

Wolfgang Eggert

Fehlervermeidung bei Jahresabschluss und Steuererklärung

Typische Fälle in der Steuerberatungspraxis
und bei der Betriebsprüfung



DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2024 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Eine Nutzung für Zwecke des Text- und Datamining (§ 44b UrhG) sowie für Zwecke der Entwicklung, des Trainings und der Anwendung (ggf. generativer) Künstlicher Intelligenz, wie auch die Zusammenfassung und Bearbeitung des Werkes durch Künstliche Intelligenz, ist nicht gestattet.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: August 2024

DATEV-Artikelnummer: 35939/2024-0-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Dem Editorial der 1. Auflage ist nichts hinzuzufügen, es ist unverändert gut geeignet, um den Inhalt des Kompaktwissens zu erläutern. Selbstverständlich wurde der Inhalt aber an die aktuelle Rechtslage angepasst. Zusätzlich wurde ein nicht mehr aktueller Fall entfernt und durch einen neuen ersetzt.

Vorwort der 1. Auflage:

Mehrere Steuerberater und Steuerberaterinnen treffen sich regelmäßig um berufliche Erfahrungen aus den Jahresabschluss- und Steuererklärungsbearbeitungen in der Kanzlei, aber auch aus den Ergebnissen der Betriebsprüfung in diesem Bereich auszutauschen.

Alle sind davon überzeugt, dass eine kleine Sammlung von Fällen, die in der jeweiligen Praxis aufgetreten sind, auch vielen anderen helfen könnten.

Sie beschließen deshalb bei einem Wochenendworkshop die interessanten Sachverhalte aufzubereiten und dabei bevorzugt diejenigen aufzunehmen, bei denen es überraschende Erkenntnisse gegeben hat oder es sich zumindest um Lösungen handelt, die in der täglichen Bearbeitungspraxis der Kanzlei nicht „präsent“ gewesen sind.

In diesem Kompaktwissen werden die Ergebnisse des Wochenendworkshops in übersichtlicher Form vorgestellt. Um den Praxisnutzen zu erhöhen, wird immer zunächst der Sachverhalt präsentiert, anschließend erfolgt die rechtliche Beurteilung und schließlich die Lösung des Falls. Diese Darstellungsform wurde deshalb gewählt, damit auch abweichende Sachverhalte des Lesers rechtlich von diesem korrekt beurteilt werden können.

Herzogenaurach, im August 2024

Wolfgang Eggert

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Kfz-Nutzung	9
1.1	Untypische Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	9
1.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	9
1.1.2	Rechtliche Beurteilung	10
1.1.3	Lösung	12
1.2	Dreiecksfahrten	15
1.2.1	Sachverhalt und Fragestellung	15
1.2.2	Rechtliche Beurteilung	16
1.2.3	Lösung	16
2	Verpflegungsmehraufwand	18
2.1	Sachverhalt und Fragestellung	19
2.2	Rechtliche Beurteilung	20
2.3	Lösung	20
3	Allgemeine Bilanzierungsfragen	21
3.1	Verbrauchsfolgeverfahren	21
3.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	22
3.1.2	Rechtliche Beurteilung	22
3.1.3	Lösung	24

3.2	Einlage Wirtschaftsgut nach Nutzung zu Überschusseinkünften	25
3.2.1	Sachverhalt und Fragestellung	26
3.2.2	Rechtliche Grundlage	26
3.2.3	Lösung	28
3.3	Ratierlicher Aufbau einer Rückstellung	29
3.3.1	Sachverhalt und Fragestellung	29
3.3.2	Rechtliche Beurteilung	30
3.3.3	Lösung	31
4	§ 6b EStG-Rücklage	32
4.1	Personenbezogene Betrachtungsweise	32
4.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	32
4.1.2	Rechtliche Beurteilung	33
4.1.3	Lösung	34
4.2	Latente Steuern als Folge	34
4.2.1	Sachverhalt und Fragestellung	35
4.2.2	Rechtliche Beurteilung	35
4.2.3	Lösung	37
4.3	Übertragung bei Schwesternpersonengesellschaften	38
4.3.1	Sachverhalt und Fragestellung	38
4.3.2	Rechtliche Beurteilung	38
4.3.3	Lösung	40
4.4	Alternative zur Veräußerung (Kapitel 4.3)	42

