

**Fallsammlung
aus dem Bereich
Bilanzsteuerrecht I
Sachverhalte 2023/2024**



**Ihr Institut
für Steuerrecht.**

Inhaltsverzeichnis

1.	Fallgruppe 1	1
1.1.	Gute Töne GmbH	1
1.2.	Maier GmbH & Co. KG	2
1.3.	Firma Crash.....	2
1.4.	Firma Y.....	2
1.5.	X-GmbH	3
2.	Fallgruppe 2	4
2.1.	Schmitt	4
3.	Fallgruppe 3	4
3.1.	Einzelunternehmen Schmitt.....	4
3.2.	Einzelunternehmer Schmitt.....	5
4.	Fallgruppe 4	5
4.1.	Alfons Listig	5
4.2.	A-GmbH	6
4.3.	WWL GmbH & Co. KG.....	6
5.	Fallgruppe 5	6
5.1.	Einzelunternehmer G.....	6
5.2.	Abwandlung 1 Einzelunternehmer G.....	7
5.3.	Abwandlung 2 Einzelunternehmer G.....	7
5.4.	Abwandlung 3 Einzelunternehmer G.....	7
6.	Fallgruppe 6	7
6.1.	Einzelunternehmen A	7
6.2.	Einzelunternehmer B	8
7.	Fallgruppe 7	8
7.1.	Fritz Finzel.....	8
7.2.	S-GmbH	9
7.3.	T-GmbH.....	9
7.4.	Einzelunternehmer Huber	9
7.5.	Einzelunternehmer Maier.....	9
7.6.	Karl Krümel.....	10
7.7.	Müller-GmbH	10
7.8.	Baustoffhändler B	10
7.9.	Fallgruppe 7.9.....	11
7.9.1.	A. Adler.....	11

7.9.2.	Abwandlung A. Adler	11
7.10.	Kabelbäume	12
7.11.	Y-OHG.....	12
8.	Fallgruppe 8	12
8.1.	P-GmbH.....	12
8.2.	A. Apfel.....	13
9.	Fallgruppe 9	14
9.1.	A-GmbH & Co. KG.....	14
9.2.	Schulze AG.....	14
9.3.	Müller-Thurgau GmbH	14
10.	Fallgruppe 10	15
10.1.	Textilhändler A.....	15
10.2.	Piquadro	15
10.3.	Paintner	15
10.4.	Keller & Schmitt GmbH	16
11.	Fallgruppe 11	16
11.1.	X-GmbH.....	16
11.2.	A. Adam.....	16
11.3.	A-Ltd. (Großbritannien [GB]).....	17
11.4.	AXZ-OHG	17
12.	Fallgruppe 12	17
12.1.	Einzelunternehmer Schulz	17
12.2.	Lack & Leder UG & Co. KG	18
12.3.	Eiche-GmbH	19
13.	Bilanzberichtigung.....	21
13.1.	G-GmbH	21
13.2.	Egon Hurtig.....	22
13.3.	Einzelunternehmen Hecht.....	22
13.4.	X-GmbH.....	22
13.5.	Paul Groß	23
13.6.	Paula Klein	23
14.	Fallgruppe 14	23
14.1.	Einzelunternehmen Georgi	23
14.2.	Weiß & Roth OHG	24
15.	Fallgruppe 15	25

15.1.	Gewerbetreibender Müller	25
15.2.	Einzelunternehmen Huber	25
15.3.	Fink & Adler OHG	26
15.4.	Sonnenschein-GmbH	26
15.5.	Unternehmer Böller.....	27
15.6.	Jung und Alt OHG.....	28
15.7.	Einzelunternehmer Sailer.....	28
15.8.	X-GmbH	28
16.	Fallgruppe 16	29
16.1.	Theo Tüchtig.....	29
16.2.	Selters GmbH.....	29
16.3.	Müller GmbH	30
16.4.	Schlemmer GmbH	30
16.5.	Arz und Berg OHG.....	31
16.6.	X-GmbH	32
16.7.	Y-GmbH	33
16.8.	Sommer GmbH.....	33
16.9.	Huber GmbH	34
16.10.	Müller OHG.....	34
16.11.	X-GmbH	34
16.12.	Huber KG	35
16.13.	Rittler GmbH.....	35
16.14.	Big Soup GmbH.....	35
16.15.	Einzelunternehmer Müller	36
16.16.	Josef Hecht.....	36
16.17.	C-GmbH	36
16.18.	A-GmbH	37
16.19.	Einzelunternehmer A	37
16.20.	Einzelunternehmerin A.....	37
17.	Fallgruppe 17	38
17.1.	Spessarter Metallwarenfabrik GmbH	38
17.2.	X-GmbH	39
18.	Fallgruppe 18	39
18.1.	Workshop-GmbH.....	39
18.2.	Eva Reich	40
18.3.	Schwarz & Weiß OHG	40

18.4.	Alpha GmbH	40
18.5.	Unternehmer Schmitt	41
19.	Fallgruppe 19	41
19.1.	Maschinenbauunternehmen H	41
19.2.	A-GmbH.....	42
19.3.	Privatschule W.....	42
19.4.	Mäxchen M	42
19.5.	Unternehmen B.....	42

1. Fallgruppe 1

1.1. Gute Töne GmbH

Die Gute Töne GmbH produziert im Jahr 2023 ausschließlich zwei Arten von Notenständern, und zwar das banale Produkt A (100.000 Stück p. a.) und die luxuriöse Ausstattungsvariante B (30.000 Stück p. a.).

Zur Produktion von Produkt A sind etwa 100 g Stahl/Stück notwendig. Zur Produktion des Produktes B werden 200 g Stahl/Stück sowie 20 g Mahagoni/Stück benötigt. Der Stahl wird günstig zu einem Preis von 7,50 €/kg netto bei einer nahegelegenen Schmiede erworben, die den Stahl frei Haus und „just-in-time“ anliefert. Das Holz kostet, da es sich um eine besondere Art von Mahagoni handelt, 10 €/kg netto. Mit der Produktion des Produktes A sind zwei Hilfsarbeiter mit Akkordlöhnen beschäftigt, die zusammen pro produziertem Produkt A 0,50 € erhalten.

Aufgrund der luxuriösen Ausstattung sind mit der Produktion des Produktes B drei Facharbeiter beschäftigt: Zwei Facharbeiter drehen das Metall und erhalten dafür zusammen 1 €/Stück; ein Facharbeiter dreht den Handgriff aus Mahagoni und fixiert ihn an dem Metallteil des Notenständers, wofür er 1,50 €/Stück erhält. Weiterhin sind für das Design beider Modelle an einen Konkurrenten Lizenzgebühren von 0,30 €/Stück zu zahlen.

Zur Behandlung des Metalls werden zwei Aggregate verwendet: Maschine A für Produkt A, Maschine B für Produkt B. Aggregat A wurde Anfang 2020 für 10.000 € beschafft (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer: 4 Jahre) und soll Ende 2023 verschrottet werden. Aggregat B wurde erst am 01.01.2022 erworben. Die Anschaffungskosten betragen 12.000 €; die voraussichtliche Nutzungsdauer beträgt vier Jahre. Bei beiden Maschinen wird damit gerechnet, dass die Verschrottungskosten der Höhe nach dem jeweiligen Restbuchwert entsprechen. Die Aggregate werden zutreffend linear abgeschrieben.

Für die kaufmännischen Belange und das leibliche Wohl seiner Mitarbeiter hat der Hauptgesellschafter des Unternehmens Frau Maier angestellt. Sie erhält ein monatliches Gehalt in Höhe von 2.600 € (Arbeitgeber-Bruttolohn), davon erhält sie 600 € für ihre Dienste als Köchin, 1.350 € für die Jahresabschlusserstellung, Budgeterstellung, Controlling und Finanzplanung, 650 € für die Lohn- und Gehaltsabrechnung sowie Rechnungsprüfung. Weihnachtsgeld oder ein 13. Monatsgehalt wurden auf Anweisung des Gesellschafters bisher nicht gezahlt. In den angegebenen Löhnen und Gehältern sind die Lohnnebenkosten bereits inkludiert.

Die Kosten für das im Büro benötigte Druckerpapier werden auf die Fertigerzeugnisse geschlüsselt. Diese betragen 0,10 €/Stück.

