

**Fallsammlung
aus dem Bereich
Bilanzsteuerrecht I
Sachverhalte / Fragestellungen 2018**

Inhaltsverzeichnis

1.	Herstellungskosten	1
1.1.	Fall 1 – Zweistufige Divisionskalkulation	1
1.2.	Fall 2 – Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	1
1.3.	Fall 3 – Einfache Divisionskalkulation	1
1.4.	Fall 4 – Betriebsabrechnungsbogen	2
1.5.	Fall 5 – Gute Töne	3
2.	Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	4
2.1.	Fall 1 – Unbebautes Grundstück.....	4
3.	Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens .	4
3.1.	Fall 1 – Betriebsgebäude	4
3.2.	Fall 2 – Fuhrpark.....	5
4.	Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern	5
4.1.	Fall 1 – Kino.....	5
4.2.	Fall 2 – Sammelposten	6
4.3.	Fall 3 – Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre.....	6
5.	Investitionsabzugsbetrag.....	6
5.1.	Fall 1 – IAB-Grundfall	6
5.2.	Fall 2 – IAB-tatsächliche AK > prognostizierte AK.....	6
5.3.	Fall 3 – IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK.....	7
5.4.	Fall 4 – IAB-Nichtanschaffung.....	7
6.	Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	7
6.1.	Fall 1 – Patente	7
6.2.	Fall 2 – Firmenwert	7

7.	Warenbewertung.....	8
7.1.	Fall 1 – Zeitliche Erfassung der Ware	8
7.2.	Fall 2 – Ermittlung der Anschaffungskosten	8
7.3.	Fall 3 – Gesunkene Wiederbeschaffungskosten	8
7.4.	Fall 4 – Zeitnahe Inventur	8
7.5.	Fall 5 – Zeitverschobene Inventur	9
7.6.	Fall 6 – Permanente Inventur.....	9
7.7.	Fall 7 – Festwert	9
7.8.	Fall 8 – Durchschnitts- und Gruppenbewertung	10
7.9.	LiFo-Methode	10
7.9.1.	Fall 9.1 – LiFo-Methode - Grundfall	10
7.9.2.	Fall 9.2 – LiFo - Abwandlung	11
7.10.	Fall 10 – Ladenhüter Subtraktionsmethode.....	11
7.11.	Fall 11 – Ladenhüter Formelmethode	11
8.	Forderungen.....	12
8.1.	Fall 1 – Grundfall	12
8.2.	Fall 2 – Forderungen ausländischer Währung.....	12
9.	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten.....	13
9.1.	Fall 1 – Zinsen	13
9.2.	Fall 2 – Gebäudeversicherung	13
9.3.	Fall 3 – Maklerprovision	13
10.	Entnahmen	14
10.1.	Fall 1 – Warenentnahme.....	14
10.2.	Fall 2 – Entnahme und Sachspende	14
10.3.	Fall 3 – Nutzungsentnahme	14
10.4.	Fall 4 – Überführung in ausländische Betriebsstätte	15
11.	Einlagen.....	15

11.1.	Fall 1 – Einlage einer Beteiligung.....	15
11.2.	Fall 2 – Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften	15
11.3.	Fall 3 – Einlage in eine Kapitalgesellschaft	15
11.4.	Fall 4 – Einlage in eine Personengesellschaft.....	16
12.	Kapitalanpassung.....	16
12.1.	Fall 1 – Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen	16
12.2.	Fall 2 – Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft	17
12.3.	Fall 3 – Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft.....	18
13.	Bilanzberichtigung	20
13.1.	Fall 1 – Rückwärtsberichtigung	20
13.2.	Fall 2 – Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern.....	20
13.3.	Fall 3 – Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern	21
13.4.	Fall 4 – Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung	21
13.5.	Fall 5 – Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler.....	21
13.6.	Fall 6 – Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung.....	21
14.	Bilanzänderung.....	22
14.1.	Fall 1 – Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen	22
14.2.	Fall 2 – Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft.....	23
15.	Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern	23
15.1.	Fall 1 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Grundstück.....	23
15.2.	Fall 2 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Beteiligung	24
15.3.	Fall 3 – § 6b- Rücklage bei einer Personengesellschaft.....	24
15.4.	Fall 4 – § 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft	25
15.5.	Fall 5 – Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen	25

15.6.	Fall 6 – Rücklage für Ersatzbeschaffung bei einer Personengesellschaft....	26
15.7.	Fall 7 – Rücklage für Beschädigung.....	27
15.8.	Fall 8 – Zuschüsse (Kapitalzuschüsse).....	27
16.	Rückstellungen	27
16.1.	Fall 1 – Garantierückstellung	27
16.2.	Fall 2 – Pfandgeldrückstellung	28
16.3.	Fall 3 – Urlaubsrückstellung.....	28
16.4.	Fall 4 – Jubiläumsrückstellung	29
16.5.	Fall 5 – Rekultivierungsrückstellung	29
16.6.	Fall 6 – Pachtanlagenerneuerung	30
16.7.	Fall 7 – Rückstellung für Abbruchverpflichtung	31
16.8.	Fall 8 – Prozesskosten.....	31
16.9.	Fall 9 – Gewerbesteuer.....	31
16.10.	Fall 10 – Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten...	32
16.11.	Fall 11 – Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.....	32
16.12.	Fall 12 – Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz	32
16.13.	Fall 13 – Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben.....	33
16.14.	Fall 14 – Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	33
16.15.	Fall 15 – Rückstellung für unterlassene Instandhaltung	33
16.16.	Fall 16 – Rückstellung für Abraumbeseitigung	34
16.17.	Fall 17 – Pensionsrückstellung	34
16.18.	Fall 18 – Übernahme einer Pensionsverpflichtung	34
16.19.	Fall 19 – Schuldübernahme im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	35
16.20.	Fall 20 – Schuldbeitritt im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	35
17.	Latente Steuern.....	35
17.1.	Fall 1 – Aktive latente Steuern	35

17.2.	Fall 2 – Passive latente Steuern - IAB.....	36
18.	Verbindlichkeiten.....	37
18.1.	Fall 1 – Verbindlichkeiten in fremder Währung.....	37
18.2.	Fall 2 – Abzinsung Verbindlichkeit	37
18.3.	Fall 3 – Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Kapitalgesellschaft	38
18.4.	Fall 4 – Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft.....	38
18.5.	Fall 5 – Darlehen mit Disagio	38
18.6.	Fall 6 – Erwerb gegen Rentenschuld	39
19.	Passive Rechnungsabgrenzung	39
19.1.	Fall 1 – Vermietung einer Maschine.....	39
19.2.	Fall 2 – PRAP vs. so. Verbindlichkeit	39
19.3.	Fall 3 – Schulgeld 1	40
19.4.	Fall 4 – Schulgeld 2	40
20.	Mietkauf.....	40
20.1.	Fall 1 – Mietkauf	40
21.	Leasing.....	41
22.	Kommissionsgeschäfte.....	42
22.1.	Fall 1 – Einkaufskommission.....	42
22.2.	Fall 2 – Verkaufskommission	43
23.	Stille Gesellschaft.....	43
24.	Personengesellschaften.....	44
24.1.	Gründung einer Personengesellschaft	44
24.1.1.	Fall 1 – Bargarundung.....	44
24.2.	Fall 2 – Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens.....	44
24.3.	Fall 3 – Einbringung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens.....	45

24.3.1.	Fall 4 – Einbringung eines ganzen Betriebs (Grundfall).....	45
24.3.2.	Fall 5 – Einbringung eines ganzen Betriebs (schädliche Gegenleistung)	47
24.5.	Fall 1 – Bilanzierung bei einer GmbH & Co. KG.....	48
24.6.	Gesellschafterwechsel	48
24.6.1.	Fall 1 – Gesellschafterwechsel.....	49
24.7.	Ausscheiden	50
24.7.1.	Fall 1 – Ausscheiden gegen Barabfindung	50
24.7.2.	Fall 2 – Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	52
24.8.	Eintritt	53
24.8.1.	Fall 1 – Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft mit Zuzahlung ins Gesamthandsvermögen	53
24.8.2.	Fall 2 – Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft mit Zuzahlung ins Privatvermögen	54
24.8.3.	Fall 3 – Unentgeltliche Aufnahme einer weiteren Person in ein Einzelunternehmen.....	55
24.8.4.	Fall 4 – Unentgeltliche Übertragung eines MU-Anteils.....	56
24.9.	Realteilung.....	57
24.9.1.	Fall 1 – Realteilung ohne Spitzenausgleich	57
24.9.2.	Fall 2 – Realteilung mit Spitzenausgleich	58
24.9.3.	Fall 3 – Realteilung unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften	59
24.9.4.	Fall 4 – Realteilung bei Sperrfristverletzung	59
24.9.5.	Fall 5 – „Unechte“ Realteilung	60
24.10.	Familienpersonengesellschaften.....	60
24.10.1.	Fall 1 – Familienpersonengesellschaft	60
24.11.	Doppelstöckige Personengesellschaft	60
24.11.1.	Fall 1 – Doppelstöckige Personengesellschaft	61
24.12.	Zebragesellschaft	61
24.12.1.	Fall 1 – Zebragesellschaft	62
25.	Beteiligungen an Personengesellschaften	62

25.1.	Fall 1 Beteiligungen an Personengesellschaften.....	62
26.	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften.....	63
26.1.	Fall 1 – Ausschüttung zum Teil aus dem steuerlichen Einlagenkonto	63
26.2.	Fall 2 – Teilwertabschreibung bei börsennotierten Anteilen	63
26.3.	Fall 3 – Erwerb eigener Anteile	63
26.4.	Fall 4 – Veräußerung eigener Anteile.....	64
26.5.	Fall 5 – Erwerb Wirtschaftsgut von GmbH zum Unterpreis	64
26.6.	Fall 6 – Erwerb Wirtschaftsgut von GmbH zum Überpreis	64
27.	Kapitalerhöhung	64
27.1.	Fall 1 – Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln = nominelle Kapitalerhöhung	64
27.2.	Fall 2 – Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln = effektive Kapitalerhöhung	65
28.	Wertpapiere.....	65
28.1.	Fall 1 – Wertpapiere	65
29.	Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG	66
29.1.	Fall 1 - Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Grundfall	66
29.2.	Fall 2 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - erweiterte Außenhaftung	66
29.3.	Fall 3 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Sonderbetriebsvermögen.....	67
29.4.	Fall 4 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - vorgezogene Einlagen	67
29.5.	Fall 5 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Gewinnzurechnung.....	67

13. Bilanzberichtigung

13.1. Fall 1 – Rückwärtsberichtigung

Im September 2018 wird eine Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 2015 - 2017 durchgeführt. Der Prüfer stellt fest, dass bislang zu unrecht keine Rückstellung für die zukünftigen Kosten im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen gebildet worden ist. Aus den folgenden Ermittlungen und Berechnungen ergibt sich, dass in den einzelnen Prüfungsjahren folgende Rückstellung in der Steuerbilanz hätte passiviert werden müssen:

<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>2017</u>
25.000 €	27.000 €	24.000 €

Die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2015 sind endgültig veranlagt und nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr änderbar. Die Veranlagungen 2016 und 2017 stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Prüfer möchte auf einen Ansatz der Rückstellung verzichten und weist darauf hin, dass ab 2018 entsprechende Rückstellungen passiviert werden können und der Aufwand so „nachgeholt“ werden kann.