5	Mitunternehmerschaft	44
5.1	Schuldzinsenabzug: Personenbezogene Ermittlung	44
5.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	44
5.1.2	Rechtliche Beurteilung	45
5.1.3	Lösung	46
5.2	Schuldzinsabzug: Reihenfolge der Berücksichtigung	46
5.2.1	Sachverhalt und Fragestellung	47
5.2.2	Rechtliche Beurteilung	47
5.2.3	Lösung	48
5.3	Optimierung § 15a EStG bei Einlagen	49
5.3.1	Sachverhalt und Fragestellung	49
5.3.2	Rechtliche Beurteilung	50
5.3.3	Lösung	51
5.4	Unterscheidung Eigen- und Fremdkapital	53
5.4.1	Unterscheidung Eigen- und Fremdkapitalkonten	53
5.4.2	Typische Eigenkapitalkonten einer Personengesellschaft	54
5.4.3	Steuerliche Folgen	58
6	Tätigkeit Freiberufler nach Betriebsveräußerung	59
6.1	Sachverhalt und Fragestellung	59
6.2	Rechtliche Beurteilung	59
6.3	Lösung	61

7	Gewerbesteuererklärung	62
7.1	Erweiterte Kürzung	62
7.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	62
7.1.2	Steuerliche Beurteilung	63
7.1.3	Lösung	63
7.2	Gesellschafterwechsel	64
7.2.1	Sachverhalt und Fragestellung	64
7.2.2	Steuerliche Beurteilung	64
7.2.3	Lösung	65
8	Umsatzsteuererklärung	66
8.1	VoSt-Abzug: Geplante Verwendung	66
8.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	66
8.1.2	Rechtliche Beurteilung	67
8.1.3	Lösung	68
8.2	Nicht abzugsfähige Kosten Fahrten Wohnung-Betrieb	69
9	Körperschaftsteuererklärung	70
9.1	Maßgebliches Eigenkapital bei Gewinnausschüttung	70
9.1.1	Sachverhalt und Fragestellung	70
9.1.2	Rechtliche Beurteilung	71
9.1.3	Lösung	72

9.2	Ausschüttungsfiktion einer optierenden Gesellschaft	73
9.2.1	Ausschüttungsfiktion im KStG in Verbindung mit dem HGB	73
9.2.2	Beispiel	74
9.2.3	Lösung	74
9.2.4	Empfehlung	76
10	Schlussbemerkung	77

1 Kfz-Nutzung

Es existiert vermutlich keine Steuerberatungskanzlei in Deutschland, bei der es im Bereich der Kfz-Nutzung nicht bereits Beanstandungen durch die Betriebsprüfung oder zumindest Diskussionen mit dem Mandanten über die optimierte Behandlung der betrieblichen Kfz-Kosten gegeben hat.

Entsprechend der hohen **praktischen Bedeutung** dieses **Themas** soll deshalb mit diesem begonnen werden.

1.1 Untypische Fahrten Wohnung – Betriebsstätte

Die sog. 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) führt bei Verbrennerfahrzeugen nur dann zu akzeptablen wirtschaftlichen Ergebnissen, soweit keine atypischen Sachverhalte vorhanden sind. Bereits eine **hohe Anzahl von Entfernungskilometern** (Entfernung zwischen der Wohnung des Mandanten und seiner Betriebsstätte) oder auch **selten durchgeführte Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte** kann jedoch deutlich zu hohe steuerpflichtige Entnahmegewinne aus der teilweisen Nichtabziehbarkeit (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG) der Kosten bzw. deren pauschaler Ermittlung ergeben.

1.1.1 Sachverhalt und Fragestellung

Bei dem Mandanten sind folgende Daten zur Kfz-Nutzung bekannt:

- Bruttolistenneupreis des verwendeten und zum Betriebsvermögen gehörenden Pkw 35.000 Euro,
- kein Elektro- oder Elektrohybridfahrzeug,
- jährliche Gesamtkosten des Pkw 7.500 Euro,
- 17.500 km Gesamtfahrleistung,
- Entfernung Wohnung – Betriebsstätte 26 km,

1 Kfz-Nutzung

- der Pkw wurde jedoch jährlich nur für 40 Fahrten Wohnung – Betriebsstätte (jeweils hin/zurück) genutzt,
- die private Nutzung des Pkw beträgt 12 %, also 2.100 km.