Außerdem ist in dem Unternehmen noch ein LKW-Fahrer F. Ahrer beschäftigt, der die fertigen Notenständer an die Einzelhändler ausliefert. Da der Fahrer zugleich als Vertreter auftritt, erhält er dafür eine Provision in Höhe von 10 % des Verkaufswertes. Darüber hinaus erhält der LKW-Fahrer keinen Lohn. Produkt A wird netto für 10 €/Stück und Produkt B für 30 €/Stück netto verkauft. Da der LKW im ganzen Jahr gleichmäßig in Betrieb ist, wird er linear abgeschrieben. Der Abschreibungsbetrag im betrachteten Jahr beträgt 10.000 €.

Die Fertigungsgemeinkosten betragen sowohl für Produkt A als auch für Produkt B jeweils 2 €/Stück. Am Ende des Jahres 2022 liegen noch 20.000 Stück von Produkt A und 10.000 Stück von Produkt B auf Lager; das Rohstofflager ist vollständig aufgezehrt. Zu Beginn des Jahres 2023 hatte das Unternehmen keinen Vorratsbestand.

Aufgabe

Ermitteln Sie den Bilanzansatz für HB und StB der zum 31.12.2023 auf Lager befindlichen Notenständer. Dabei soll der Handelsbilanzansatz möglichst hoch (Priorität 1) und der Steuerbilanzansatz möglichst niedrig sein (Priorität 2).

1.2. Maier GmbH & Co. KG

Die Maier GmbH & Co. KG stellt Matratzenfedern her. Da die Maier GmbH & Co. KG auf Degressionseffekte setzt, wird lediglich eine bestimmte patentierte Feder produziert. In 2023 sind insgesamt nachfolgend aufgeführte Kosten entstanden:

Materialkosten	800.000 €
Fertigungslohneinsatz	600.000 €
Materialgemeinkosten	150.000 €
Fertigungsgemeinkosten	250.000 €
Zwischensumme	1.800.000 €
Verwaltungskosten	150.000 €
Vertriebskosten	50.000 €
Summe	2.000.000 €

Insgesamt wurden in 2023 = 820.000 Federn hergestellt. Am 31.12.2023 waren noch 20.000 Federn bei der Maier GmbH & Co. KG auf Lager.

Frage

Wie hoch ist der maximal und minimal mögliche Bilanzansatz?

1.3. Firma Crash

Die Firma Crash stellt Schlauchboote her. Im Jahr 2023 fielen für die Herstellung von insgesamt 15.000 Stück folgende Kosten an:

Herstellungskosten	300.000 €
Vertriebskosten	50.000 €

Von den 15.000 produzierten Booten wurden im Jahr 2023 13.000 Stück verkauft.

Frage 1: Wie hoch sind die Selbstkosten pro Schlauchboot?

Frage 2: Mit welchem Wert ist der Lagerbestand zu bilanzieren?

1.4. Firma Y

Firma Y stellt Flaschen in drei Größen her (Gr. I, II und III). Die Herstellungskosten pro Stück stehen im Verhältnis: 1 (Gr. I) : 1,8 (Gr. II) : 2,1 (Gr. III).

Es wurden im Jahr 2023 folgende Stückzahlen produziert:

Gr. I	20.000 Stück
Gr. II	30.000 Stück
Gr. III	40.000 Stück

Die gesamten Herstellungskosten betragen im Jahr 2023: 300.200 €.

Frage 1: Wie hoch sind die HK der verschiedenen Größen pro Stück?

Frage 2: Wie müsste der Lagerbestand bewertet werden, wenn am 31.12.2023 von

Größe I	noch 2.500 Stück
Größe II	noch 3.500 Stück
Größe III	noch 4.000 Stück auf Lager sind?

Aufgabe

Wie ist der Bestand in der Handels- und Steuerbilanz zu bewerten?

1.5. X-GmbH

Die X-GmbH vertreibt Schlitten. Für das Wirtschaftsjahr 2023 hat die GmbH für die Schlitten den nachfolgend dargestellten vereinfachten Betriebsabrechnungsbogen aufgestellt.

Die zutreffenden Einzelkosten der am 31.12.2023 noch vorhandenen Schlitten betragen:

Materialeinzelkosten	20.000 €
Fertigungslöhne	<u>35.000 €</u>
Summe	55.000 €

Für die Produktion der Schlitten wurde im Wirtschaftsjahr 2023 folgender Betriebsabrechnungsbogen erstellt:

Kostenstellen/ Kostenarten	Zahlen der Buchführung	Material- bereich	Fertigungs- bereich	Verwaltungs- bereich	Vertriebs- bereich
	€	€	€	€	€
Einzelkosten					
Materialeinzelkosten		180.000			
Fertigungslöhne			110.000		
Summe der Einzelkosten	290.000	180.000	110.000		
Gemeinkosten					
Hilfsstoffe	10.000	1.000	7.000	1.000	1.000
Gemeinkosten/Löhne	80.000	8.000	72.000		
Gehälter	30.000		3.000	21.000	6.000
Raumkosten	30.000	2.600	19.800	2.600	5.000
Verwaltungskosten	20.000			20.000	
Bürokosten	2.000			1.200	800
Übrige Kosten	5.000				5.000
Summe der Gemeinkosten	177.000	11.600	101.800	45.800	17.800
GK-Zuschlagssätze		6,44 %	92,55 %		

In den Fertigungslöhnen sind neben den Bruttostundenlöhnen auch die gesetzlichen und tarifvertraglichen sozialen Aufwendungen i. H. v. 30.000 € enthalten.

In den Raumkosten sind kalkulatorische Kosten i. H. v. 24.000 € enthalten. Diese verteilen sich zu 2.000 € auf den Materialbereich, zu 15.600 € auf den Fertigungsbereich, zu 2.000 € auf den Verwaltungsbereich und zu 4.400 € auf den Vertriebsbereich.

Die übrigen Kosten bestehen zu 80 % aus Frachtkosten und zu 20 % aus Verpackungsmaterial.

Die X-GmbH hat ihre Kosten des Jahres 2023 vollständig im BAB erfasst.

Aufgabe

Wie ist der Bestand der am 31.12.2023 vorhandenen Schlitten in der Handels- und der Steuerbilanz zu bewerten? In der Handelsbilanz soll ein möglichst hoher Ansatz gewählt werden. Außerdem sind die Selbstkosten zu berechnen.

2. Fallgruppe 2

2.1. Schmitt

Schmitt will auf einem neu erworbenen und noch unbebauten Grundstück ein betriebliches Auslieferungslager errichten. Im notariellen Kaufvertrag vom 27.02.2023 (Übergang Besitz, Nutzen und Lasten) ist der Kaufpreis mit 63.000 € ausgewiesen. Ein Teilbetrag von 43.000 € wurde sofort per Überweisung an den Verkäufer bezahlt. Den Restbetrag (20.000 €) erbrachte Schmitt vereinbarungsgemäß durch Abtretung seines privaten Bausparvertrages. Die Nebenkosten aus dem Grunderwerb betragen 7.000 €/netto.

Die Bezahlung und die Nebenkosten belastete Schmitt dem Konto „unbebautes Grundstück“; die Vorsteuern wurden zutreffend verbucht.

Die Abtretung des Bausparvertrages fand in der Buchführung 2023 keinen Niederschlag.

Schmitt schätzte den Teilwert des Grundstücks zum 31.12.2023 auf 50.000 €, weil der bisher zum Grundstück führende Weg von der Stadt als Straße ausgebaut wurde und die Nutzung des Grundstücks durch die Bauarbeiten stark behindert war. Die geschätzte Wertminderung wurde buchhalterisch bisher nicht umgesetzt.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften, und ermitteln Sie ggf. erforderliche Bilanzansätze zum 31.12.2023 (Wj. = Kj.).

Beachten Sie dabei

- Darstellung ggf. anderer zulässiger Bilanzierung in der HB, soweit wie möglich aber übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB.
- Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.
- Stellen Sie die Berichtigungsbuchungen und die Gewinnauswirkung anhand der BilPo- und der GuV-Methode dar.