Aufgabe

Nehmen Sie zu der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in den Wirtschaftsjahren 2015 bis 2017 Stellung.

13.2. Fall 2 – Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern

Im Einzelunternehmen des Egon Hurtig sind erstmals zum 31.12.2016 die Entwicklungskosten für eine neuartige Produktionsanlage „Super-Cut 200“ aktiviert. Die angefallenen Entwicklungskosten i. H. v. 50.000 € wurden im Januar auf dem Konto „Gewerbliche Schutzrechte“ aufgenommen und unter Berücksichtigung einer AfA i. H. v. 10.000 € (bgND: 5 Jahre) mit 40.000 € zum 31.12.2016 in der Steuerbilanz ausgewiesen. Im Wirtschaftsjahr 2017 wurde weiterhin eine AfA i. H. v. 10.000 € vorgenommen. Die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2016 können nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr geändert werden.

Aufgabe

Mit welchem Wert sind die Schutzrechte zum 31.12.2017 zu bilanzieren?

13.3. Fall 3 – Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern

Beim Einzelunternehmen Hecht wird für die Wirtschaftsjahre 2014 - 2016 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte fest, dass seit dem Wirtschaftsjahr 2009 ein Lagerplatz ausschließlich für betriebliche Zwecke des Einzelunternehmens genutzt wird. Der Lagerplatz wurde von Hecht in 2007 mit Anschaffungskosten von 50.000 € angeschafft und zunächst ausschließlich für private Zwecke genutzt. Der Verkehrswert entwickelte sich wie folgt: 2009: 60.000 €, 2014: 80.000 €. Die Veranlagungen bis einschließlich 2013 sind nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr änderbar. In ihrem Exposé über die vorläufigen Prüfungsfeststellungen hat die Prüferin den Lagerplatz erstmals in der Schlussbilanz zum 31.12.2014 mit 80.000 € (erfolgswirksam) aufgenommen. Nach Auffassung der Prüferin ist das Wirtschaftsgut entsprechend der allgemeinen Prüfungspraxis in der ersten offenen Schlussbilanz zum 31.12.2014 erfolgswirksam aufzunehmen.

Aufgabe

Nehmen Sie zur Bilanzierung des Lagerplatzes Stellung. Ist der Auffassung der Prüferin zu folgen?

13.4. Fall 4 – Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung

Die X-GmbH hat mit Wirkung zum 01.01.2014 das Einzelunternehmen des Xaver Umlauf für 200.000 € erworben. Von dem Kaufpreis entfallen unstreitig 50.000 € auf den Firmenwert. Der Buchhalter der X-GmbH hat zutreffend 150.000 € auf bisher im EU des Umlauf bilanzierte Wirtschaftsgüter verteilt und 50.000 €, die unstreitig auf den Firmenwert entfallen, als Aufwand erfasst. Nach Meinung des Buchhalters ist eine Aktivierung ausgeschlossen, da es sich im Einzelunternehmen des Umlauf um einen originären Firmenwert gehandelt habe.

Aufgabe

Welche bilanzsteuerlichen Konsequenzen sind im Wirtschaftsjahr 2017 zu ziehen, wenn die Veranlagungen bis einschließlich 2016 nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr änderbar sind?

13.5. Fall 5 – Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler

Im Einzelunternehmen des Paul Groß ist zum 31.12.2011 erstmals eine Betriebsvorrichtung bilanziert. Die Betriebsvorrichtung wurde im Januar 2011 erworben, die Anschaffungskosten haben 200.000 € betragen. Die bgND lt. amtlicher AfA-Tabelle beträgt 20 Jahre.

Nach Vornahme einer degressiven AfA i. H. v. 50.000 € ($200.000 \text{ €} \times 25 \%$) wurde die Betriebsvorrichtung mit 150.000 € in der Bilanz zum 31.12.2011 ausgewiesen. In den Wirtschaftsjahren 2012 bis 2017 wurde jeweils weiterhin eine degressive AfA i. H. v. 25 % vom Restbuchwert vorgenommen. Die Steuerbescheide für 2012 bis 2016 sind nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr änderbar.

Aufgabe

Ermitteln Sie den Ansatz der Betriebsvorrichtung zum 31.12.2017.

13.6. Fall 6 – Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung

Paula Klein hat zum 31.12.2016 bewusst keine Rückstellungen ausgewiesen, da sie in den folgenden Jahren mit höheren Gewinnen rechnet und somit die Progression glätten möchte. In 2016 wären Garantierückstellungen i. H. v. 50.000 € zu passivieren gewesen.

In 2017 ist wie prognostiziert eine erhebliche Umsatz- und Gewinnsteigerung eingetreten, so dass Paula Klein zum 31.12.2017 erstmals eine Garantierückstellung i. H. v. 80.000 € ausweist. Die Steuerbescheide für 2016 sind nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr änderbar.

Aufgabe

Welche Gewinnauswirkung ergibt sich aus dem Sachverhalt im Wirtschaftsjahr 2017?

15. Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern

15.1. Fall 1 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Grundstück

Der Gewerbetreibende Müller veräußert zum 15.01.2017 ein bebautes Grundstück, in welchem sich ein vollautomatisches Hochregallager für Ersatzteile befand, zu einem Preis von 1.000.000 € (Anschaffung am 01.03.2001). Der Gesamtkaufpreis verteilt sich wie folgt:

Gesamt	Grund und Boden	Gebäude	Hochregallager
1.000.000 €	225.000 €	675.000 €	100.000 €

Die Buchwerte lauteten wie folgt:

Gesamt	Grund und Boden	Gebäude	Hochregallager
850.000 €	175.000 €	625.000 €	50.000 €

Am 15.11.2017 schaffte Müller ein neues Bürogebäude an, dessen Kaufpreis 1.200.000 € (Anteil Grund und Boden: 300.000 €) betrug.

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz zu würdigen? Stellen Sie die Gewinnauswirkungen (handelsrechtlich und steuerlich) dar. Priorität hat dabei ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis. Geben Sie die handelsrechtlichen Buchungssätze an. Weichen Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander ab, so ist dies durch außerbilanzmäßige Korrekturen darzustellen. Auf umsatzsteuerliche und grunderwerbsteuerliche Konsequenzen sowie etwaige latente Steuern ist nicht einzugehen.

15.2. Fall 2 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Beteiligung

Im Einzelunternehmen Huber ist seit 2005 eine Beteiligung an der Turbo-GmbH im Anlagevermögen ausgewiesen (die Beteiligung gehört nicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen!). Die Anschaffungskosten für den 30 %-Anteil haben 200.000 € betragen. Im Wirtschaftsjahr 2007 hat Huber eine Teilwertabschreibung auf die Anteile der GmbH vorgenommen und die Beteiligung zutreffend mit dem dauerhaft niedrigeren Teilwert i. H. v. 100.000 € ausgewiesen. Ab dem Wirtschaftsjahr 2016 hat sich die Situation der GmbH aufgrund eines Großauftrages erheblich verbessert, so dass sich der Teilwert der Beteiligung im Wirtschaftsjahr 2016 bereits auf 300.000 € erhöht hat. Die Beteiligung wurde dennoch weiterhin mit 100.000 € ausgewiesen. Im Wirtschaftsjahr 2017 veräußerte Huber die Beteiligung an der Turbo-GmbH an die chinesische Firma Wang Ltd. zu einem Verkaufspreis i. H. v. 350.000 €. Im Dezember 2017 wurde eine neue Produktionshalle für das Einzelunternehmen Huber für Herstellungskosten i. H. v. 300.000 € fertiggestellt.

In der Buchhaltung wurde der Veräußerungserlös der Beteiligung i. H. v. 350.000 € als s. b. E. und ein Aufwand aus dem Buchwertabgang i. H. v. 100.000 € berücksichtigt. Außerdem wurden die Veräußerungskosten mit dem Nettobetrag i. H. v. 5.000 € als Beratungsaufwand erfasst und die zutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer i. H. v. 950 € als Vorsteuer abgezogen.

Das Gebäude wurde mit den Herstellungskosten i. H. v. 300.000 € aktiviert und um eine AfA i. H. v. 9.000 € vermindert (Bilanzansatz Gebäude zum 31.12.2017: 291.000 €).

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz zu würdigen? Ermitteln Sie die Bilanzansätze für HB und StB, und stellen Sie die Gewinnauswirkungen (handelsrechtlich und steuerlich) dar. Priorität hat dabei ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis. Etwaige gewinnmindernde Rücklagen sollen jedoch möglichst übertragen werden, da in den künftigen Wirtschaftsjahren keine größeren Investitionen anstehen. Geben Sie die handelsrechtlichen Buchungssätze an. Weichen Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander ab, so ist dies durch außerbilanzmäßige Korrekturen darzustellen.

Auf etwaige Rückstellungen für latente Steuern gem. § 249 Abs. 1 HGB ist nicht einzugehen. Die Steuerbescheide bis einschließlich 2016 sind bestandskräftig und können nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht mehr korrigiert werden.

15.3. Fall 3 – § 6b- Rücklage bei einer Personengesellschaft

An der Fink & Adler OHG waren bis zum 31.12.2011 Fink und Adler mit je ½ am Gewinn und Vermögen beteiligt. Mit Wirkung zum 01.01.2012 hat Fink die Hälfte des Anteils von Adler entgeltlich erworben. Stille Reserven waren nur in dem unbebauten Grundstück – Spessartweg 13 enthalten. Somit sind seit 01.01.2012 Fink mit 75 % und Adler mit 25 % am Gewinn und Vermögen der OHG beteiligt. Seit 01.01.2012 werden für Fink (zutreffend) positive Ergänzungsbilanzen mit einem Mehrwert Grund und Boden i. H. v. 30.000 € ausgewiesen. Das Grundstück „Spessartweg 13“ ist in der Gesamthandsbilanz der OHG seit Erwerb in 2007 mit den Anschaffungskosten i. H. v. 150.000 € ausgewiesen. Zum 01.07.2017 veräußert die OHG das Grundstück an einen benachbarten Bauunternehmer für 200.000 €.

Aufgabe

Bitte würdigen Sie die steuerlichen Folgen der Veräußerung des Grundstücks „Spessartweg 13“. Die Gesellschafter möchten einen möglichst geringen steuerlichen Gewinn ausweisen. Soweit die Voraussetzungen für gewinnmindernde Rücklagen erfüllt sind, ist dies über Ergänzungsbilanzen darzustellen.

Auf latente Steuern ist nicht einzugehen. Bitte stellen Sie die Gewinnauswirkungen, die sich für die OHG-Gesamthandsbilanz und möglicher Ergänzungsbilanzen ergeben, dar, und bilden Sie die notwendigen Buchungssätze.