In der Kanzlei wird immer standardmäßig die sog. **1 %-Methode** überprüft. Ist diese auch in diesem Fall sinnvoll? Welche **Alternativen** bieten sich an?

1.1.2 Rechtliche Beurteilung

Die Besteuerung der Kfz-Nutzung bei Privatfahrten erfolgt grundsätzlich nach der sog. 1 %-Regelung. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, der hierzu einschlägig ist, lautet wie folgt:

⁽²⁾ Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für **jeden Kalendermonat** mit **1 Prozent** des **inländischen Listenpreises** im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich **Umsatzsteuer** anzusetzen;¹

Die **betriebliche Nutzung**, wozu die Nutzung für die **Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte in vollem Umfang** gehört,² beträgt 88 % und damit eindeutig mehr als die im Gesetz geforderten „mehr als 50 Prozent“. Somit ist die sog. 1 %-Regelung zwingend anzuwenden, soweit kein Fahrtenbuch vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG).

¹ Der Teil des Gesetzestextes, der sich auf Elektro- und Elektrohybridfahrzeuge bezieht, wurde, da er für die Lösung nicht relevant ist, nicht wiedergegeben. Die Hervorhebungen sind im Gesetzestext nicht vorhanden. Sie wurden zur besseren Lesbarkeit vom Autor vorgenommen. Diese Anmerkung gilt auch für die folgenden Zitate von Gesetzen, Durchführungsverordnungen, Richtlinien, Hinweisen, Urteilen und ähnlichen Quellen.

² BMF-Schreiben v. 18.11.2009, IV C 6 – S 2177/07/10004, LEXinform 5232405, Rz. 1.

Da der Pkw lt. dem Sachverhalt auch für die Fahrten zwischen der Wohnung und der Betriebsstätte genutzt wird, muss weiterhin beachtet werden, dass hierfür die Kosten nur in Höhe der **Entfernungspauschale** (30 Cent je Entfernungskilometer und damit 15 Cent je gefahrenem Kilometer bzw. bei der Entfernung über 20 km für die überschreitende Fahrstrecke 38 Cent je Entfernungskilometer und damit 19 Cent je gefahrenem Kilometer) abgezogen werden können. Soweit nicht die Fahrtenbuchregelung zur Anwendung kommt, erfolgt auch hierbei eine **pauschale Ermittlung**, und zwar nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 1. Alt. EStG:

⁽³⁾ Bei der Nutzung eines Kraftfahrzeugs dürfen die Aufwendungen in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 Prozent des inländischen Listenpreises im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 bis 6 oder Absatz 2 ergebenden Betrag ... ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern; ...

1.1.3 Lösung

Der Lösung soll zunächst die Ermittlung des Betrags vorangestellt werden, dessen **Versteuerung wirtschaftlich gerechtfertigt** ist. Hierbei wird unterstellt, dass es keine Nachweisprobleme für die private Nutzung sowie für die Fahrten Wohnung – Betriebsstätte gibt:

Gesamtkosten		7.500 Euro
Gesamt – km		17.500
Kosten je km		0,43 Euro
km private Fahrten	2.100	
x Kosten je km	0,43 Euro	
	=	903 Euro
26 km x 2 (hin/zurück) für 40 Fahrten	2.080	
Wohnung – Betriebsstätte		
x Kosten je km	0,43 Euro	
	=	894,40 Euro
abzugsfähig		
40 Fahrten x 20 km x 0,30 Euro	240 Euro	
40 Fahrten x 6 km x 0,38 Euro	91,20 Euro	- 331,20 Euro
zu versteuern		1.466,20 Euro

Der zu versteuernde Betrag entspricht 19,55 % der Gesamtkosten.

Tatsächlich sind im Rahmen der 1 %- und der 0,03 %-Regelung folgende Beträge steuerpflichtig:

Fahrten Wohnung – Betriebsstätte	
0,03 % x 35.000 Euro x 12 Monate x 26 km	3.276 Euro
abzugsfähig max. 230 Tage x 20 km x 0,30 Euro/km	- 1.380 Euro
weiter abzugsfähig max. 230 Tage x 6 km x 0,38 Euro/km	- 524,40 Euro
Privatfahrten	
1 % x 35.000 Euro x 12 Monate	4.200 Euro
Saldo	5.571,60 Euro

Die Versteuerung erfolgt mit beachtlichen 74,29 % der vorhandenen Gesamtkosten. Hierbei ist zunächst anzumerken, dass ein Abzug von 230 Tagen für die Fahrten Wohnung – Betriebsstätte zwar nicht unüblich ist, aber selbstverständlich dann nicht in Frage kommt, wenn feststeht, dass nur 40 solcher Fahrten durchgeführt worden sind. D. h., der oben gekürzte Wert stellt den maximal abziehbaren Betrag dar; im konkreten Fall wäre der zu versteuernde Betrag sogar noch höher.