3. Fallgruppe 3

3.1. Einzelunternehmen Schmitt

Im Einzelunternehmen Schmitt wurde die bisherige – zusammen mit dem Gebäude abgedeschriebene – Personenaufzugsanlage (Baujahr 2003) im Verkaufsgebäude vom TÜV beanstandet. Schmitt ließ deshalb im Juli 2023 einen neuen Personenaufzug einbauen. Die Herstellerfirma berechnete für Lieferung und Montage netto 25.500 €. Schmitt behandelte den Gesamtbetrag (netto) als laufenden Aufwand. Die Vorsteuer wurde zutreffend gebucht. Der im Gebäudeansatz anteilig enthaltene Restwert der alten Aufzugsanlage betrug am 01.01.2023 noch 21.000 €.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften, und ermitteln Sie ggf. erforderliche Bilanzansätze zum 31.12.2023 (Wj. = Kj.).

Beachten Sie dabei

- Darstellung ggf. anderer zulässiger Bilanzierung in der HB, soweit wie möglich aber übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB.
- Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.
- Stellen Sie die Berichtigungsbuchungen und die Gewinnauswirkung anhand der BilPo- und der GuV-Methode dar.

3.2. Einzelunternehmer Schmitt

Einzelunternehmer Schmitt kaufte am 01.02.2023 einen Lkw eines ausländischen Fabrikats für 58.500 € + USt. Der Lkw wurde am 01.03.2023 geliefert. Der TW des Lkw beträgt aufgrund der Marktlage zum 31.12.2023 unstreitig nur noch 30.000 €. Die Nutzungsdauer des Lkw beträgt 6 Jahre. Die Vorsteuer wurde zutreffend verbucht.

Im Bilanzposten Fuhrpark ist der Lkw mit folgendem Wert enthalten:

Kaufpreis	58.500 €
- AfA 2023, 30 % degressiv	- 17.550 €
- TW-Abschreibung	- <u>10.950 €</u>
Wert am 31.12.2023	<u>30.000 €</u>

Aufgabe

Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften, und ermitteln Sie ggf. erforderliche Bilanzansätze zum 31.12.2023 (Wj. = Kj.).

Beachten Sie dabei

- Darstellung ggf. anderer zulässiger Bilanzierung in der HB, soweit wie möglich aber übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB.
- Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.
- Stellen Sie die Berichtigungsbuchungen und die Gewinnauswirkung anhand der BilPo- und der GuV-Methode dar.

4. Fallgruppe 4

4.1. Alfons Listig

Alfons Listig betreibt in der Rechtsform der GmbH ein Kino und erwirbt im Januar 2023 zwei neue Kinosessel (Nutzungsdauer 10 Jahre) für seinen Betrieb. Er lässt sich vom Lieferanten zwei Rechnungen folgenden Inhalts ausstellen:

Rechnung vom 02.01.2023

1 Kinosessel	800 €
Umsatzsteuer 19 %	<u>152 €</u>
	<u>952 €</u>

Rechnung vom 20.01.2023

1 Kinosessel	800 €
Umsatzsteuer 19 %	<u>152 €</u>
	<u>952 €</u>

Zum 31.12.2023 wurden die zwei Kinosessel im Hinblick auf § 6 Abs. 2 EStG mit 0 € bewertet.

Aufgabe

Nehmen Sie zur bilanzsteuerlichen (HB und StB) Behandlung im Wirtschaftsjahr 2023 Stellung, und berechnen Sie den jeweiligen Bilanzansatz. Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.

4.2. A-GmbH

In der Verwaltung der A-GmbH wurden im Jahr 2023 verschiedene Locher, Bleistifte, Textmarker, Ordner, Druckerpapier, Lineale sowie weitere selbstständig nutzungsfähige Wirtschaftsgüter angeschafft. Die Anschaffungskosten pro Stück betragen regelmäßig weniger als 250 €. Insgesamt hat die A-GmbH im Jahr 2023 12.000 € für diese Wirtschaftsgüter ausgegeben. Darüber hinaus hat die A-GmbH noch diverse Rollcontainer im März 2023 für Schreibtische angeschafft. Die Anschaffungskosten pro Rollcontainer betragen zwischen 810 € und 970 €. Die A-GmbH hat insgesamt 12.500 € netto für diese Rollcontainer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 8 Jahre) ausgegeben.

Die A-GmbH möchte einen möglichst niedrigen Jahresüberschuss bzw. steuerlichen Gewinn ausweisen.

Aufgabe

Nehmen Sie zur bilanzsteuerlichen Behandlung im Wirtschaftsjahr 2023 Stellung.

4.3. WWL GmbH & Co. KG

Die WWL GmbH & Co. KG hat im Wirtschaftsjahr 2021 zahlreiche selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter wie folgt angeschafft:

- a. Büromöbel (Nutzungsdauer 10 Jahre) für 25.000 €/netto
- b. Computer (Nutzungsdauer 3 Jahre) für 10.000 €/netto

Die Anschaffungskosten für jedes einzelne Wirtschaftsgut liegen zwischen 820 € und 1.000 €. Im Januar 2022 hat die WWL GmbH & Co. KG einen gebrauchten Pkw-Anhänger für netto 900 € erworben, dessen Restnutzungsdauer noch zwei Jahre beträgt. Im Wj. 2023 gingen zwei Bürostühle aus der Anschaffung aus 2021 zu Bruch und ein funktionsfähiger Stuhl wurde für private Zwecke entnommen (Teilwert 200 €). Die WWL GmbH & Co. KG möchte ein etwaiges Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens ausüben, wenn auf diese Weise die Steuerlast minimiert werden kann.

Aufgabe

Nehmen Sie zur bilanzsteuerlichen Behandlung in den Wirtschaftsjahren 2021, 2022 und 2023 Stellung. Zeigen Sie weiterhin die steuerlichen Bilanzansätze entsprechend auf.

5. Fallgruppe 5

5.1. Einzelunternehmer G

Einzelunternehmer G (Größenmerkmale des § 7g EStG sind in allen Wj. erfüllt, zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt) plant, einen neuen Schreibtisch mit geschätzten AK i. H. v. 1.700 € für betriebliche Zwecke anzuschaffen. Es wird im Wj. 2021 ein Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 850 € gewinnmindernd in Anspruch genommen. Im März 2023 erwirbt er den Schreibtisch mit AK von 1.700 € (netto), ND 3 Jahre.

Aufgabe

Stellen Sie den steuerlichen Bilanzansatz zum 31.12.2023 und die Gewinnauswirkungen 2021 - 2023 dar. Bei Anschaffung soll eine maximal zulässige Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG erfolgen.

5.2. Abwandlung 1 Einzelunternehmer G

Im Juli 2023 (Wj. = Kj.) wurde eine neue Maschine für **80.000 € netto** angeschafft, ND: 8 Jahre (Gewinn Wj. 2021: 150.000 €, Gewinn Wj. 2022: 180.000 €, Gewinn Wj. 2023: 270.000 €). Zum 31.12.2021 wurde ein IAB i. H. v. 30.000 € nach § 7g Abs. 1 EStG gewinnmindernd abgezogen. Die Nutzungs- und Verbleibensfristen i. S. § 7g EStG sind erfüllt.

5.3. Abwandlung 2 Einzelunternehmer G

Wie Fall 5.2 nur Anschaffung der Maschine im Sept. 2023 für **50.000 € netto** (ND: 8 Jahre), und Gewinn im Wj. 2022 250.000 €.

5.4. Abwandlung 3 Einzelunternehmer G

Wie Fall 5.2, nur entgegen der ursprünglichen Absicht wird in den Wjen. 2022 - 2024 **kein begünstigtes Wirtschaftsgut** angeschafft.

Aufgabe zu Fall 5.2 - 5.4

Stellen Sie den jeweiligen steuerlichen Bilanzansatz, die Gewinnauswirkung und die Buchungen für die Wje. 2021 - 2023 dar. In der Abwandlung 3 ist auch auf das Jahr 2024 einzugehen. Bei Anschaffung soll eine maximal zulässige Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 S. 1 EStG erfolgen.

Unterstellen Sie, dass keine weiteren beweglichen, abnutzbaren Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft wurden.

Die Veranlagungen bis einschließlich 2022 sind bestandskräftig.

Beachten Sie dabei, dass der steuerliche Gewinn möglichst niedrig gehalten werden soll.

6. Fallgruppe 6

6.1. Einzelunternehmen A

Die Forschungs- und Entwicklungsabteilung des Einzelunternehmens A hat mehrere Fertigungsverfahren entwickelt, die im Januar 2023 als Patente angemeldet wurden. Die Kosten für die Entwicklung wurden zutreffend mit 120.000 €/netto ermittelt, Nutzungsdauer kann nicht verlässlich geschätzt werden. Dem Unternehmen A liegt ein Kaufangebot für diese Patente i. H. v. 250.000 € vor.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften, und ermitteln Sie ggf. erforderliche Bilanzansätze zum 31.12.2023 (Wj. = Kj.).