Sachverhaltserweiterung

Stellen Sie die Konsequenzen für folgende Varianten Ende 2017 dar:

1. Anschaffung eines unbebauten Grundstücks im OHG/GHV für 200.000 €.
2. Anschaffung eines unbebauten Grundstücks im EU-Fink für 150.000 €.
3. Anschaffung eines unbebauten Grundstücks in der Fink-GmbH für 150.000 € (Alleingesellschafter ist Fink).

15.4. Fall 4 – § 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft

An der Sonnenschein-GmbH (in der Folge S-GmbH) ist Susi Sonnenschein (in der Folge S) mit 100 % beteiligt. S ist zugleich Geschäftsführerin der S-GmbH. Bei der S-GmbH handelt es sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft. Im Wirtschaftsjahr 2017 haben folgende Geschäftsvorfälle stattgefunden, um deren steuerliche Beratung Sie S bittet:

- Verkauf der Beteiligung an der Turbo-GmbH für 250.000 €. Die Beteiligung an der Turbo-GmbH ist bei der S-GmbH seit 2003 mit den Anschaffungskosten i. H. v. 100.000 € im Anlagevermögen ausgewiesen (die Beteiligung gehört nicht zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen!). Die Veräußerungskosten musste der Erwerber vollständig übernehmen.
- Verkauf eines Lagerplatzes an S für 100.000 €. Der Lagerplatz ist seit 1997 im Anlagevermögen der S-GmbH mit den Anschaffungskosten i. H. v. 50.000 € bilanziert. S musste nur 100.000 € zahlen, obwohl der Lagerplatz unstreitig 150.000 € wert ist, da S ihr Vermögen langfristig angelegt hat und über keine Liquidität verfügt.

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz zu würdigen? Stellen Sie die Gewinnauswirkungen (handelsrechtlich und steuerlich) dar. Priorität hat dabei ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis. Geben Sie die handelsrechtlichen Buchungssätze an. Weichen Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander ab, so ist dies durch außerbilanzmäßige Korrekturen darzustellen. Für die S-GmbH wurden keine steuerlichen Verlustvorträge festgestellt. Es ist von einer zukünftigen Ertragsteuerbelastung i. H. v. 30 % auszugehen. Bislang wurden keine Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz festgestellt.

15.5. Fall 5 – Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen

Der Unternehmer Göller betreibt ein gewerbliches Unternehmen und versteuert seine Umsätze mit 19 % USt. Er ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, BV zum 31.12.2016 = 200.000 €.

Bei einem Brand am 01.02.2017 wurde ein Lkw derart beschädigt, dass er nicht mehr verwendet werden konnte. Der Lkw wurde am 15.01.2014 in gebrauchtem Zustand zu netto 50.000 € erworben und mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren bisher linear abgeschrieben (AfA im Jahr 2014 für ein volles Jahr). 2016 wurde zulässig eine AfA i. H. v. 10.000 € vorgenommen, da durch einen Unfall der Lkw zum 31.12.2016 noch stark beschädigt war. Gleich zu Beginn des Jahres 2017 wurde die Reparatur durchgeführt und die unfallbedingte Nutzungsminderung behoben. Für das Jahr 2017 wurde bisher noch keine AfA gebucht. Für den Schrott konnten bei Schrotthändler „Monster Joe“ noch 1.000 € erzielt werden. Dieser Betrag wurde von Göller privat vereinnahmt. Die Versicherung überwies am 20.04.2018 folgende Entschädigung:

a) für den Lkw	70.000 €
b) für entgangenen Gewinn	<u>10.000 €</u>
Summe	80.000 €

Bei Überweisung wurde gebucht

Bankkonto	80.000 €	
an Fuhrpark		80.000 €

Noch im Februar 2017 erwarb Göller einen Lkw (gebraucht), der am 01.03.2017 geliefert und gleich in Betrieb genommen wurde. Die Nutzungsdauer dieses Lkws beträgt 6 Jahre. Die Rechnung über 50.000 € zzgl. Umsatzsteuer (9.500 €) wurde bei Bezahlung gebucht:

Fuhrpark	59.500 €	
an Bankkonto		59.500 €

Aufgabe

- Würdigen Sie den Sachverhalt für das Wj = Kj 2017, und geben Sie eine steuerliche Beurteilung ab. Es ist davon auszugehen, dass der niedrigste Gewinn gewünscht ist.
- Bilanzansätze für die StB sind zu entwickeln und darzustellen.
- Evtl. Berichtigungsbuchungen für die StB sind anzugeben.

15.6. Fall 6 – Rücklage für Ersatzbeschaffung bei einer Personengesellschaft

Bei der Jung und Alt OHG wurde bei einem Gewitter Ende November 2017 durch Blitzschlag eine Maschine beschädigt. Diese Maschine war zu diesem Zeitpunkt bereits voll abgeschrieben, der Teilwert betrug allerdings noch 40.000 €. Eine Reparatur konnte zunächst nicht stattfinden, da die Ersatzteilbeschaffung Schwierigkeiten bereitete. Erst am 20.03.2018 konnte mit der Reparatur begonnen werden, welche am 10.04.2018 abgeschlossen war. Die Kosten für die Reparatur betrugen 32.000 € (zuzügl. 19 % USt) und wurden bei Bezahlung im Jahr 2018 gebucht:

Reparaturaufwand	32.000 €	
Vorsteuer	6.080 €	
an Bank		38.080 €

Ende Dezember 2017 hat die Versicherung mitgeteilt, dass sie die Kosten für die Reparatur (lt. Gutachten: 32.000 €) übernehmen wird. Bei Geldeingang am 20.04.2018 wurde gebucht:

Bank	32.000 €	
an so. betr. Erträge		32.000 €

Weitere Konsequenzen hat die OHG aus dem Vorgang nicht gezogen.

Aufgabe

Welche Möglichkeiten ergeben sich hinsichtlich der **steuerlichen** Behandlung des Sachverhalts in den Jahren 2017 und 2018? Geben Sie die entsprechenden Berichtigungsbuchungen an.

15.7. Fall 7 – Rücklage für Beschädigung

Aufgrund eines Kabelbrandes Anfang Dezember 2017 wird eine Maschine des Einzelunternehmers Sailer beschädigt. Die Versicherung erstattet daraufhin – wie bereits im Dezember 2017 zugesagt – Anfang Januar 2018 einen Betrag i. H. v. 40.000 €. Die Reparatur der Maschine erfolgt Anfang März 2018. Sailer wird hierfür ein Betrag i. H. v. 45.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer berechnet. Nach der Reparatur ist die Maschine wieder voll einsatzfähig. Aufgrund des Schadens ergab sich keine Einschränkung hinsichtlich der Nutzung der Maschine.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei Einzelunternehmer Sailer in HB und StB zum 31.12.2017 aufgrund des geschilderten Sachverhalts?

15.8. Fall 8 – Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)

Der X GmbH wird mit Bescheid v. 01.11.2016 ein Zuschuss i. H. v. 80.000 € gewährt unter der Bedingung, dass eine Spezialmaschine erworben wird. Der Bescheid enthält einen Widerrufsvorbehalt für den Fall, dass die Maschine nicht mindestens drei Jahre lang in einer inländischen Betriebsstätte der X GmbH genutzt wird. Der Zuschuss wird erst nach Anschaffung der Maschine ausgezahlt. Die Maschine wird am 01.01.2017 geliefert. Der Kaufpreis der Maschine beläuft sich auf 800.000 € zzgl. 19 % USt (die X GmbH ist zum vollen VoSt-Abzug berechtigt). Der Kaufpreis wurde noch im Januar 2017 entrichtet. Der Zuschuss vom Ministerium ging ebenfalls im Januar 2017 auf dem Bankkonto der GmbH ein.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt 8 Jahre. Die Voraussetzungen für die Vornahme einer Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG liegen nicht vor.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der X GmbH in HB und StB zum 31.12.2017 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? In der Handelsbilanz soll ein möglichst hohes Vermögen ausgewiesen werden, steuerrechtlich ist ein möglichst niedriger Gewinn gesucht. Gehen Sie davon aus, dass etwaige steuerrechtliche Wahlrechte auch handelsrechtlich bestehen.

* * * *

**Fallsammlung
aus dem Bereich
Bilanzsteuerrecht I
Lösungshinweise 2018**

Inhaltsverzeichnis

1.	Herstellungskosten	1
1.1.	Fall 1 – Zweistufige Divisionskalkulation	1
1.2.	Fall 2 – Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	1
1.3.	Fall 3 – Einfache Divisionskalkulation	1
1.4.	Fall 4 – Betriebsabrechnungsbogen	2
1.5.	Fall 5 – Gute Töne	4
2.	Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	7
2.1.	Fall 1 – Unbebautes Grundstück.....	7
3.	Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens .	8
3.1.	Fall 1 – Betriebsgebäude	8
3.2.	Fall 2 – Fuhrpark.....	8
4.	Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern	9
4.1.	Fall 1 – Kino.....	9
4.2.	Fall 2 – Sammelposten	10
4.3.	Fall 3 – Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre.....	10
5.	Investitionsabzugsbetrag.....	11
5.1.	Fall 1 – IAB-Grundfall	11
5.2.	Fall 2 – IAB-tatsächliche AK > prognostizierte AK.....	13
5.3.	Fall 3 – IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK.....	14
5.4.	Fall 4 – IAB-Nichtanschaffung.....	15
6.	Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	16
6.1.	Fall 1 – Patente	16
6.2.	Fall 2 – Firmenwert	16

7.	Warenbewertung.....	17
7.1.	Fall 1 – Zeitliche Erfassung der Waren	17
7.2.	Fall 2 – Ermittlung der Anschaffungskosten	17
7.3.	Fall 3 – Gesunkene Wiederbeschaffungskosten	17
7.4.	Fall 4 – Zeitnahe Inventur	18
7.5.	Fall 5 – Zeitverschobene Inventur	18
7.6.	Fall 6 – Permanente Inventur.....	19
7.7.	Fall 7 – Festwert	19
7.8.	Fall 8 – Durchschnitts- und Gruppenwert	19
7.9.	LiFo- Methode.....	20
7.9.1.	Fall 9.1 – LiFo- Methode - Grundfall.....	20
7.9.2.	Fall 9.2 – LiFo- Abwandlung	22
7.10.	Fall 10 – Ladenhüter Subtraktionsmethode.....	23
7.11.	Fall 11 – Ladenhüter Formelmethode	23
8.	Forderungen.....	24
8.1.	Fall 1 – Grundfall	24
8.2.	Fall 2 – Forderungen ausländischer Währung.....	27
9.	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	28
9.1.	Fall 1 – Zinsen	28
9.2.	Fall 2 – Gebäudeversicherung	28
9.3.	Fall 3 – Maklerprovision	28
10.	Entnahmen	29
10.1.	Fall 1 – Warenentnahme.....	29
10.2.	Fall 2 – Entnahme und Sachspende	29
10.3.	Fall 3 – Nutzungsentnahme	30
10.4.	Fall 4 – Überführung in ausländische Betriebsstätte	30
11.	Einlagen.....	31