Die Gründe für die hohe Versteuerung sind folgende:

- im Vergleich zum Bruttolistenneupreis **niedrige laufende Kosten**,
- **wenige Fahrten Wohnung – Betriebsstätte** (aber Erfassung eines über die Pauschalierung der 0,03 %-Regelung hohen Werts),
- **geringe Privatnutzung**.

Eine „standardisierte“ Anwendung der 1 %-Regelung in solchen Fällen stellt sich hier folglich als steuerlich „teure“ Lösung heraus. Es ist deshalb nahezu unerlässlich, den Mandanten bereits bei der Pkw-Anschaffung auf die Möglichkeit ein **Fahrtenbuch** zu führen, hinzuweisen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG und § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Satz 3 2. Alt. EStG). Bei diesem Anlass kann die o. g. Ermittlung sowohl des wirtschaftlich korrekten Werts, als auch des pauschal zu versteuernden Werts zu mindest **überschlägig** (nach den Angaben zu den voraussichtlichen Kosten und der voraussichtlichen Fahrleistung durch den Mandanten) vorgenommen werden.

1 Kfz-Nutzung

Der Autor empfiehlt übrigens nachdrücklich, keinen Mandanten zur Fahrtenbuchführung zu „zwingen“. Auch wenn der steuerliche Vorteil hier eklatant ist, sollte dennoch immer beachtet werden, dass die Erstellung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs eine beträchtliche Zeit in Anspruch nimmt, überaus fehleranfällig ist und von vielen Mandanten grundsätzlich nur ungern vorgenommen wird. Auf die negativen steuerlichen Folgen des fehlenden Fahrtenbuchs **hinzuweisen** ist dagegen die Aufgabe der **steuerlichen Beratung**. Nichts Anderes gilt für den Hinweis auf die Möglichkeit, das Fahrtenbuch **elektronisch** und damit hinsichtlich der Datenerfassung teilweise automatisch führen zu lassen.

Eine **rechtliche Ausweichmöglichkeit** sollte daneben bei der **Erklärungserstellung** betrachtet werden. Während der 1 %-Wert (im Vergleich zur tatsächlichen privaten Nutzung) evtl. noch als „Preis der Bequemlichkeit“ kein Fahrtenbuch führen zu müssen angesehen wird,³ erschließt sich die Begründung für den hohen 0,03 %-Wert beim Bezieher von Gewinneinkünften endgültig nicht, steht doch einem Arbeitnehmer im Fall der Pkw-Gestellung durch den Arbeitgeber zusätzlich die 0,002 %-Berechnung zur Verfügung. Bei dieser werden die tatsächlichen Fahrten (zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte) **je Fahrt mit 0,002 %** angesetzt, was ersichtlich bei 15 Tagen Nutzung je Monat den 0,03 %-Wert ergibt. Die Zulässigkeit bei den Einkünften gemäß § 19 EStG ist sowohl vom BFH⁴ als auch dem BMF⁵ bestätigt worden.

Es ist zumindest für den Autor kein Argument nachvollziehbar, weshalb das im Fall der **Gewinneinkünfte** nicht auch möglich sein sollte. Nach dem Beschluss der Einkommensteuerreferatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder⁶ stellt das aber die Auffassung der Finanzverwaltung dar. Die 0,002 %-Regelung wird für die Bezieher von Gewinneinkünften nicht zugelassen.

³ Selbstverständlich handelt es sich hierbei um kein rechtliches Argument.

⁴ BFH-Urteil v. 22.09.2010, VI R 54/09, LEXinform 0927619.

⁵ BMF-Schreiben v. 01.04.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, LEXinform 5233237.

⁶ OFD Magdeburg, Verfügung v. 23.04.2012, S 2145 – 36 – St 213 V, LEXinform 5233971.