Beachten Sie dabei

- Darstellung ggf. anderer zulässiger Bilanzierung in der HB, soweit wie möglich aber übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB.
- Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.

6.2. Einzelunternehmer B

Einzelunternehmer B erwarb am 01.07.2023 zur Vergrößerung seines Geschäftsbetriebs für 3.500.000 € ein Konkurrenzunternehmen mit allen Aktiva und Passiva („Asset Deal“).

Zwischen den Beteiligten (fremde Dritte) bestand Einigkeit darüber, dass das bilanzierte Vermögen des veräußerten Unternehmens insgesamt 7 Mio. € und die Schulden insgesamt 5 Mio. € betragen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines etwaigen Geschäfts-/

Firmenwerts wird zutreffend auf 20 Jahre geschätzt.

Die Verkehrswerte sind mittels eines anerkannten Gutachtens durch einen Wirtschaftsprüfer geschätzt und fließen entsprechend in die Kaufpreisaufteilung des Kaufvertrages ein.

Aufgabe

Beurteilen Sie die Sachverhalte aus handels- und steuerrechtlicher Sicht unter Angabe der gesetzlichen Vorschriften, und ermitteln Sie ggf. erforderliche Bilanzansätze zum 31.12.2023 (Wj. = Kj.).

Beachten Sie dabei

- Darstellung ggf. anderer zulässiger Bilanzierung in der HB, soweit wie möglich aber übereinstimmende Bilanzierung zwischen HB und StB.
- Der Gewinn soll möglichst niedrig gehalten werden.

7. Fallgruppe 7

7.1. Fritz Finzel

Fritz Finzel hat am 15.11.2023 bei einem Lieferanten in Rosenheim 200 kg Kunststoffgranulat bestellt. Der Kaufpreis (inkl. USt) hierfür betrug 47.600 €. Vereinbarter Erfüllungsort war Rosenheim. Die Ware wurde am 28.12.2023 in Rosenheim zum Transport der Deutschen Bahn übergeben und traf am 05.01.2024 am Firmenlager in Nürnberg ein. Vor dem Bilanzstichtag lag lediglich der Ladeschein am 30.12.2023 vor. Da die Bezahlung und Rechnungsstellung vereinbarungsgemäß Mitte Januar 2024 erfolgte, wurde in der Buchführung 2023 nichts veranlasst.

Aufgabe

Die Vorratsbestände sind unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften zum 31.12.2023 zu bewerten. Der Kaufmann möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.

7.2. S-GmbH

Die S-GmbH begleicht ihre Lieferantenrechnungen regelmäßig unter Abzug von 3 % Skonto. Der am 31.12.2023 vorhandene Warenlagerbestand an Kupferdrähten wurde daher wie folgt bewertet:

Rechnungspreis brutto	190.400 €
- 3 % Skonto	<u>- 5.712 €</u>
Zwischensumme	184.688 €
- 19 % USt	<u>- 29.488 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2023	<u>155.200 €</u>

Von den Lagerbeständen, die alle aus Einkäufen 2023 stammten, waren 20 % noch nicht bezahlt.

Aufgabe

Die Vorratsbestände sind unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften zum 31.12.2023 zu bewerten. Die S-GmbH möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.

7.3. T-GmbH

Die T-GmbH hat sich im Oktober 2023 vertraglich verpflichtet, 18.000 Stück Verzweigerstecksysteme zu einem damals günstigen Preis von 65 € (netto) je Stecker abzunehmen. Bis zum 31.12.2023 wurden 14.000 Stecker geliefert und berechnet. Davon waren am 31.12.2023 noch 2.000 Stecker auf Lager. Der Einkaufspreis für diese Stecker ist im Dezember 2023 wegen der starken Konkurrenz aus Fernost auf 50 €/Stecker (netto) nachhaltig gefallen. Die Stecker wurden mit den Anschaffungskosten i. H. v. 130.000 € bewertet, weil die Firma immer noch hofft, sie ohne Verlust absetzen zu können.

Aufgabe

Die Vorratsbestände sind unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften zum 31.12.2023 zu bewerten. Die T-GmbH möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.

7.4. Einzelunternehmer Huber

Einzelunternehmer Huber hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr. Die Stichtagsinventur für den 31.12.2023 wird am 27.12.2023 durchgeführt.

Zum 27.12.2023 ergab sich ein Warenbestand zu AK/netto von	50.000 €.
Beizulegender Wert zum 31.12.2023 (konstant bis Bilanzerstellung)	45.000 €.

Zwischen 27.12.2023 und 31.12.2023 ereigneten sich folgende Geschäftsvorfälle:

Wareneinkäufe zu Anschaffungskosten/netto (= Wiederbeschaffungskosten):	10.000 €
Warenverkäufe zu Verkaufspreisen/netto:	5.000 €

Huber kalkuliert mit einem Rohgewinnsatz i. H. v. 75 %

Aufgabe

Mit welchem Betrag ist der Bestand am 31.12.2023 in der StB und HB auszuweisen? Gesucht ist der niedrigste Gewinn.

7.5. Einzelunternehmer Maier

Einzelunternehmer Maier hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr. Die Inventur wird zum 31.01.2024 durchgeführt.

Zum 31.01.2024 ergab sich ein Warenbestand zu AK/netto i. H. v.	100.000 €
Beizulegender Wert zum 31.12.2023	105.000 €

Zwischen 01.01.2024 und 31.01.2024 ereigneten sich folgende Geschäftsvorfälle:

Wareneinkäufe zu Anschaffungskosten/netto:	25.000 €
Warenverkäufe zu Verkaufspreisen/netto:	30.000 €
Rücksendungen von Kunden zu Verkaufspreisen/netto:	5.000 €
Entnahme am 20.01.2024 zu Verkaufspreis/netto:	2.000 €

Maier kalkuliert mit einem Rohgewinnaufschlagssatz von 100 %.

Aufgabe

Mit welchem Betrag ist der Bestand am 31.12.2023 in der StB und HB auszuweisen?

7.6. Karl Krümel

Karl Krümel betreibt einen Groß- und Einzelhandel mit Metallschrott (das Wj. stimmt mit dem Kj. überein). Aus einem Bestandsverzeichnis, das laufend geführt wird, ergibt sich der rechnerische Bestand. Krümel führt einmal jährlich eine körperliche Bestandsaufnahme am 30.04. durch, da er zur Weihnachtszeit keine körperliche Bestandsaufnahme durchführen möchte.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird beanstandet, dass Krümel keine Stichtagsinventur durchführt. Die Prüferin möchte aufgrund des formellen Mangels eine Zuschätzung i. H. v. 100.000 € vornehmen.

Aufgabe

Ist die Beanstandung der Prüferin zutreffend?

7.7. Müller-GmbH

In den Bilanzen der Müller-GmbH wurde zum 31.12.2022 ein Festwert für bestimmte Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe i. H. v. 200.000 € aktiviert (dieser Festwert ist bereits seit dem Bilanzstichtag 31.12.2020 unverändert bilanziert). Die RHB-Stoffe werden regelmäßig ersetzt und ihr Gesamtwert ist für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung. Im Rahmen der Inventurarbeiten innerhalb von drei Jahren wurde zum 31.12.2023 ein neuer Festwert i. H. v. 221.000 € ermittelt. Im Wj. 2023 sind RHB-Stoffe für 20.000 € angeschafft worden, die die Müller-GmbH als Aufwand verbucht hat. Die Vorsteuer ist zutreffend verbucht. Der Festwert wurde zum 31.12.2023 unverändert mit 200.000 € bilanziert.

Aufgabe

Wie ist der Festwert bilanzrechtlich zu behandeln?

7.8. Baustoffhändler B

Bei dem Baustoffhändler B weist die Lagerkartei für Steinwolle (Dämmstoffe) im Wj. 2023

folgende Daten aus:

Datum	Menge	Preis je Rolle	netto gesamt
01.01.2023 Anfangsbestand	500 Rollen	23,00 €	11.500 €
20.02.2023 Einkauf-1	800 Rollen	19,00 €	15.200 €
15.06.2023 Einkauf-2	2.000 Rollen	21,00 €	42.000 €
29.10.2023 Einkauf-3	100 Rollen	19,50 €	1.950 €

Die genannten Einkäufe wurden richtig gebucht.

