt nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG eine Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens vor, die zur Aufdeckung aller vorhandenen stillen Reserven führt (H. 16 Abs. 2 „Beendigung der BAS“ EStH).																												
1 (83)	Die teilentgeltliche Übertragung des Grundstücks auf die GmbH ist aufzuteilen in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil. Die Übernahme des Darlehens von 420.000 € durch die GmbH ist der Veräußerungspreis (§ 16 Abs. 3 Satz 6 EStG). Dieser beträgt 50 % des Teilwerts des Grundstücks von 840.000 €. Die restlichen 50 % werden unentgeltlich auf die GmbH übertragen. Dies stellt eine verdeckte Einlage dar (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG); denn L wendet der GmbH außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zu (R 8.9 Abs. 1 KStR).																												
1 (84)	Die Entnahme des Grundstücks im Rahmen der Betriebsaufgabe am 30.9.2024 ist nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG mit dem anteiligen gemeinen Wert von (50 % von 840.000 € =) 420.000 € zu bewerten.																												
1 (85)	Die GmbH-Beteiligung ist mit Ablauf September ins PV der L zu überführen und ebenfalls nach § 16 Abs. 3 Satz 7 EStG mit dem gemeinen Wert von 210.000 € zu bewerten.																												
	Der Betriebsaufgabegewinn zum 30.9.2024 berechnet sich wie folgt:																												
	<table><tr><td>Veräußerungspreis</td><td>Grundstück</td><td>420.000 €</td></tr><tr><td>Gemeiner Wert</td><td>Grundstück (50 %)</td><td>420.000 €</td></tr><tr><td>Gemeiner Wert</td><td>Beteiligung</td><td>210.000 €</td></tr><tr><td>Summe</td><td></td><td>1.050.000 €</td></tr><tr><td>./. Buchwert</td><td>Grundstück</td><td>786.500 €</td></tr><tr><td>./. Buchwert</td><td>Beteiligung</td><td>150.000 €</td></tr><tr><td>Veräußerungsgewinn</td><td></td><td>113.500 €</td></tr><tr><td>Davon steuerfrei</td><td></td><td>24.000 €</td></tr><tr><td>1 (86)</td><td>Davon steuerpflichtig</td><td>89.500 €</td></tr></table>	Veräußerungspreis	Grundstück	420.000 €	Gemeiner Wert	Grundstück (50 %)	420.000 €	Gemeiner Wert	Beteiligung	210.000 €	Summe		1.050.000 €	./. Buchwert	Grundstück	786.500 €	./. Buchwert	Beteiligung	150.000 €	Veräußerungsgewinn		113.500 €	Davon steuerfrei		24.000 €	1 (86)	Davon steuerpflichtig	89.500 €	
Veräußerungspreis	Grundstück	420.000 €																											
Gemeiner Wert	Grundstück (50 %)	420.000 €																											
Gemeiner Wert	Beteiligung	210.000 €																											
Summe		1.050.000 €																											
./. Buchwert	Grundstück	786.500 €																											
./. Buchwert	Beteiligung	150.000 €																											
Veräußerungsgewinn		113.500 €																											
Davon steuerfrei		24.000 €																											
1 (86)	Davon steuerpflichtig	89.500 €																											



- Weil L das 55. LJ. noch nicht vollendet hat, erhält sie weder einen Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG. Sie erhält aber den ermäßigten Steuersatz nach § 34 Abs. 1 EStG, soweit er auf außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG entfällt. Dies ist i.H.v. 53.500 € der Fall.

1 (87)

- Zur Berechnung des VG ist als Buchwert der Wert anzusetzen, der sich unter Berücksichtigung der Absetzungen ergibt, die nicht abziehbare Aufwendungen waren (H 4.10 Abs. 1 „Veräußerung von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG“ EStH).