11.1.	Fall 1 – Einlage einer Beteiligung.....	31
11.2.	Fall 2 – Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften	31
11.3.	Fall 3 – Einlage in eine Kapitalgesellschaft	32
11.4.	Fall 4 – Einlage in eine Personengesellschaft.....	33
12.	Kapitalanpassung.....	35
12.1.	Fall 1 – Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen	35
12.2.	Fall 2 – Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft	37
12.3.	Fall 3 – Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft.....	38
13.	Bilanzberichtigung	1
13.1.	Fall 1 – Rückwärtsberichtigung	1
13.2.	Fall 2 – Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern.....	1
13.3.	Fall 3 – Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern	2
13.4.	Fall 4 – Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung	3
13.5.	Fall 5 – Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler.....	3
13.6.	Fall 6 – Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht- Passivierung.....	4
14.	Bilanzänderung.....	45
14.1.	Fall 1 – Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen	45
14.2.	Fall 2 – Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft.....	46
15.	Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern	5
15.1.	Fall 1 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Grundstück.....	5
15.2.	Fall 2 – § 6b- Rücklage im Einzelunternehmen-Beteiligung	6
15.3.	Fall 3 – § 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft.....	8
15.4.	Fall 4 – § 6b- Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft	11
15.5.	Fall 5 – Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen	13

15.6.	Fall 6 – Rücklage für Ersatzbeschaffung bei einer Personengesellschaft....	15
15.7.	Fall 7 – Rücklage für Beschädigung.....	16
15.8.	Fall 8 – Zuschüsse (Kapitalzuschüsse).....	16
16.	Rückstellungen	59
16.1.	Fall 1 – Garantierückstellung	59
16.2.	Fall 2 – Pfandgeldrückstellung	62
16.3.	Fall 3 – Urlaubsrückstellung.....	62
16.4.	Fall 4 – Jubiläumsrückstellung	64
16.5.	Fall 5 – Rekultivierungsrückstellung	65
16.6.	Fall 6 – Pachtanlagenerneuerung	70
16.7.	Fall 7 – Rückstellung für Abbruchverpflichtung	71
16.8.	Fall 8 – Prozesskosten.....	72
16.9.	Fall 9 – Gewerbesteuer.....	73
16.10.	Fall 10 – Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten...	73
16.11.	Fall 11 – Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen.....	74
16.12.	Fall 12 – Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz	75
16.13.	Fall 13 – Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben.....	75
16.14.	Fall 14 – Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	75
16.15.	Fall 15 – Rückstellung für unterlassene Instandhaltung	76
16.16.	Fall 16 – Rückstellung für Abraumbeseitigung	76
16.17.	Fall 17 – Pensionsrückstellung	77
16.18.	Fall 18 – Übernahme einer Pensionsverpflichtung	78
16.19.	Fall 19 – Schuldübernahme im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	79
16.20.	Fall 20 – Schuldbeitritt im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	80
17.	Latente Steuern.....	81
17.1.	Fall 1 – Aktive latente Steuern	81

17.2.	Fall 2 – Passive latente Steuern - IAB.....	84
18.	Verbindlichkeiten.....	85
18.1.	Fall 1 – Verbindlichkeiten in fremder Währung.....	85
18.2.	Fall 2 – Abzinsung Verbindlichkeiten	87
18.3.	Fall 3 – Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Kapitalgesellschaft	87
18.4.	Fall 4 – Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft.....	88
18.5.	Fall 5 – Darlehen mit Disagio	90
18.6.	Fall 6 – Erwerb gegen Rentenschuld	90
19.	Passive Rechnungsabgrenzung	92
19.1.	Fall 1 – Vermietung einer Maschine.....	92
19.2.	Fall 2 – PRAP vs. so. Verbindlichkeit	93
19.3.	Fall 3 – Schulgeld	93
19.4.	Fall 4 – Schulgeld 2	94
20.	Mietkauf.....	94
20.1.	Fall 1 – Mietkauf	94
21.	Leasing.....	98
21.1.	Fall 1 – Leasing	98
22.	Kommissionsgeschäfte.....	103
22.1.	Fall 1 – Einkaufskommission.....	103
22.2.	Fall 2 – Verkaufskommission	103
23.	Stille Gesellschaft.....	104
24.	Personengesellschaften.....	106
24.1.	Gründung einer Personengesellschaft	106
24.1.1.	Fall 1 – Bargrundung.....	106
24.1.2.	Fall 2 – Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens	106

24.1.3.	Fall 3 – Einbringung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ...	107
24.1.4.	Fall 4 – Einbringung eines ganzen Betriebs	111
24.1.5.	Fall 5 – Einbringung eines ganzen Betriebs (schädliche Gegenleistung)...	118
24.2.	Besonderheiten der GmbH & Co. KG	122
24.2.1.	Fall 1 – Bilanzierung bei einer GmbH & Co. KG	122
24.3.	Gesellschafterwechsel	123
24.3.1.	Fall 1 – Gesellschafterwechsel	123
24.4.	Ausscheiden	128
24.4.1.	Fall 1 – Ausscheiden gegen Barabfindung	128
24.4.2.	Fall 2 – Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	132
24.5.	Eintritt	137
24.6.	Realteilung	148
24.6.1.	Fall 1 – Realteilung ohne Spitzenausgleich	148
24.6.2.	Fall 2 – Realteilung mit Spitzenausgleich	150
24.6.3.	Fall 3 – Realteilung unter Beteiligung von Kapitalgesellschaften	151
24.6.4.	Fall 4 – Realteilung bei Sperrfristverletzung	154
24.6.5.	Fall 5 – „Unechte“ Realteilung	156
24.7.	Familienpersonengesellschaften	157
24.7.1.	Fall 1 – Familienpersonengesellschaft	157
24.8.	Doppelstöckige Personengesellschaft	157
24.8.1.	Fall 1 – Doppelstöckige Personengesellschaft	157
24.9.	Zebragesellschaft	159
24.9.1.	Fall 1 – Zebragesellschaft	159
25.	Beteiligungen an Personengesellschaften	162
25.1.	Fall 1 – Beteiligungen an Personengesellschaften	162
26.1.	Fall 1 – Ausschüttung zum Teil aus dem steuerlichen Einlagenkonto	164
26.2.	Fall 2 – Teilwertabschreibung bei börsennotierten Anteilen	165
26.3.	Fall 3 – Erwerb eigener Anteile	166

26.4.	Fall 4 – Veräußerung eigener Anteile.....	166
26.5.	Fall 5 – Erwerb Wirtschaftsgut von GmbH zum Unterpreis	167
26.6.	Fall 6 – Erwerb Wirtschaftsgut von GmbH zum Überpreis	167
27.	Kapitalerhöhung	168
27.1.	Fall 1 – Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln = nominelle Kapitalerhöhung	168
27.2.	Fall 2 – Kapitalerhöhung aus Gesellschaftermitteln = effektive Kapitalerhöhung	169
28.	Wertpapiere.....	170
28.1.	Fall 1 – Wertpapiere	170
29.	Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG	171
29.1.	Fall 1 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Grundfall.....	171
29.2.	Fall 2 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG – erweiterte Außenhaftung	172
29.3.	Fall 3 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Sonderbetriebsvermögen.....	173
29.4.	Fall 4 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - vorgezogene Einlagen	174
29.5.	Fall 5 – Verlustabzugsbeschränkung gem. § 15a EStG - Gewinnzurechnung.....	176

13. Bilanzberichtigung

13.1. Fall 1 – Rückwärtsberichtigung

Für die zukünftigen Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB zu passivieren, vgl. auch H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen ...“ Sps. 4 EStH. Es handelt sich um eine Verpflichtung gegenüber einem anderen (§ 257 HGB, § 147 AO, R 5.7 Abs. 3 u. 4 EStR). Die Verpflichtung ist vor dem Bilanzstichtag verursacht (R 5.7 Abs. 5 EStR), mit einer Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen (R 5.7 Abs. 6 EStR) und die Aufwendungen führen in zukünftigen Wirtschaftsjahren nicht zu AK/HK für ein Wirtschaftsgut (§ 5 Abs. 4b EStG). Die Bewertung erfolgt mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG. Steuerlich ist keine Abzinsung vorzunehmen, da der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung weniger als 1 Jahr beträgt, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 2 EStG. (Hinweis: Handelsrechtlich ist eine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB vorzunehmen).

Da bislang keine Rückstellung vorgenommen wurde, ist gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG eine Bilanzberichtigung vorzunehmen (falscher Bilanzansatz). Grds. erfolgt die Bilanzberichtigung an der „Fehlerquelle“. Da jedoch die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2015 nicht mehr nach den Vorschriften der Abgabenordnung geändert werden können, ist eine erfolgswirksame Bilanzberichtigung in der Schlussbilanz des ersten offenen Wirtschaftsjahres vorzunehmen; dies ist im vorliegenden Fall das Wirtschaftsjahr 2016, vgl. R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR.

	<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>2017</u>
Rückstellung lt. StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
<u>Rückstellung zutreffend</u>	<u>0 €</u>	<u>27.000 €</u>	<u>24.000 €</u>
= Unterschied	0 €	- 27.000 €	- 24.000 €
<u>Vj.- Unterschied</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>	<u>+ 27.000 €</u>
<u>= GA</u>	<u>0 €</u>	<u>- 27.000 €</u>	<u>+ 3.000 €</u>

Wenn die Steuerbescheide für 2015 noch nach den Vorschriften der Abgabenordnung änderbar gewesen wären, wäre bereits im Wirtschaftsjahr 2015 eine Rückstellung i. H. v. 25.000 € zu passivieren gewesen. Da die Bescheide 2015 jedoch nicht mehr änderbar sind, verschiebt sich der Aufwand in das nächste Wirtschaftsjahr. An dem Totalgewinn ändert sich durch die Bilanzberichtigung nichts; es verschieben sich lediglich die Periodengewinne.

13.2. Fall 2 – Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern

Bei den „Gewerblichen Schutzrechten“ handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen, § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 EStR. Es handelt sich um ein immaterielles, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR. Handelsrechtlich besteht ein Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, vgl. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB. Steuerlich besteht jedoch ein Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG.

Somit ist der Bilanzausweis in der Steuerbilanz falsch, es ist eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorzunehmen. Da die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2016 nicht mehr geändert werden können, ist der Bilanzansatz in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, erfolgswirksam richtig zu stellen, R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR.

Somit sind die „Gewerblichen Schutzrechte“ im Wirtschaftsjahr 2017 erfolgswirksam auszubuchen.

Entwicklung der Bilanzposten 2017

weniger Gewerbliche Schutzrechte - 30.000 €

Gewinnauswirkung

• Bilanzpostenmethode	<u>GA Wj. 2017</u>
weniger Gewerbliche Schutzrechte	<u>- 30.000 €</u>
• G u. V- Methode	
weniger AfA	+ 10.000 €
mehr s. b. A	<u>- 40.000 €</u>
	<u>- 30.000 €</u>

13.3. Fall 3 – Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern

Der Lagerplatz stellt ab dem Zeitpunkt der ausschließlichen betrieblichen Nutzung und somit ab 2009 notwendiges Betriebsvermögen dar, § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Zeitpunkt...“ EStH. Es handelt sich um nicht abnutzbares Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert.