Die Bestandsaufnahme (Inventur) zum 31.12.2023 ergab einen Bestand von 800 Rollen. Es kann allerdings nicht festgestellt werden, aus welchen Einkäufen der Endbestand stammt. Zwischen dem letzten Einkauf Ende Oktober und dem 31.12.2023 ergaben sich keine Preisänderungen. Auch bis zur Bilanzerstellung blieben die Preise konstant.

Aufgabe

Mit welchem Betrag ist der Bestand am 31.12.2023 in der StB und HB auszuweisen? Gesucht ist der niedrigste Gewinn.

7.9. Fallgruppe 7.9.

7.9.1. A. Adler

A. Adler hat am 31.12.2022 eine Ware mit der Menge von 100 kg in der Bilanz mit den Anschaffungskosten i. H. v. 12.000 € ausgewiesen.

Im Wirtschaftsjahr 2023 waren folgende Zugänge (Einkaufspreise/netto) zu verzeichnen:

	<u>Menge/kg</u>		<u>Einzelpreis/€</u>	<u>Gesamtpreis/€</u>	
AB (01.01.2023)	100		120	12.000	
15.02.2023	50	} 300 kg	129	6.450	} 40.510 €
21.07.2023	150		130	19.500	
15.10.2023	80		150	12.000	
31.12.2023	<u>20</u>		<u>128</u>	<u>2.560</u>	
	Se. 400			Se. 52.510	

Der Bestand am 31.12.2023 beträgt lt. Inventur:

Alternative A	100 kg
Alternative B	80 kg
Alternative C	120 kg

Der Bestand kann der eingekauften Menge und den entsprechenden Preisen nicht mehr einzeln zugeordnet werden.

Die Einkaufspreise vom 31.12.2023 haben sich bis zum Tag der Bilanzaufstellung nicht geändert.

Aufgabe

Ermitteln Sie den Bilanzansatz der Ware zum 31.12.2023

- a) bei Bewertung mit dem gewogenen Mittel
- b) bei Bewertung mit unterstelltem Lifo-Verbrauchsfolgeverfahren.

Welches Verfahren kann bei den vorhandenen Angaben nur angewendet werden? Sind dabei in Alternative C (SB 120 kg) unterschiedliche Lösungen möglich? Gesucht ist der niedrigste Gewinn.

7.9.2. Abwandlung A. Adler

Welche Folgen würden sich für das Wj. 2024 aus der unterschiedlichen Lösung des Falles 1, Alternative C ergeben, wenn:

der Schlussbestand zum 31.12.2024

- a) bei einem Teilwert von 132 €/kg nur noch 90 kg betragen würde
- b) bei einem Teilwert von 122 €/kg noch 110 kg betragen würde?

Unterstellen Sie bei Ihrer Lösung, dass sich die angegebenen Teilwerte bis zum Tag der Bilanzaufstellung nicht geändert haben. Gesucht ist der niedrigste Gewinn.

7.10. Kabelbäume

Eine Warengruppe (Kabelbäume) ist zu Anschaffungskosten i. H. v. 10.000 € im Bestand. Aufgrund der langen Lagerhaltung beträgt der noch erzielbare Nettoverkaufspreis 40 % des ursprünglich kalkulierten Betrages i. H. v. 20.000 €. Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 5 % des noch erzielbaren Nettoverkaufspreises. Nach dem Bilanzstichtag 31.12.2023 fallen ausweislich der Betriebsabrechnung noch 30 % der betrieblichen Kosten i. H. v. 9.000 € an.

Aufgabe

Die Vorratsbestände sind unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften zum 31.12.2023 zu bewerten. Der Mandant möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.

7.11. Y-OHG

Die Firma Y-OHG hat eine weitere Warengruppe (Breitbandkabel) mit Anschaffungskosten i. H. v. 80.000 € auf Lager. Die Ware wird voraussichtlich noch für 120.000 € (netto) verkauft werden können. Die GuV-Rechnung weist folgende Werte aus:

Erlöse Warenverkauf	2.400.000 €
Wareneinsatz	-600.000 €
gesamter betrieblicher Aufwand	<u>-1.100.000 €</u>
Reingewinn	<u>700.000 €</u>

Nach dem Bilanzstichtag fallen noch 20 % der im Rohgewinnaufschlagssatz nach Abzug des durchschnittlichen Unternehmergewinnprozentsatzes enthaltenen Kosten an. Es soll die Bewertung im Rahmen der Steuerbilanz anhand der Formelmethode erfolgen.

Aufgabe

Die Vorratsbestände sind unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften zum 31.12.2023 zu bewerten. Die Mandantin möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.

8. Fallgruppe 8

8.1. P-GmbH

Zum 31.12.2023 setzen sich die Forderungen der P-GmbH aus L u. L, die ausschließlich 19 % USt beinhalten, wie folgt zusammen:

insgesamt	1.190.000 €
davon Forderung A	11.900 €
Forderung B	47.600 €
Forderung C	59.500 €
Forderung D	35.700 €
Forderung E	23.800 €
übrige Forderungen	1.011.500 €

Die **Forderung gegen A** (ursprünglich 11.900 €) stammt aus dem Wj. 2022 und wurde zum 31.12.2023 zunächst zutreffend mit 60 % einzelwertberichtigt. Bis zum Bilanzerstellungstag sind 10.115 € eingegangen.

Die **Forderung gegen B** aus dem Wj. 2023 war am 31.12.2023 vollwertig; am Bilanzerrstellungstag ist sie jedoch wertlos, da B nach hohem Glückspielverlust im Januar 2024 am 15.02.2024 einen Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens stellen musste.

Die **Forderung gegen C** stammt aus Lieferungen des Wj. 2023. C hat am 23.10.2023 das Insolvenzverfahren beantragt, welches im Dezember 2023 eröffnet wird. Im Zeitpunkt der Bilanzerrstellung wird davon ausgegangen, dass die Forderung aus der Insolvenzmasse nicht beglichen werden kann. Das Verfahren wurde allerdings am 17.10.2024 mit einer Quote von 60 % abgeschlossen.

Die **Forderung gegen D** stammt aus einer Lieferung des Wj. 2023 und war am 05.01.2024 fällig. Die wirtschaftliche Situation des D verschlechterte sich zum Jahresende 2023 zunehmend, da er seinerseits mit dem Ausfall verschiedener Forderungen rechnen musste. Am 15.01.2024 stellte er, nachdem zu diesem Zeitpunkt die Überschuldung seines Vermögens feststand, zutreffend Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Mangels Masse wurde dieser Antrag noch vor Bilanzerrstellung abgelehnt.

Die **Forderung gegen E** aus dem Wj. 2022 war zum 31.12.2022 zutreffend mit 20 % wertberichtigt worden. Am 31.12.2023 wurde mit einem Ausfall in Höhe von 30 % (unstrittig) gerechnet. Bis zur Bilanzerrstellung am 31.05.2024 sind jedoch insgesamt 17.850 € eingegangen.

Bei den übrigen Forderungen ist eine pauschale Wertberichtigung von 5 % (zutreffend) veranlasst. Von den **übrigen** Forderungen sind am Bilanzerrstellungstag noch 35.700 € nicht bezahlt. Die Bilanzerrstellung erfolgte am 31.05.2024.

Aufgabe

Die Forderungen sind unter Angabe der einschlägigen Vorschriften zum 31.12.2023 für die Handels- und Steuerbilanz zu bewerten.

Gesucht ist der niedrigste Gewinn.

Für die evtl. Handelsbilanz soll eine mit der StB soweit wie möglich übereinstimmende Bilanzierung gewählt werden.

8.2. A. Apfel

Am 15.09.2023 hat A Werkzeuge an einen Kunden in den USA auf der Basis von US-Dollar mit einer Zahlungsfrist bis zum 01.06.2024 verkauft und geliefert. Die entstandene Forderung beträgt 30.000 US-\$ und wurde mit dem – hier zu unterstellen – zutreffenden Kurs in € umgerechnet und mit 22.000 € eingebucht.

Die zutreffenden Umrechnungskurse betragen für einen Euro:

am 31.12.2023 = 1,25 US-\$,

am 15.04.2024 = 1,20 US-\$ (Tag der Bilanzaufstellung).