1 (88)

Soweit der Aufgabegewinn auf die GmbH-Beteiligung entfällt, ist der Gewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 EStG zu 40 % steuerfrei, d.h. 40 % von (210.000 € ./ 150.000 € =) 60.000 € = 24.000 €.

- Eine Rücklage nach § 6b EStG kann mangels Erfüllung 6-Jahres-Frist nicht gebildet werden. Die GmbH-Beteiligung wurde nicht veräußert, sondern entnommen.

1 (89)

Die stpfl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Besitzunternehmens der L betragen:

Lfd. Einkünfte GA 24.000 €

Lfd. Einkünfte aus Vermietung ./ 2.250 €

VG 89.500 €

- 1 (90) Einkünfte aus Gewerbebetrieb 111.250 €

Die GmbH hat das Grundstück in ihrer HB mit den tatsächlichen AK von 105.000 € für den GuB und 315.000 € für das Gebäude aktiviert. Dies ist nicht zu beanstanden; da bei Erwerb von Vermögensgegenständen, die nicht aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtungen geleistet werden, sich der Ansatz grds. nach den effektiven AK richtet (§§ 253, 255 HGB). Auch die AfA wurde zutreffend, im Hinblick auf die RND von 50 Jahren, ermittelt.

1 (91)

Die Bewertung verdeckter Einlagen hat zwar steuerrechtlich grds. mit dem Teilwert zu erfolgen (R 8.9 Abs. 4 KStR), da aber die Entnahme des Grundstücks aus dem BV der L im Rahmen einer Betriebsaufgabe erfolgte, ist auch die verdeckte Einlage mit dem anteiligen gemeinen Wert von 420.000 € zu bewerten, der im vorliegenden Fall dem Teilwert entspricht. Die verdeckte Einlage erhöht das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG).

- 1 (92) Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG erhöht sich um die verdeckte Einlage von 100.000 € um 420.000 € auf 520.000 €.

Die AfA für das Gebäude richtet sich nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die AfA-BMG ist je zur Hälfte anhand der tatsächlichen AK von 315.000 € und anhand der bei der Ermittlung des Aufgabegewinns angesetzten anteiligen gemeinen Werts von 315.000 €, zusammen somit 630.000 € anzusetzen (R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR; H 7.3 „Überführung in das Privatvermögen, 3. Tret EStH). Die AfA beträgt folglich 3 % von 630.000 € = 18.900 €, davon $\frac{3}{12} = 4.725$ €, weil der Erwerb des Gebäudes erst im Oktober 2024 erfolgte. Das Gebäude ist in der Steuerbilanz der GmbH zum 31.12.2024 mit (630.000 €

- 1 (93) ./ 4.725 € =) 625.275 € zu aktivieren.

Anpassung der Ansätze in der HB an die StB

Bilanzposten	Änderungen	Bilanzansatz StB
GuB	+ 105.000 €	210.000 €
Gebäude	+ 311.850 €	625.275 €
1 (94) Steuerlicher Ausgleichsposten	+ 416.850 €	416.850 €

Der steuerliche Gewinn der GmbH mindert sich um $(4.725 \text{ €} ./ 1.575 \text{ €} =) 3.150 \text{ €}$.

Die verdeckte Einlage von 420.000 € hat auch Auswirkungen auf die AK der GmbH-Beteiligung. Dabei ist zu berücksichtigen, dass durch die Entnahme dieser Beteiligung ins PV der dabei angesetzte gemeine Wert von 210.000 € an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten tritt, denn die Entnahme gilt als „anschaffungsähnlicher“ Vorgang (H 17 Abs. 5 „Veräußerung durch Überführung in das Privatvermögen“ EStH). Somit betragen die AK der GmbH-Beteiligung $(210.000 \text{ €} + 420.000 \text{ €} =) 630.000 \text{ €}$.