Da der Lagerplatz bislang nicht aufgenommen wurde, sind die Bilanzen falsch und somit Bilanzberichtigungen gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorzunehmen. Eine Korrektur bis zur „Fehlerquelle“ in 2009 ist grds. nicht möglich, da die Steuerbescheide bis einschließlich 2013 nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar sind. Hier ist jedoch ausnahmsweise eine Berichtigung der Bilanzen, die bestandskräftigen Veranlagungen zu Grunde liegen, möglich, da sich die Bilanzberichtigung nicht auf die Höhe der veranlagten Steuern auswirken würde, H 4.4 „Berichtigung...“ Sps. 1 EStH.

Der Lagerplatz ist somit zum 01.01.2014 mit dem Wert einzubuchen, mit dem er zu Buche stünde, wenn er schon immer bilanziert worden wäre, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH.

Der Lagerplatz wurde zum 01.01.2009 in das Betriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG eingelegt. Da die Einlage innerhalb von 3 Jahren nach Anschaffung stattgefunden hat, erfolgt die Bewertung der Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a EStG höchstens mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB i. H. v. 50.000 € (TW i. H. v. 60.000 € ist höher, maßgeblich ist der niedrigere Wert).

Die Einbuchung des Lagerplatzes zum 01.01.2014 führt dazu, dass sich im Wirtschaftsjahr 2014 keine Gewinnauswirkung ergibt (Ausgleich erfolgt über den Vj.-Unterschied wegen gleichzeitiger Erhöhung des Kapitals in der Anfangsbilanz, vgl. Aufstellung unten). Die Bilanzberichtigung von erfolgsneutralen Fehlern erfolgt somit ebenfalls erfolgsneutral. Grds. sollen Bilanzberichtigungen dazu führen, dass ein korrekter Totalgewinn erzielt wird; es kommt nur zu Verschiebungen zwischen den einzelnen Perioden.

	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
Lagerplatz StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
<u>Lagerplatz zutreffend</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>
= Unterschied	50.000 €	50.000 €	50.000 €
<u>Vj.-Unterschied</u>	<u>- 50.000 €</u>	<u>- 50.000 €</u>	<u>- 50.000 €</u>
<u>= GA</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>

13.4. Fall 4 – Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung

Der Gesamtkaufpreis für das Einzelunternehmen ist im Verhältnis der Verkehrswerte auf die einzelnen Wirtschaftsgüter aufzuteilen, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

Auf den Firmenwert entfallen von dem Kaufpreis 50.000 €. Der Firmenwert ist notwendiges Betriebsvermögen § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 EStR. Es handelt sich um immaterielles abnutzbares Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder dem niedrigeren Teilwert.

Da der Firmenwert bislang nicht bilanziert wurde, ist eine Bilanzberichtigung vorzunehmen, § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Der Firmenwert ist in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, erfolgswirksam richtig zu stellen, R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR. Der Firmenwert ist somit mit dem „Schattenwert“ in der Bilanz zum 31.12.2017 aufzunehmen, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH.

Berechnung des „Schattenwerts“

Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB	50.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG 1/15 von 50.000 € x 3 Jahre (2014 - 2016)	- 10.000 €
Schattenwert zum 31.12.2016	<u>40.000 €</u>
abzgl. AfA 2017 mit 1/15 von 50.000 € = Bilanzansatz 31.12.2017	- 3.334 €
	<u>36.666 €</u>

Entwicklung der Bilanzposten 2017

Firmenwert	+ 36.666 €
------------	------------

Gewinnauswirkung

• Bilanzpostenmethode	<u>GA Wj. 2017</u>
mehr Firmenwert	<u>+ 36.666 €</u>
• G u. V- Methode	
mehr s. b. E.	+ 40.000 €
mehr s. b. A	- 3.334 €
	<u>+ 36.666 €</u>
(alternativ: mehr s. b. E.)	<u>+ 36.666 €</u>

13.5. Fall 5 – Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler

Die Betriebsvorrichtung ist notwendiges Betriebsvermögen, § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 EStR. Es handelt sich um bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den AK abzgl. AfA oder dem niedrigeren Teilwert.

Im Wirtschaftsjahr 2010 war noch eine degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 a. F. EStG i. H. des 2,5 fachen der linearen AfA, max. jedoch 25 % möglich. Bei einer bgND von 20 Jahren ergibt sich somit ein höchst möglicher degressiver AfA-Satz i. H. v. $1/20 \times 2,5 = 12,5 \%$.

Somit wurde die AfA in 2011 - 2016 überhöht vorgenommen. Der Bilanzansatz ist falsch, es ist folglich grds. eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorzunehmen.

Bei AfA-Fehlern ist zu beachten, dass die Korrektur – im Unterschied zu sonstigen Bilanzierungsfehlern – entsprechend der angewandten Abschreibungsmethode und der verbleibenden Restnutzungsdauer vorzunehmen ist, vgl. hierzu H 7.4 „Unterlassene...“ Sps. 1 EStH. Somit ist von dem Restbuchwert aus 2016 weiterhin die degressive AfA vorzunehmen, allerdings mit dem zutreffenden AfA- Satz i. H. v. $100/20 \times 2,5 = 12,5 \%$

Berechnung

Buchwert 31.12.2010	150.000 €
abzgl. AfA 2011: § 7 Abs. 2 EStG (weiterhin lt. SV: 25 %)	- 37.500 €
= Buchwert 31.12.2011 lt. Stpfl. (nicht mehr änderbar!)	112.500 €
abzgl. AfA 2012: § 7 Abs. 2 EStG (weiterhin lt. SV: 25 %)	-28.125 €
= Buchwert 31.12.2012 lt. Stpfl. (nicht mehr änderbar!)	84.375 €
abzgl. AfA 2013: § 7 Abs. 2 EStG (weiterhin lt. SV: 25 %)	- 21.094 €
= Buchwert 31.12.2013	63.281 €
abzgl. AfA 2014: § 7 Abs. 2 EStG (weiterhin lt. SV: 25 %)	-15.821 €
= Buchwert 31.12.2014 lt. Stpfl. (nicht mehr änderbar!)	47.460 €
abzgl. AfA 2015: § 7 Abs. 2 EStG (weiterhin lt. SV: 25 %)	-11.865 €
= Buchwert 31.12.2015 lt. Stpfl. (nicht mehr änderbar!)	35.595 €
abzgl. AfA 2016: § 7 Abs. 2 EStG (weiterin lt. SV: 25%)	-8.899 €
= Buchwert 31.12.2016 lt. Stpfl. (nicht mehr änderbar!)	26.696 €
abzgl. AfA 2017: § 7 Abs. 2 EStG (12,5 %, vgl. oben)	-3.337 €
Bilanzansatz 31.12.2017	<u>23.359 €</u>

Entwicklung der Bilanzposten 2017

Betriebsvorrichtung (23.359 € ./ 20.022 € [26.696 € x 0,75])	+ 3.337 €
--	-----------

Gewinnauswirkung

• Bilanzpostenmethode	GA Wj. 2017
mehr Betriebsvorrichtung	<u>+ 3.337 €</u>
• G u. V- Methode	
weniger AfA	<u>+ 3.337 €</u>

13.6. Fall 6 – Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht- Passivierung

Für den zukünftigen Gewährleistungsaufwand ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB.

In 2016 wurde unzutreffenderweise keine Rückstellung ausgewiesen. Der Bilanzansatz ist somit falsch, so dass grds. eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorzunehmen ist. Grds. erfolgt die Berichtigung erfolgswirksam in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung geändert werden kann.

Hier wurde jedoch bewusst ein Passivposten nicht angesetzt, um Steuervorteile in zukünftigen Jahren in Anspruch zu nehmen. Somit ist unter Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs eine Berichtigung der Anfangsbilanz des ersten Jahres, bei dessen Veranlagung sich die Berichtigung auswirken kann, vorzunehmen, vgl. H 4.4 „Berichtigung...“ Sps. 2 EStH.

	<u>2016</u>	<u>2017</u>
Garantierückstellung StB (bisher)	0 €	80.000 €
Garantierückstellung zutreffend	0 €	80.000 €
= Unterschied	0 €	0 €
<u>Vj.- Unterschied</u>	<u>0 €</u>	<u>50.000 €* </u>
<u>= GA</u>	<u>0 €</u>	<u>30.000 €</u>

* Es ergibt sich wegen der Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs ein Vj- Unterschied i. H. v. 50.000 €, obwohl im Vorjahr keine Änderung des Bilanzansatzes erfolgt. Damit ist der Aufwand aus der planmäßigen Zuführung zur Gewährleistungsrückstellung in 2016 endgültig verloren!

14. Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden von Wirtschaftsgütern

14.1. Fall 1 – § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen-Grundstück

Bei dem Grund und Boden, dem Gebäude und dem Hochregallager handelt es sich um drei selbständige Wirtschaftsgüter. Hinsichtlich des Hochregallagers liegt eine Betriebsvorrichtung gem. H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH, § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG vor, da das Regallager ausschließlich dem Gewerbebetrieb dient.

Aufgrund der Veräußerung der Wirtschaftsgüter sind jeweils die stillen Reserven zu realisieren, § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB.

Berechnung

	<u>G u. B</u>	<u>Gebäude</u>	<u>Regallager</u>
Veräußerungspreis	225.000 €	675.000 €	100.000 €
abzgl. BW, R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR	-175.000 €	-625.000 €	-50.000 €
<u>= stille Reserven</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>

Handelsrechtlich kann für die stillen Reserven kein Sonderposten mit Rücklageanteil eingestellt werden, da diese Möglichkeit mit dem BilMoG ab 2011 entfallen ist.

Steuerlich können die stillen Reserven des G u. B und des Gebäudes in eine Reinvestitionsrücklage gem. § 6b EStG eingestellt werden, da insbesondere die 6-Jahresfrist des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist. Eine § 6b- Rücklage für die stillen Reserven des Regallagers scheidet aus, da es sich insoweit um kein begünstigtes Wirtschaftsgut handelt, vgl. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG (abschließende Aufzählung). Es handelt sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. Die Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG ist erforderlich.

Bezüglich des neu angeschafften bebauten Grundstücks liegen ebenfalls zwei Wirtschaftsgüter (= Grund und Boden und Gebäude) vor. Der Kaufpreis für das Grundstück ist im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 1 EStH. Lt. SV entfallen von dem Gesamtkaufpreis i. H. v. 1.200.000 € auf den Grund und Boden 300.000 € und auf das Gebäude 900.000 €.

Grund und Boden und Gebäude sind jeweils notwendiges Betriebsvermögen gem. § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 EStR.

Grund und Boden

Es liegt ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vor, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder dem niedrigeren Teilwert.

HB: Ansatz zum 31.12.2017 mit den AK, § 255 Abs. 1 HGB 300.000 €

Steuerlich ist eine Übertragung der stillen Reserven des Grund und Bodens auf Anschaffungskosten von Grund und Boden möglich, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG. Da dies zu keiner Schmälerung des AfA-Potentials führt, wird die Übertragung vorgenommen.