Aufgabe

Wie lautet die handels- und steuerrechtliche Bewertung der Forderung?

9. Fallgruppe 9

9.1. **A-GmbH & Co. KG**

Die A-GmbH & Co. KG (mit Kalender-Wj.) hat ein Schulddarlehen in Höhe von 3 Mio. € bei ihrer Hausbank aufgenommen. Aufgrund der Eurokrise und der daraus resultierenden niedrigen Zinsen muss die A-GmbH & Co. KG lediglich einen Zinssatz von 3 % p.a. für das o. g. Darlehen aufwenden. Am 01. Oktober 2023 bezahlt der Geschäftsführer Anton Eifrig die Vorauszahlung von Zinsen für die nächsten sechs Monate. Eifrig möchte dadurch zum einen die aufgrund des bereits ansteigenden Weihnachtsgeschäfts gerade im Oktober vorhandene Liquidität nutzen. Zum anderen soll das sich als sehr gut abzeichnende Jahresergebnis der A-GmbH & Co. KG durch diese bilanzpolitische Maßnahme etwas „gedrückt“ werden.

Aufgabe

Wie ist die bilanzrechtliche Behandlung zum 31.12.2023?

9.2. **Schulze AG**

Die Schulze AG ist eine kleine Aktiengesellschaft, die bereits mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr gegründet wurde. Das Wirtschaftsjahr der Schulze AG beginnt am 01.04. und endet am 31.03. des Folgejahres. Im Januar 2023 bezahlt die Schulze AG die Gebäudeversicherung für das gesamte Kalenderjahr 2023 i. H. v. 600 €. Die Gebäudeversicherung ist jeweils zum Jahresende mit einer Frist von drei Monaten kündbar.

Aufgabe

Wie ist die bilanzrechtliche Behandlung zum 31.03.2023?

9.3. **Müller-Thurgau GmbH**

Unternehmensgegenstand der Müller-Thurgau GmbH ist eine Weinhandlung. Im Oktober 2023 mietet sie aufgrund einer geplanten Expansion ein größeres Gebäude an. Die Grundmietzeit für die neuen Geschäftsräume beträgt 10 Jahre. Da der Immobilienmarkt aufgrund der Eurokrise und der damit einhergehenden Flucht in „Betongold“ sehr umkämpft war, war die Müller-Thurgau GmbH gezwungen, für den Abschluss des Mietvertrags einen Makler einzuschalten. Dieser erhielt für den erfolgreichen Abschluss des Mietvertrages zwischen der Müller-Thurgau GmbH und dem Eigentümer des Grundstücks eine Maklerprovision i. H. v. 10.000 € (netto; ordng. Eingangsrechnung liegt vor).

Aufgabe

Wie ist die bilanzrechtliche Behandlung zum 31.12.2023?

10. Fallgruppe 10

10.1. **Textilhändler A**

A ist Textileinzelhändler. Am 24.12.2023 schenkt er seiner Tochter ein kostbares Abendkleid, das er am Tag zuvor seinem Warenlager entnommen hatte. Der Anschaffungspreis dieses Kleides betrug im August 2023 2.000 € zzgl. 19 % USt, der (Brutto-) Verkaufspreis 3.000 € zzgl. 19 % USt. Anfang Dezember 2023 änderte der Lieferant die Preise für dieses Kleid, wodurch sich auch der Einzelhandels-Verkaufspreis verschoben hat. Preise ab 01.12.2023:

	<u>Einkaufspreis</u>	<u>Verkaufspreis</u>
a)	2.200 € zzgl. 19 % USt	3.300 € zzgl. 19 % USt
b)	1.800 € zzgl. 19 % USt	2.900 € zzgl. 19 % USt

Aufgabe

Wie ist der Vorgang steuerlich zu würdigen?

10.2. **Piquadro**

Künstler Piquadro ist seit vielen Jahren sehr erfolgreich. Hauptsächlich malt er Bilder im klassischen Stil. Diese verkaufen sich so gut, dass er mittlerweile einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb führt. Seine Werke befinden sich unstreitig in seinem Betriebsvermögen.

Zum 10-jährigen Bestehen der Stiftung Kunst und Kultur (Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) schenkt Piquadro eines seiner wertvollsten Gemälde am 06.12.2023 dieser Stiftung.

Buchwert im Zeitpunkt der Schenkung	100 €
Teilwert im Zeitpunkt der Schenkung	100.000 €

Aufgabe

Wie ist der Vorgang steuerlich zu würdigen?

10.3. **Paintner**

Einzelunternehmer Paintner hat am 01.01.2023 eine Eigentumswohnung (Baujahr: 2015) in Regensburg zu Anschaffungskosten einschl. Nebenkosten i. H. v. 300.000 € erworben. Der Anteil für den Grund und Boden beträgt 40 %.

Die Eigentumswohnung wurde als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz im Einzelunternehmen zur Stärkung des Eigenkapitals aufgenommen.

Zum 31.12.2023 wurde der Grund und Boden mit 120.000 € und das Gebäude nach Vornahme einer AfA i. H. v. 2 % mit 176.400 € angesetzt.

Die Schuldzinsen und sonstigen laufenden Kosten belaufen sich im Wj. 2023 auf insgesamt 5.000 €.

Da die Tochter in Regensburg ein Jura-Studium aufgenommen hat, vermietet Paintner die Wohnung (Mietbeginn 01.01.2023) an seine Tochter für eine monatliche Miete i. H. v. 350 €. Die Tochter hat die Monatsmiete zum 01. eines Monats im Voraus zu entrichten. Im Wj. 2023 erfolgten 12 Mietzahlungen. Die ortsübliche Miete beläuft sich auf 700 €.

Die Mietzahlungen wurden jeweils bei Überweisung als Mietertrag erfasst. Die laufenden Aufwendungen wurden jeweils als Betriebsausgabe erfasst.

Konsequenzen aus der verbilligten Überlassung an die Tochter wurden keine gezogen.

Aufgabe

Beurteilen Sie den Sachverhalt bilanzsteuerlich. Geben Sie die Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode an. Korrekturbuchungssätze sind anzugeben.

10.4. Keller & Schmitt GmbH

Der Buchwert einer zum inländischen Betriebsvermögen (Anlagevermögen) der Keller & Schmitt GmbH gehörenden Maschine beträgt 100.000 €, der gemeine Wert 200.000 €. Die Maschine wird im September 2023 (dauerhaft) in die österreichische Betriebsstätte des Unternehmens verbracht. Für diese Betriebsstätte besteht eine getrennte Buchführung mit gesonderten Bilanzen; dort wird die Maschine mit 200.000 € eingebucht und auf die Restnutzungsdauer von fünf Jahren abgeschrieben.

Abwandlung 1

Die ausländische Betriebsstätte liegt in der Schweiz.

Abwandlung 2

Statt der Keller & Schmitt GmbH ist der Mandant das Keller Einzelunternehmen.

Aufgabe

Wie ist der Vorgang ertragsteuerlich zu würdigen (auf die USt ist nicht einzugehen)?

Geben Sie auch die Buchungssätze an!

11. Fallgruppe 11

11.1. X-GmbH

Am 01.05.2018 hat A 5 % der Anteile an der X-GmbH für Anschaffungskosten i. H. v. 100.000 € erworben (zutreffende Behandlung als Privatvermögen). Am 13.04.2021 veräußerte A 4,5 % der Beteiligung und erklärte den Gewinn zutreffend im Rahmen von § 17 EStG. Am 01.01.2023 legt A den verbleibenden Rest (0,5 %) in das Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens ein (Einlagebuchung wurde vorgenommen). Der Teilwert der Beteiligung beträgt zum Einlagezeitpunkt 15.000 €.

Aufgabe

Wie ist der Vorgang steuerlich zu würdigen?

11.2. A. Adam

Am 01.01.2019 hat A. Adam ein bebautes Wohngrundstück für 600.000 € erworben (Anteil Grund und Boden: $\frac{1}{4}$), im Privatvermögen vermietet und in seinen Einkommensteuererklärungen zutreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die AfA wurde dabei zutreffend gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG mit 2 % vorgenommen. Ab 01.01.2023 behandelt A das bebaute Grundstück als gewillkürtes Betriebsvermögen. Der Teilwert des bebauten Grundstücks beträgt zum 01.01.2023 800.000 € (Anteil Grund und Boden: $\frac{1}{4}$). Eine Sonderabschreibung nach § 7b EStG war zutreffend nicht möglich.