1 (95)

2. Vermietung unbebautes Grundstück

Die Vermietung des unbebauten Grundstücks durch D, den Bruder der L, erfolgte zu einer überhöhten Miete. Dies ist handelsrechtlich nicht zu beanstanden, steuerlich führt dies jedoch zu einer vGA. Diese liegt vor bei einer Vermögensminderung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und sich auf die Höhe des UB i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt (R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch gegeben, wenn die Vermögensminderung bei der GmbH zugunsten einer nahestehenden Person erfolgt (R 8.5 Abs. 1 Satz 3 KStR).

Daraus folgt für die GmbH, dass der steuerliche Gewinn a.d.B., um den die ortsübliche Miete von monatlich 1.000 € übersteigenden Betrag von mtl. 2.000 € zu erhöhen ist, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Dieser Betrag ist aber nicht der nahestehenden Person, sondern dem Gesellschafter hinzuzurechnen.

1 (96)

Verzichtet der Gesellschafter bzw. die nahestehende Person auf noch nicht entstandene Ansprüche, ergeben sich hieraus weder bei der GmbH noch beim Gesellschafter ertragsteuerliche Folgen. Dies gilt sowohl für die angemessene, als auch für die überhöhte Miete. Das bedeutet, ab November 2024 liegen weder Einnahmen aus VuV noch vGA vor.

Soweit die nahestehende Person auf bereits entstandene Ansprüche rückwirkend verzichtet, im vorliegenden Fall für die Mo. Januar bis Oktober 2024, wird dadurch weder der Zufluss der Einnahmen noch der Zufluss der vGA verhindert.

1 (97)

Der Verzicht stellt eine verdeckte Einlage dar (H 8.9 „Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen“ KStH). Auch die verdeckte Einlage ist nicht der nahestehenden Person, sondern dem Gesellschafter zuzurechnen.

1. Bei der GmbH

- Der handelsrechtliche JÜ und die HB der GmbH sind nicht zu ändern.
- a.d.B. ist der steuerliche Gewinn insg. um 10.000 € zu mindern
- Das steuerliche Einlagekonto nach § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG ist um die verdeckte Einlage um 30.000 € auf 550.000 € zu erhöhen.

1 (98)

2. Bei der Alleingesellschafterin L

- Die AK der GmbH-Beteiligung sind im Zeitpunkt des Verzichts (1.11.2024) um die verdeckte Einlage von 30.000 € auf 660.000 € zu erhöhen.
- Die ihr zuzurechnende vGA führt im Zeitpunkt des fiktiven Zuflusses (1.11.2024) zu Einnahmen aus Kapitalvermögen von 20.000 €, weil die Beteiligung seit dem 1.10.2024 zum PV gehört (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).
- Mangels Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG ist das Abgeltungsverfahren anzuwenden, die Einnahmen sind mangels KapErSt-Einbehalt in der ESt-Erklärung anzugeben (§ 32d Abs. 3 EStG)

3. Bei der nahestehenden Person D

- D erzielt Einnahmen aus VuV von 10.000 € (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).

1 (99)



3. Ermittlung steuerlicher Gewinn 2024 der GmbH

JÜ lt. vorläufiger und endgültiger HB	18.425 €
./. Tz. 1 Korrektur AfA	./. 3.150 €
./. Tz. 2 Differenz vGA/verdeckte Einlage	./. 10.000 €
Steuerlicher Gewinn	5.275 €

28 PUNKTE TEIL IV

100 GESAMTPUNKTZAHL

Summe Punkte Teil I	33
Summe Punkte Teil II	17
Summe Punkte Teil III	22
<u>Summe Punkte Teil IV</u>	<u>28</u>
Summe	100

Benotung					
Punkte	Note	Punkte	Note	Punkte	Note
ab 95	1,0	ab 67	3,0	ab 30	5,0
ab 88	1,5	ab 59	3,5	ab 20	5,5
ab 81	2,0	ab 50	4,0	unter 20	6,0
ab 74	2,5	ab 40	4,5		