Somit Ansatz in der StB zum 31.12.2017 mit 300.000 € (AK, § 255 Abs. 1 HGB) abzgl. 50.000 € (stille Reserven gem. § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG). Es handelt sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. Die Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG ist erforderlich.

StB: Ansatz zum 31.12.2017 250.000 €

Gebäude

Es liegt ein unbewegliches und abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vor, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den AK abzgl. der AfA oder dem niedrigeren Teilwert.

Berechnung

Anschaffungskosten § 255 Abs. 1 HGB	900.000 €
abzgl. AfA, § 253 Abs. 3 S. 1 HGB, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG, p. r. t. R 7.4 Abs. 1 S. 1 EStR mit 3 % von 900.000 € x 2/12	<u>- 4.500 €</u>
= Bilanzansatz in HB/StB zum 31.12.2017	<u>895.500 €</u>

Steuerlich kommt grds. die Übertragung der stillen Reserven des Gebäudes auf die Anschaffungskosten des Gebäudes in Betracht, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG. Da dies jedoch zu einer Minderung der AfA-BMG gem. § 6b Abs. 6 EStG und somit zu einer niedrigeren AfA in 2017 führen würde, wird dieses Wahlrecht aufgrund der Aufgabenteilung nicht ausgeübt.

Bilanzposten

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Grund und Boden	300.000 €	250.000 €
Gebäude	895.500 €	895.500 €
§ 6b- Rücklage	--	50.000 €

Gewinnauswirkungen

mehr s.b.E.	+ 1.000.000 €
mehr Buchwertabgang	- 850.000 €
mehr AfA	<u>- 4.500 €</u>
Se. hrl. GA	<u>+ 145.500 €</u>
Abrechnung § 60 Abs. 2 EStDV	<u>-100.000 €</u>
Se. stl. GA	<u>+45.500 €</u>

Buchungssätze HB

Aufwand Abgang AV	850.000 €	an	G u. B. Gebäude Regallager	175.000 € 625.000 € 50.000 €
Finanzkonto	1.000.000 €	an	s. b. E.	1.000.000 €
G u. B. Gebäude	300.000 € 900.000 €	an	Finanzkonto	1.200.000 €
AfA	4.500 €	an	Gebäude	4.500 €

14.2. Fall 2 – § 6b- Rücklage im Einzelunternehmen-Beteiligung

Veräußerung der Beteiligung an der Turbo- GmbH

Aufgrund der Veräußerung an der Turbo-GmbH sind die stillen Reserven zu realisieren, § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB. Umsatzsteuerlich liegt eine nicht steuerbare Veräußerung vor, da die Beteiligung nicht zum Unternehmensvermögen gehört, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, A 2.3 Abs. 2 S. 5 UStAE. Die Vorsteuer aus den Veräußerungskosten ist nicht abzugsfähig, da keine Eingangsleistung für das Unternehmen vorliegt, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.

Im Wirtschaftsjahr 2016 hätte eine Wertaufholung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG bis zu den historischen Anschaffungskosten (Obergrenze) vorgenommen werden müssen, da die Gründe für eine dauernde Wertminderung entfallen waren.

Folglich liegt zum 31.12.2016 ein falscher Bilanzansatz vor, so dass eine Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorzunehmen ist. Gem. R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR ist die Bilanzberichtigung grds. erfolgswirksam in der Schlussbilanz des ersten Jahres, dessen Veranlagung noch geändert werden kann, vorzunehmen. Da die Beteiligung im Wirtschaftsjahr 2017 veräußert wurde, ist die Berichtigung im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns vorzunehmen. Gem. R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR ist eine Wertaufholung vorzunehmen, so dass der Aufholungsgewinn nicht gem. § 6b EStG begünstigt ist.

Berechnung

Veräußerungserlös		350.000 €
abzgl. Buchwert, R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR		
Buchwert zum 31.12.2016	100.000 €	
zzgl. Wertaufholung	<u>+ 100.000 €</u>	
= Buchwert i.Zp. der Veräußerung	200.000 €	- 200.000 €
abzgl. Veräußerungskosten, brutto		<u>- 5.950 €</u>
= Veräußerungsgewinn		<u>144.050 €</u>

Der Wertaufholungsgewinn unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a S. 2 EStG, da die historische Teilwertabschreibung gem. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG in 2006 auch dem Halbabzugsverbot unterlegen hat. Somit erfolgt eine Abrechnung außerhalb der Bilanz i. H. v. 50.000 € (100.000 € x 1/2). (Hinweis: Das FG Münster hat mit Urteil v. 02.07.2014, 12 K 948/12 F, entschieden, dass ein Wertaufholungsgewinn ab 2009 unabhängig von der historischen Behandlung der Teilwertabschreibung dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Daher ist es auch vertretbar, wenn man von einer Abrechnung i. H. v. 40.000 € [100.000 € x 40 %] ausgeht).

Der Veräußerungsgewinn unterliegt grds. dem Teileinkünfteverfahren gem. §§ 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a S. 2, 3c Abs. 2 EStG. Das Teileinkünfteverfahren wird jedoch zunächst suspendiert, da zugleich die Voraussetzungen des § 6b EStG erfüllt sind, da die Beteiligung länger als 6 Jahre im Anlagevermögen des Einzelunternehmens bilanziert war, § 6b Abs. 10 S. 1 u. 4 EStG, R 6b.3 Abs. 1 S. 2 EStR. Das Teileinkünfteverfahren wird erst im Zeitpunkt der Übertragung der stillen Reserven umgesetzt (vgl. hierzu Ausführungen zum Gebäude).

Handelsrechtlich können seit BilMoG keine Sonderposten mit Rücklageanteil mehr gebildet werden und die stillen Reserven nicht mehr auf Reinvestitionswirtschaftsgüter übertragen werden.

Herstellung Gebäude

Bei dem Gebäude handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen, § 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 EStR. Es liegt ein unbewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vor, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB) abzgl. AfA.

Nur steuerlich ist eine Übertragung des steuerpflichtigen Teils des Veräußerungsgewinns aus der Beteiligung auf die Herstellungskosten des Gebäudes zulässig, § 6b Abs. 10 S. 2 EStG.

Somit ist eine Übertragung i. H. v. 60 % von 144.050 € = 86.430 € möglich. Der steuerfreie Teil des Veräußerungsgewinns i. H. v. 40 % von 144.050 € = 57.620 € ist außerbilanzmäßig abzurechnen, § 6b Abs. 10 S. 7 EStG (somit wird nun im Zeitpunkt der Übertragung der Rücklage das Teileinkünfteverfahren umgesetzt).

Es handelt sich um die Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. Die Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG ist erforderlich.

Berechnung

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Herstellungskosten, § 255 Abs. 2 HGB	300.000 €	300.000 €
abzgl. (stpfl.) stille Res. Gebäude	--	86.430 €
= AfA-BMG, R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR	<u>300.000 €</u>	<u>213.570 €</u>
abzgl. AfA, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG p. r. t. gem. R 7.4 Abs. 1 S. 1 EStR 3 % von 300.000 € / 213.570 € x 1/12 = Bilanzansatz zum 31.12.2017	<u>- 750 €</u> <u>299.250 €</u>	<u>- 534 €</u> <u>213.036 €</u>

Bilanzposten

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
Gebäude	299.250 €	213.036 €
USt- Verb.	+950 €	+950 €

Gewinnauswirkungen

mehr s. b. E. (Wertaufholung)	+ 100.000 €
mehr Aufwand Buchwertabgang	- 100.000 €
mehr Beratungsaufwand (nabzb. VoSt)	- 950 €
weniger AfA (9.000 € ./ 750 €)	<u>+ 8.250 €</u>
Se. hrl. GA	<u>+ 7.300 €</u>
Abrechnung § 60 Abs. 2 EStDV (213.036 € ./ 299.250 €)	<u>- 86.214 €</u>
Se. stl. GA	<u>- 78.914 €</u>

Hinweis

Steuerlich ist außerdem eine außerbilanzmäßige Abrechnung gem. §§ 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a u. S. 2, § 3c Abs. 1 S. 1 EStG i. H. v. 107.620 € [57.620 € (40 % des Veräußerungsgewinn) + 50.000 € (50 % des Wertaufholungsgewinns)] vorzunehmen.

Buchungssätze HB

Aufwand Abgang AV	100.000 €	an	s. b. E.	100.000 €
Beratungsaufwand	950 €		VoSt	950 €
Gebäude	8.250 €		AfA	8.250 €

14.3. Fall 3 – § 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft

- OHG- Gesamthandsvermögen

Wegen der Veräußerung des unbebauten Grundstücks „Spessartweg 13“ sind im Gesamtthandsvermögen der OHG die stillen Reserven zu realisieren, § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB. Es liegt grds. eine umsatzsteuerfreie Veräußerung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG vor.

Berechnung

Veräußerungserlös	200.000 €
abzgl. Buchwert, R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR	<u>./ 150.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn, § 6b Abs. 2 EStG	<u>+ 50.000 €</u>

Die stillen Reserven sind steuerlich grds. begünstigt gem. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG, da ein begünstigtes Wirtschaftsgut veräußert wurde und das unbebaute Grundstück länger als 6 Jahre zum Anlagevermögen der OHG gehört hat, § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG. Zu beachten ist jedoch, dass die Voraussetzungen des § 6b EStG gesellschafterbezogen geprüft werden müssen. Es ist unerheblich, wie lange das Grundstück im Anlagevermögen der OHG bilanziert ist, vielmehr ist darauf abzustellen, seit wann die ideellen Anteile an dem Grundstück den jeweiligen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Vorliegend hat Fink die Hälfte des MU-Anteils von Adler am 01.01.2012 entgeltlich erworben, somit sind für diesen Anteil des MU-Anteils die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt. Gem. § 6b EStG begünstigt sind somit nur 50/75 des auf Fink entfallenden Veräußerungsgewinns.

	<u>Adler (25 %)</u>	<u>Fink (75 %)</u>
Anteiliger Veräußerungsgewinn	12.500 €	37.500 €
begünstigt gem. § 6b EStG	12.500 €	25.000 € (50/75)

In der OHG- Gesamthandsvermögens-HB ist die Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil nicht möglich (durch BilMoG entfallen). Somit ist grds. eine außerbilanzmäßige Korrektur gem. § 60 Abs. 2 EStDV vorzunehmen oder eine eigenständige OHG-Gesamthandsvermögens-StB mit einer § 6b-Rücklage zu erstellen. Lt. Aufgabenstellung sollen mögliche Rücklagen – als zulässige und zweckmäßige Möglichkeit – in Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter dargestellt werden.

Gewinnauswirkungen

mehr s. b. E.	+ 200.000 €
mehr Aufwand- Buchwertabgang	<u>./ 150.000 €</u>
Se. GA OHG/GHV	<u>+ 50.000 €</u>

Buchungssätze OHG/GHV

Aufwand Abgang AV	150.000 €	an	Grundstück	150.000 €
Bank	200.000 €	an	s. b. E.	200.000 €

- Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanz Fink

Aufgrund der Veräußerung des unbebauten Grundstücks entfällt der Ausweis des Mehrwerts Grund und Boden in der positiven Ergänzungsbilanz des Fink (Schicksals- teilung der Ergänzungsbilanz). Insoweit liegt zusätzlicher Aufwand aus dem Buchwertabgang für den Gesellschafter Fink vor. Außerdem ist die § 6b-Rücklage in der Ergänzungsbilanz des Fink i. H. v. 25.000 € zu erfassen.