Aufgabe

Wie ist der Vorgang steuerlich zu würdigen?

11.3. A-Ltd. (Großbritannien [GB])

Die A-Ltd. (GB) (United Kingdom) betreibt in München eine Schlosserei und ist daneben an der X-UG (haftungsbeschränkt) [kurz: X-UG] mit 80 % am Stammkapital beteiligt. Die Beteiligung ist zutreffend mit den Anschaffungskosten i. H. v. 8.000 € bilanziert. Die A-Ltd. (UK) überträgt am 01.01.2023 eine Schneidemaschine (Buchwert: 5.000 €, Teilwert und zugleich Einkaufspreis zum 01.01.2023: 10.000 €) unentgeltlich auf die X-UG. In der Buchhaltung wurde der Buchwert der Schneidemaschine aufwandswirksam über Buchwertabgang ausgebucht. Der Ertragswert der X-UG hat sich durch die Einlage nicht nachhaltig erhöht.

Aufgabe

Wie ist der Vorgang steuerlich bei der A-Ltd. (UK) zu würdigen?

11.4. AXZ-OHG

A ist seit Jahren an der AXZ-OHG mit 1/3 beteiligt. Zum 01.01.2023 bringt A ein unbebautes Grundstück seines Privatvermögens in die OHG ein. Das Grundstück hat A am 01.01.2021 im Privatvermögen erworben (Anschaffungskosten: 100.000 €). Der Teilwert zum 01.01.2023 beträgt unstreitig 150.000 €.

Aufgabe

Lösen Sie den Sachverhalt in folgenden Varianten:

- Die Gutschrift i. H. d. TW erfolgt bei der OHG auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) des A.
- Die Gutschrift erfolgt auf der gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklage.
- Die Gutschrift erfolgt mit 100.000 € auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) des A, 50.000 € werden auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben.
- Die Gutschrift erfolgt ausschließlich auf einem Kapitalkonto-I des A i. H. v. 100.000 € (die Beteiligten sind sich einig, dass der Verkehrswert 150.000 € beträgt).

12. Fallgruppe 12

12.1. Einzelunternehmer Schulz

Das Finanzamt führte für das Wj. 2022 bei dem Einzelunternehmer Schulz eine betriebsnahe Veranlagung durch. Über die Prüfungsfeststellungen wurde in der Schlussbesprechung Einvernehmen erzielt. Die Prüferin übersandte den Bericht mit den Feststellungen über die durchgeführte betriebsnahe Veranlagung im April 2023.

Die Prüferin erläuterte die Gewinnänderungen für das Wj. 2022 wie folgt:

	<u>Gewinn</u>
a) weniger Erhaltungsaufwand Gebäude	+25.000 €
b) mehr Abschreibung Gebäude	-750 €
c) mehr abm. Zurechnung/nicht abzugsfähiger Aufwand	+11.900 €
d) mehr Geschenkaufwand/Umsatzsteuer	-1.900 €
e) weniger Aufwand Bestandsveränderung (BeVe)/Waren	+5.000 €

Erläuterungen

- a) Zur Erweiterung der Kapazität erwarb Schulz im Januar 2022 eine Lagerhalle (Bauantrag 1990). Die Anschaffungskosten für das bebaute Grundstück betragen 200.000 €, davon entfallen 60.000 € auf den Grund und Boden. In 2022 ließ Schulz diverse Instandhaltungsaufwendungen an dem Gebäude vornehmen. Die Prüferin aktivierte den anschaffungsnahen Herstellungsaufwand gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG und berücksichtigte eine entsprechend höhere AfA für das Gebäude.
- b) Siehe Buchst. a).
- c) Der Aufwand für Geschenke i. H. v. 10.000 € wurde unter Werbeaufwand gebucht. Die Prüferin ließ den Aufwand wegen Verletzung der Aufzeichnungsvorschriften gem. § 4 Abs. 7 S. 2 EStG nicht zum Abzug zu und erhöhte die Umsatzsteuer entsprechend.
- d) Siehe Buchst. c).
- e) Der Warenbestand wurde im Einvernehmen mit der Prüferin im Wirtschaftsjahr 2022 um 5.000 € erhöht.

Der berichtigte Umsatzsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2022 wurde im Juni 2023 an Schulz bekannt gegeben. Die Nachzahlung i. H. v. 1.900 € wurde sofort bezahlt und in der Buchführung für 2023 wie folgt gebucht:

USt-Verbindlichkeit	1.900 €	an	Bank	1.900 €
---------------------	---------	----	------	---------

Weitere Buchungen führte der Buchhalter nicht durch.

Die Abschreibung für das o. g. Gebäude wurde vom Buchhalter für das Wj. 2023 unverändert i. H. v. 4.200 € wie im Wj. 2022 verbucht.

Die Geschenke wurden im Wirtschaftsjahr 2023 von der Buchhalterin zutreffend erfasst.

Der Warenbestand wurde im Wirtschaftsjahr 2023 durch Inventur ermittelt und ist in der Bilanz zum 31.12.2023 mit dem zutreffenden Wert enthalten.

Aufgabe

Nehmen Sie die erforderliche Kapitalanpassung vor, entwickeln Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 fort, und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wirtschaftsjahr 2023 nach der GuV-Methode an.

12.2. Lack & Leder UG & Co. KG

An der Lack & Leder UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG (in der Folge: KG) sind Jacqueline Lack und Horst Leder zu je ½ am Vermögen und Ergebnis beteiligt. Weitere Gesellschafterin (Komplementärin) ist die nicht am Vermögen beteiligte L & L UG (haftungsbeschränkt), an der die beiden Kommanditisten ebenfalls zu je ½ beteiligt sind. Im Juli 2023 fand bei der KG eine Betriebsprüfung für die Veranlagungszeiträume (VZ) 2020 bis 2022 statt, bei der sich nur Berichtigungen für das letzte Wirtschaftsjahr (Wj.) des Prüfungszeitraums ergeben haben. Der Prüfungsbericht ging bei der KG im August 2023 ein.

Folgende unstrittigen Prüfungsfeststellungen sind darin enthalten:

- a) Der Warenbestand 31.12.2022 war wegen diverser Inventurfehler um 60.000 € zu erhöhen.
- b) Gesellschafterin Jacqueline Lack hat diverse Lederartikel im Teilwert von 10.000 € entnommen. Die Prüferin hat für diesen Vorgang eine zutreffende Umsatzsteuer i. H. v. 950 € ermittelt und in ihrer Prüferbilanz passiviert. Außerdem wurden die Entnahmen von Frau Lack um 10.950 € erhöht.

- c) Eine Teilwertabschreibung i. H. v. 10.000 € für eine Beteiligung an der österreichischen Naturstoffe GmbH (N-GmbH [≙ notw. BV/GHV]) wurde von der Prüferin mangels dauernder Wertminderung nicht zugelassen.
- d) Für den Gesellschafter Leder wurde eine Sonderbilanz erstellt, da dieser der KG einen Lagerplatz zur Nutzung überlässt. Leder hatte bislang Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Die Prüferin aktivierte den Lagerplatz mit dem zutreffenden Wert i. H. v. 100.000 €. Außerdem wurden die monatlichen Pachterlöse i. H. v. 1.000 € (ohne USt-Ausweis) mit insgesamt 12.000 € (12 Monate x 1.000 €) (auf privatem Bankkonto von Leder vereinnahmt) als Privatentnahme des Leder in der Sonderbilanz erfasst.
- e) Aufgrund der Prüfungsfeststellungen wurde zum 31.12.2022 zutreffend die Gewerbesteuerückstellung um 11.500 € erhöht.

Sämtliche Gewinnberichtigungen mit Ausnahme Tz. d) wurden den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung am Vermögen und Ergebnis (vgl. oben/je 50 %) zugerechnet.