Gewinnauswirkungen ErgBil. Fink

mehr s. b. A. (Wegfall MeWe G u. B)	./ 30.000 €
mehr s. b. A. (§ 6b-RL)	<u>./ 25.000 €</u>
Se. GA ErgBil. Fink	<u>./ 55.000 €</u>

Buchungssätze Erg.Bil. Fink

Aufwand Abgang AV	30.000 €	an	MeWe G u. B	30.000 €
s. b. A.	25.000 €		MeWe § 6b-RL	25.000 €

Ergänzungsbilanz Adler

Für Adler ist ebenfalls eine negative Ergänzungsbilanz mit einem Mehrwert § 6b-Rücklage i. H. v. 12.500 € zu erstellen.

Gewinnauswirkungen ErgBil. Adler

mehr s. b. A. (§ 6b-RL) - 12.500 €

Buchungssätze Erg.Bil. Adler

s. b. A. 12.500 € an MeWe § 6b-RL 12.500 €

Sachverhaltserweiterung

Variante 1: Erwerb unbebautes Grundstück in OHG-GHV für 200.000 €

- OHG-Gesamthandsvermögen

Das Grundstück ist im OHG-Gesamthandsvermögen mit den Anschaffungskosten i. H. v. 200.000 € gem. § 253 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG anzusetzen. Eine Übertragung der § 6b-Rücklagen erfolgt in den Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter und lässt den Bilanzansatz im OHG-Gesamthandsvermögen unberührt.

- Ergänzungsbilanzen

Eine Übertragung der § 6b-Rücklagen auf die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks ist möglich, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 1 EStR.

Aus dem Mehrwert § 6b-RL wird in den Ergänzungsbilanzen ein Minderwert-G u. B. Der Minderwert-G u. B stellt die stillen Reserven dar, die von dem „alten“ Grundstück auf das „neue“ Grundstück übertragen wurden und im Zeitpunkt der Veräußerung des „neuen“ Grundstücks aufgedeckt werden.

Gewinnauswirkungen ErgBil.

	<u>Adler</u>	<u>Fink</u>
mehr s. b. E.	+ 12.500 €	+ 25.000 €
mehr s. b. A.	<u>- 12.500 €</u>	<u>- 25.000 €</u>
Se. GA ErgBil.	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>

Buchungssätze Erg.Bil. Adler/Fink

Adler

MeWe § 6b-RL 12.500 € an s. b. E. 12.500 €
 s. b. A. 12.500 € an MiWe G u. B. 12.500 €

Fink

MeWe § 6b-RL 25.000 € an s. b. E. 25.000 €
 s. b. A. 25.000 € an MiWe G u. B. 25.000 €

Variante 2: Erwerb unbebautes Grundstück im EU-Fink für 150.000 €

- OHG- Gesamthandsvermögen

Aufgrund der Anschaffung eines unbebauten Grundstücks im Einzelunternehmen Fink ist das OHG-Gesamthandsvermögen nicht berührt.

- Ergänzungsbilanz Fink

Eine Übertragung der § 6b- Rücklage, die anlässlich einer Veräußerung eines Grundstücks des Gesamthandsvermögens gebildet wurde, auf Anschaffungskosten in einem Einzelunternehmen des Gesellschafter ist möglich, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR. Die § 6b-Rücklage ist erfolgsneutral dem Kapital gutzuschreiben, R 6b.2 Abs. 8 S. 1 EStR.

Gewinnauswirkungen Erg.Bil. Fink

Keine, da kein G u. V- Posten berührt ist.

Buchungssätze Erg.Bil. Fink

MeWe § 6b-RL 25.000 € an Kapital 25.000 €

- Einzelunternehmen Fink

Gem. R 6b.2 Abs. 8 S. 2 EStR sind die Anschaffungskosten in Höhe der übertragenen § 6b-Rücklage (25.000 €) erfolgsneutral zu vermindern. Das Grundstück ist somit mit 125.000 € (150.000 € ./. 25.000 €) gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu bewerten. Handelsrechtlich ist keine Übertragung der § 6b-Rücklage möglich!

Gewinnauswirkungen EU-Fink

Keine, da kein G u. V- Posten berührt ist.

Buchungssätze EU-Fink

G u. B. 150.000 € an Finanzkonto 150.000 €
Kapital 25.000 € G u. B. 25.000 €

Variante 3: Erwerb unbebautes Grundstück in der Fink-GmbH für 150.000 €

Eine Übertragung der § 6b-Rücklage auf die Anschaffungskosten der Fink-GmbH ist nicht möglich, da eine Kapitalgesellschaft im Unterschied zu einer Personengesellschaft ein intransparentes Gebilde ist. Daher spielt es auch keine Rolle, dass Fink die Anteile an der Kapitalgesellschaft zu 100 % gehören.

Eine Übertragung wäre allerdings auf Anschaffungskosten einer anderen Mitunternehmerschaft möglich; dies allerdings nur insoweit, als Fink die Anschaffungskosten zuzurechnen sind, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR.

14.4. Fall 4 – § 6b- Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft

Aufgrund der Veräußerung der Beteiligung und des Lagerplatzes sind jeweils die stillen Reserven gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB zu realisieren. Umsatzsteuerlich liegt eine nicht steuerbare Veräußerung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, A 2.3 Abs. 2 S. 5 UStAE (Beteiligung) bzw. eine steuerfreie Lieferung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG (Grundstück) vor.

Veräußerung Beteiligung

Berechnung

Veräußerungserlös	250.000 €
abzgl. Buchwert, R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR	<u>./.</u> 100.000 €
= Veräußerungsgewinn	<u>150.000 €</u>

Der Veräußerungsgewinn ist nicht beg. gem. § 6b Abs. 10 EStG, da Köperschaften gem. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG von der Begünstigung ausgeschlossen sind. Der Veräußerungsgewinn ist jedoch begünstigt gem. § 8b Abs. 2 u. 3 KStG. Somit bleiben 95 % des Gewinns bei der Ermittlung des Einkommens (nicht des Gewinns!) außer Ansatz.

Aus der Veräußerung der Beteiligung ergeben sich keine unterschiedlichen Wertansätze zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. Die 95 %ige Kürzung vom Einkommen führt zu keiner Latenz zwischen HB und StB gem. § 274 HGB, da die Kürzung außerhalb der Bilanz vorzunehmen ist.

Veräußerung Lagerplatz

Berechnung

Veräußerungserlös	100.000 €
abzgl. Buchwert, R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR	<u>./.</u> 50.000 €
= Veräußerungsgewinn, § 6b Abs. 2 EStG	<u>50.000 €</u>

Da der Lagerplatz zu einem Wert unter dem Verkehrswert veräußert wurde, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung der S-GmbH an S vor. Es liegt nämlich eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf den Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat und nicht auf einer offenen Ausschüttung beruht, vgl. R 8.5 Abs. 1 KStR. Die Bewertung der vGA erfolgt mit dem gemeinen Wert i. H. v. 50.000 €, H 8.6 „Hingabe...“ KStH.

Der Veräußerungsgewinn ist begünstigt gem. § 6b EStG, da das Grundstück seit länger als 6 Jahren im Anlagevermögen der S-GmbH bilanziert ist, § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG. Der gem. § 6b Abs. 2 EStG begünstigte Veräußerungsgewinn beträgt 50.000 € (vgl. Ermittlung oben). Die vGA i. H. v. 50.000 € kann insoweit nicht berücksichtigt werden, da hier lediglich eine Zurechnung zum Einkommen und nicht zum Gewinn der GmbH erfolgt! Die Bildung der § 6b-Rücklage ist ein steuerliches Wahlrecht und kann unabhängig von der Behandlung in der Handelsbilanz vorgenommen werden, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. Insoweit ist ein Eintrag in das Verzeichnis erforderlich, § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG.

Handelsrechtlich ist keine Bildung eines Sonderpostens mit Rücklageanteil möglich

Somit weicht der handelsrechtliche Wertansatz von dem steuerlichen Wertansatz ab, wobei sich die Differenz in künftigen Geschäftsjahren voraussichtlich abbaut. Daher ist gem. § 274 Abs. 1 HGB eine passive latente Steuer auszuweisen. Gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB bemisst sich die latente Steuer nach dem Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen (hier: 30 %). Gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB ist keine Abzinsung vorzunehmen.

Berechnung

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>	<u>Unterschied</u>
§ 6b-Rücklage	--	50.000 €	<u>50.000 €</u>
Bemessungsgrundlage			50.000 €
Latente Steuer (passiv): 30 %			<u>15.000 €</u>

Bilanzposten

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
§ 6b-Rücklage	--	50.000 €
Passive latente Steuern	15.000 €	--

Gewinnauswirkungen

mehr s. b. E. (250.000 € + 100.000 €)	+ 350.000 €
mehr Buchwertabgang (100.000 € + 50.000 €)	<u>./.</u> 150.000 €
mehr Steuern vom Einkommen und Ertrag	<u>./.</u> 15.000 €
Se. hrl. GA	<u>+ 185.000 €</u>
Abrechnung § 60 Abs. 2 EStDV (50.000 € - 15.000 €)	<u>./.</u> 35.000 €
Se. stl. GA	<u>+ 150.000 €</u>

Buchungssätze HB

Buchwertabgang	150.000 €	an	s. b. E.	350.000 €
Finanzkonto	350.000 €		Beteiligung	100.000 €
			G u. B	50.000 €
Steuern vom E. u. E.	15.000 €	an	Passive lat. Steuer	15.000 €

14.5. Fall 5 – Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen

Das Ausscheiden von BV (Lkw = abnutzbares AV, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 4, 5 EStR) durch Brand gegen Entschädigung führt zur Aufdeckung der stillen Reserven.

Steuerlich ist eine Rücklage für Ersatzbeschaffung bzw. die Gewinnübertragung zulässig, da insbesondere

- WG des AV infolge höherer Gewalt (Brand) aus BV ausscheidet, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStR,
- innerhalb von 1 Jahr ab „Bildung“ eine Ersatzbeschaffung erfolgt ist, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, Abs. 4 S. 3 EStR
- die Ausübung des Wahlrechts in der StB unabhängig von der HB möglich ist, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. In der HB ist zum 31.12.2017 keine Neubildung von RL zulässig, Wegfall § 247 Abs. 3 HGB a. F. - zwingende Abweichung zwischen HB und StB. Keine Aufnahme in Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG, da RL in eingeständiger StB abgebildet (BMF-Schreiben v. 12.03.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 5/14, Rn. 22).

Berechnung der aufgedeckten stillen Reserven

Entschädigung (inkl. Schrotterlös 1.000 €)		71.000 €
./.. Buchwert bei Ausscheiden (H 6.6 Abs. 3 „Buchwert“ EStH, R 6b.1 Abs. 2 EStR)		
AK 2014 (netto, § 9b Abs. 1 EStG)	50.000 €	
- lin. AfA 2014 - 2016 (3 Jahre x 10.000 €), § 7 Abs. 1 EStG	./.. 30.000 €	
- AfA 2016, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG	./.. 10.000 €	
BilA 31.12.2016/01.01.2017	10.000 €	
- AfA 2017 (10.000 € : 2 = RW : RND x 1/12, p. r.t., R 7.4 Abs. 8 EStR)	./.. 417 €	
Zwischensumme	9.583 €	
+ Wegen Reparatur Anfang 2017 folgt Rückgängigmachung der AfA → Zuschreibung nach § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 7 Abs. 1 S. 7 Hs. 2 EStG, R 6b.1 Abs. 2 S. 3 EStR, Schattenrechnung:		
AK	50.000 €	
abzügl. lin. AfA 2014 -2017 =	- 30.000 €	
abzügl. lin. AfA =	- 833 €	
(1/12 v. 10.000 € für 2017)		
BuWe ohne AfA	19.167 €	
Zuschreibung (19.167 € ./.. 9.583 €)	+ 9.584 €	
BuWe 01.02.2017		./.. 19.167 €
aufgedeckte stille Reserven		51.833 €

Die Entschädigung für den entgangenen Gewinn (10.000 €) ist laufender Ertrag und kann nicht in die „Rücklagenberechnung“ einbezogen werden (H 6.6 Abs. 1 „Entschädigung“ Sps. 1 EStH).

Buchungen 2017

AfA		417 €	
an	Fuhrpark		417 €
Fuhrpark		9.584 €	
an	Zuschreibung n. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG		9.584 €
Fuhrpark (80.000 € ./ 19.167 €)		60.833 €	
Privatentnahme		1.000 €	
an	Erträge Abgang AV (stille Reserve)		51.833 €
	Sonst. betr. Ertrag		10.000 €

Gem. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG i. V. m. Anlage 3 schuldet der Leistungsempfänger Schrotthändler „Monster Joe“ die USt für die Lieferung des Schrotts. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG ist auch auf die Lieferung von Unfall- und Schrottfahrzeugen (Fahrzeugwracks) anzuwenden. Göller erstellt gem. § 14a Abs. 5 S. 2 UStG eine Nettorechnung und weist gem. S. 1 auf die Steuerschuldnerschaft des „Monster Joe“ hin.

Der rein steuerlich zulässige Abzug des Gewinns in 2017 von den AK des angeschafften Ersatzwirtschaftsguts kann aber nicht in vollem Umfang erfolgen, da die Entschädigung (71.000 €) höher ist als die Ersatzbeschaffungskosten (50.000 €), H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH. Zwingende Aufnahme in das Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG, da Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStR.

Übertragbar sind

$$\frac{51.833 \text{ €}}{71.000 \text{ €}} \times 50.000 \text{ €} \approx 36.502 \text{ €}$$

Der nicht übertragbare Teil (= 15.331 €) bleibt sonstiger betrieblicher Ertrag. Die bei der Anschaffung des Ersatz-LKWs in Rechnung gestellte USt ist als Vorsteuer abzugsfähig und stellt keine Anschaffungskosten dar (§ 255 Abs. 1 HGB, § 9b EStG).

Buchungen

Vorsteuer		9.500 €	
an	Fuhrpark		9.500 €

Buchung nur in der StB bzw. steuerliche Abrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV

Abschreibung – (RfE)		36.502 €	
an	Fuhrpark		36.502 €

Bewertung „Ersatz-LKW“ 31.12.2017 (StB)

Mit AK abzügl. AfA, § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, steuerlich abzüglich übertragener RL, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG, R 6.6 EStR

AK, netto, § 255 Abs. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG	50.000 €
./.. Übertrag RfE, steuerliche Abschreibung, R 6.6 Abs. 1, 3 EStR, § 5 Abs. 1 S. 1, 2. HS und S. 2 EStG	- 36.502 €
AfA-BMG, R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR	13.498 €
./.. AfA, bgND 6 J., Ansch. 2017 nur lin. zulässig, § 7 Abs. 1 EStG, lin. = $100/6 = 16 \frac{2}{3} \%$ von 13.498 € x $10/12$ p. r. t § 7 Abs. 1 S. 4 EStG	- 1.874 €
./.. Sonderabschreibung § 7g Abs. 5 und 6 EStG (bewegl. WG, muss nicht neu sein, ausschließlich betrieblich genutzt, BV 31.12.2016 ≤ 235.000 € (Anschaffung 2017), Inanspruchnahme Investitionsabzugsbetrag nicht Voraussetzung, steuerliches Wahlrecht, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG, wegen zwingender Anwendung BilMoG keine übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB 2017, § 254 HGB a.F. - Übernahme der Sonderabschreibung in die HB nicht mehr möglich. Zwingende Aufnahme in Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG, da Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts.	
20 % von 13.498 € =	- 2.700 €
BilA „Lkw“ 31.12.2017	8.924 €

Buchung StB

AfA	1.874 €	
Sonderabschreibung	2.700 €	
an Fuhrpark		4.574 €

14.6. Fall 6 – Rücklage für Ersatzbeschaffung bei einer Personengesellschaft

Die Versicherungsleistung ist noch im Jahr 2017 zu erfassen, da ein entsprechender Anspruch zu diesem Zeitpunkt bereits besteht.

Die OHG kann zum 31.12.2017 für die zugesagte Entschädigung eine Rücklage nach R 6.6 Abs. 7 EStR bilden. Nach dem Wegfall der umgekehrten Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG a. F.) ist 2017 eine unabhängige RL-Bildung in der StB zulässig und geboten → niedrigster Gewinn, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG, keine RL in der HB (Wegfall § 247 Abs. 3 HGB a.F.) → Abweichung zwischen HB und StB.

Buchung in 2017 in der StB

Forderung	32.000 €	
an so. betr. Erträge (Vers. Entschädigung)		32.000 €
Aufwand Einstg. in RL R 6.6 EStR	32.000 €	
an RL R 6.6 EStR		32.000 €

Weitere Behandlung im Jahr 2018 in der StB

Die Rücklage ist im Jahr 2018 aufzulösen und neutralisiert letztlich den in 2017 entstandenen (und bereits gebuchten) Reparaturaufwand.

RL R 6.6 EStR	32.000 €	
an Erträge aus Auflösung RL R 6.6 EStR		32.000 €

Die (durch Berichtigungsbuchung 2017 nachgebuchte) Forderung und der (falsch gebuchte) Ertrag in 2018 sind durch Stornobuchung auszubuchen:

so. betr. Erträge	32.000 €	
an Forderung		32.000 €

14.7. Fall 7 – Rücklage für Beschädigung

Für die Versicherungsentschädigung ist zum 31.12.2017 eine sonstige Forderung i. H. v. 40.000 € zu aktivieren, § 246 Abs. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR.

Für die unterlassene Instandsetzung der Maschine ist zum 31.12.2017 eine Rückstellung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG zu passivieren, da die Reparatur innerhalb von drei Monaten im nächsten Geschäftsjahr vorgenommen wurde. Bewertung der Rückstellung gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit dem Erfüllungsbetrag i. H. v. 45.000 €.

In der Steuerbilanz kann in Höhe der Versicherungsentschädigung eine Rücklage für Beschädigung gebildet werden, da Sailer eine Entschädigung für ein Wirtschaftsgut erhalten hat, das in Folge höherer Gewalt beschädigt worden ist, R 6.6 Abs. 7 S. 1 EStR. Die Rücklage ist im Zeitpunkt der Reparatur (März 2018) in voller Höhe aufzulösen, R 6.6 Abs. 7 S. 2 EStR (vgl. auch H 6.6 Abs. 7 „Beispiel für den Fall der Beschädigung“ EStH). Handelsrechtlich kann keine Rücklage für Beschädigung gebildet werden.

Bilanzposten	HB	StB
Sonstige Forderung	+40.000 €	+40.000 €
Rückstellungen	+45.000 €	+45.000 €
Rücklage für Beschädigung		+40.000 €
Gewinnauswirkungen	HB	StB
mehr s.b.E.	+40.000 €	+40.000 €
mehr s.b.A. (Rückstellung)	-45.000 €	-45.000 €
mehr s.b.A. (Rücklage)	---	-40.000 €
Summe	<u>-5.000 €</u>	<u>-45.000 €</u>

14.8. Fall 8 – Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)

Maschine = notwendiges Betriebsvermögen, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR. Es handelt sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzgl. AfA.

Der Zuschuss war noch nicht zum 31.12.2016 zu aktivieren, da er unter der aufschiebenden Bedingung der Anschaffung der Maschine gewährt wurde. Da die Bedingung erst 2017 eingetreten ist, war zum 31.12.2016 noch keine Forderung zu aktivieren.

Hinsichtlich des Zuschusses besteht handelsrechtlich und steuerrechtlich ein Wahlrecht zwischen erfolgswirksamer und erfolgsneutraler Behandlung, R 6.5 Abs. 2 EStR. (Hinweis: Handelsrechtlich ist umstritten, ob ein Wahlrecht zwischen erfolgswirksamer und erfolgsneutraler Behandlung besteht, oder ob eine erfolgswirksame Behandlung bzw. eine erfolgsneutrale Behandlung zwingend ist; lt. Aufgabenstellung soll auch handelsrechtlich ein Wahlrecht bestehen).

Handelsrechtlich soll lt. Aufgabenstellung ein möglichst hohes Vermögen ausgewiesen werden, daher wird der Zuschuss erfolgswirksam behandelt. Als Folge bleiben die Anschaffungskosten für die Maschine ungemindert.

Anschaffungskosten, § 255 Abs. 1 HGB	800.000 €
abzgl. AfA, § 253 Abs. 3 S. 1 u. 2 HGB (1/8 x 800.000 €)	<u>./ 100.000 €</u>
= Bilanzansatz Maschine HB 31.12.2017	<u>700.000 €</u>

Steuerrechtlich ist lt. Aufgabenstellung der niedrigst mögliche Gewinn gesucht, daher wird das Wahlrecht zu erfolgsneutraler Behandlung ausgeübt, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG. Ein Eintrag ist das besondere laufend zu führende Verzeichnis ist erforderlich, § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG, R 6.5 Abs. 2 S. 4 EStR.

Anschaffungskosten Maschine, § 255 Abs. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG	800.000 €
abzgl. Zuschuss, R 6.5 Abs. 2 S. 3 EStR	<u>./ 80.000 €</u>
= AfA-Bemessungsgrundlagen (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	720.000 €
AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG (720.000 € x 1/8)	<u>./ 90.000 €</u>
= Bilanzansatz Maschine StB 31.12.2017	<u>630.000 €</u>

Bilanzposten	HB	StB
Maschine	700.000 €	630.000 €
Gewinnauswirkungen	HB	StB
mehr s.b.E.	+80.000 €	+80.000 €
mehr s.b.A.	--	-80.000 €
mehr AfA	<u>-100.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>
Summe	<u>-20.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>

* * * *