Bei Eingang der berichtigten Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2022 im September 2023 wurden von der Buchhalterin Isolde Flott folgende Buchungen vorgenommen:

so. betr. Aufwand	950 €	an	Bank	950 €	(USt-Nachzahlung BP)
so. betr. Aufwand	11.500 €	an	Bank	11.500 €	(GewSt-Nachzahlung BP)

Flott hielt ansonsten keine weiteren Buchungen in der Steuerbilanz für erforderlich, da sich sowieso früher oder später alles wieder ausgleicht und die nächste Betriebsprüfung die lästige Arbeit der Anpassung schon übernehmen wird. Der Warenbestand zum 31.12.2023 enthält nach wie vor den Inventurfehler, so dass die Waren i. H. v. 60.000 € zu niedrig ausgewiesen sind. Für die Beteiligung an der N-GmbH wurde im Wj. 2023 eine erfolgswirksame Wertaufholung i. H. v. 5.000 € vorgenommen; eine dauernde Wertminderung liegt nach wie vor nicht vor. Frau Lack hat im Wj. 2023 keine weiteren Warenentnahmen getätigt. Die Pachterträge für den Lagerplatz wurden weiterhin als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beim Geser Leder erklärt.

Aufgabe

Nehmen Sie die erforderliche Kapitalanpassung vor, entwickeln Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 fort und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an.

12.3. Eiche-GmbH

Die Eiche-GmbH (GmbH) betreibt eine Metallwarenfabrik in München. Alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin ist Martina Eiche (ME). Die GmbH ist eine kleine Kapitalgesellschaft gem. § 267 Abs. 1 HGB. Das Wirtschaftsjahr (Wj.) stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Die GmbH führt ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2022 wurden bislang einheitliche Handels- und Steuerbilanzen aufgestellt. Im Geschäftsjahr 2023 wurde ein vorläufiger Jahresüberschuss i. H. v. 180.000 € festgestellt. Sie werden mit der Erstellung der Abschlüsse für das Wj. 2022 und das Wj. 2023 beauftragt. Hierzu werden Ihnen die folgenden Sachverhalte zur Überprüfung vorgelegt:

Abgekürzte Betriebsprüfung für das Wirtschaftsjahr 2021

- Im März 2023 fand bei der GmbH eine abgekürzte Betriebsprüfung für das Wirtschaftsjahr 2021 statt. Eine Schlussbesprechung hat im April 2023 stattgefunden. Aufgrund des Prüfungsberichts wurden die Bescheide nach der BP im Mai 2023 bekannt gegeben; die Steuernachzahlungen wurden pünktlich entrichtet.

- Der Jahresabschluss für das Wj. 2022 wurde von der GmbH kurz vor der Bekanntgabe des Prüfungsberichts aufgestellt und beim Finanzamt – ohne Berücksichtigung der Ergebnisse aus der BP – eingereicht. Die Steuererklärungen/die Bilanz für das/den Wj./VZ 2023 sind bislang noch nicht eingereicht worden.
- Im Wj. 2022 sollen die Folgeänderungen aufgrund der Betriebsprüfung (soweit erforderlich) ausschließlich in einer eigenständigen Steuerbilanz erfolgen.
- Im Wj. 2023 möchte die Geschäftsführerin aus Kostengründen (als zulässige Möglichkeit der Angleichung der Bilanzen an die Betriebsprüfung) die Ergebnisse der Betriebsprüfung im Jahresabschluss zum 31.12.2023 ausweisen, so dass die handelsrechtlichen Wertansätze soweit wie möglich den steuerlichen Wertansätzen entsprechen. Sofern sich Unterschiede zwischen HB und StB ergeben, soll dies durch eine Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG dargestellt werden. Im Einzelnen hat die Prüferin folgende zutreffende Feststellungen erkannt:

1. Mietereinbauten

Die GmbH hat seit Januar 2021 einen langfristigen Mietvertrag über gewerbliche Räume abgeschlossen. In diesem Zusammenhang hat die GmbH einige Zwischenwände entfernen und neu einfügen lassen. Am Ende der Mietdauer steht dem Mieter eine Entschädigung in Höhe des Verkehrswerts der Zwischenwände zu. Die angefallenen Kosten i. H. v. 20.000 € wurden mit dem Nettobetrag als sonstiger betrieblicher Aufwand behandelt. Die Prüferin aktivierte diese Aufwendungen und berücksichtigte bei einer zutreffend angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 20 Jahren eine AfA i. H. v. 1.000 € p. a.

2. Verbindlichkeiten

Die GmbH hat am 01.09.2021 von einem Lieferanten wegen Liquiditätsengpässen ein endfälliges Darlehen i. H. v. 200.000 € mit einer Laufzeit von 3 Jahren erhalten. Es wurde ein Zinssatz von 3 % p.a. auf den Darlehensbetrag vereinbart, wobei die Zinszahlungen jeweils am 31.08. im Nachhinein erfolgen sollen.

Der Buchhalter der GmbH hat den Zinsaufwand jeweils bei Zahlung am 31.08.2022 und am 31.08.2023 berücksichtigt. Darüber hinaus wurden diesbezüglich keine Buchungen vorgenommen. Die Prüferin berücksichtigte in ihrer Prüferbilanz eine sonstige Verbindlichkeit für den Zinsaufwand des Wirtschaftsjahres 2021 i. H. v. 2.000 €.

3. Unangemessene Geschäftsführervergütung

Die Prüferin stellte fest, dass die Höhe der Gesamtausstattung der Gesellschafter-Geschäftsführervergütung nicht angemessen ist und hat daher eine verdeckte Gewinnausschüttung i. H. v. 50.000 € festgestellt und dem Einkommen der GmbH für den VZ 2021 hinzugerechnet. Das Gehalt (Aufwand) wurde weder im Wj. 2022 noch im Wj. 2023 angepasst und ist nach wie vor in gleichem Umfang als unangemessen anzusehen.

4. Steuerrückstellungen lt. BP

Die Feststellungen führten insgesamt zu keinen Mehrsteuern, da entsprechende Verlustvorträge zur Verrechnung zur Verfügung standen.

5. Mehr-/Mindergewinn lt. Betriebsprüfung

In der Prüferbilanz für das Wj. 2021 wurden die oben genannten Feststellungen berücksichtigt. Auf der Passivseite der Bilanz berücksichtigte die Betriebsprüferin einen steuerlichen Ausgleichsposten i. H. v. 17.000 €.

Im Prüfungsbericht findet sich zum steuerlichen Ausgleichsposten folgende Erläuterung.

Das steuerliche Mehrkapital infolge der Gewinnänderungen, die sich aus den Feststellungen der durchgeführten Betriebsprüfung ergeben, wurde in einen steuerlichen Ausgleichsposten eingestellt.

Aufgabe

1. Ermitteln Sie die steuerlichen Bilanzansätze zum 31.12.2022 und die steuerlichen und handelsrechtlichen Bilanzansätze zum 31.12.2023. Die Gewinnauswirkungen sind nach der GuV-Methode anzugeben. Das steuerliche Ergebnis soll möglichst niedrig ausfallen.
2. Der steuerliche Ausgleichsposten ist zum 31.12.2022 fortzuführen. Zum 31.12.2023 soll keine eigenständige Steuerbilanz erstellt und folglich möglichst kein steuerlicher Ausgleichsposten mehr ausgewiesen werden.
3. Ermitteln Sie den handelsrechtlichen Jahresüberschuss und das steuerliche Ergebnis für das Wirtschaftsjahr 2023 unter Berücksichtigung der oben genannten Feststellungen.
4. Geben Sie die erforderlichen (handelsrechtlichen) Buchungssätze für das Wj. 2023 an.

13. Bilanzberichtigung

13.1. G-GmbH

Im September 2024 wird bei der G-GmbH eine Betriebsprüfung für die Wje. 2021 - 2023 durchgeführt. Der Prüfer Sepp Genau stellt fest, dass bislang zu Unrecht keine Rückstellung für die zukünftigen Kosten im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen während der gesetzlichen Frist gebildet worden ist. Aus den folgenden Ermittlungen und Berechnungen ergibt sich, dass in den einzelnen Prüfungsjahren folgende zutreffenden Rückstellungen in der Steuerbilanz hätte passiviert werden müssen:

<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
25.000 €	27.000 €	24.000 €

Die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2021 sind endgültig veranlagt und nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar. Die Veranlagungen 2022 und 2023 stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung i. S. § 164 Abs. 1 AO.

Der Prüfer möchte auf einen Ansatz der Rückstellung verzichten und weist darauf hin, dass ab 2024 entsprechende Rückstellungen passiviert werden können und der Aufwand so „nachgeholt“ werden kann. In den Prüferbilanzen wurde insofern der Sachverhalt nicht berücksichtigt. Weitere Feststellungen durch die Betriebsprüfung erfolgt nicht.

Aufgabe

Nehmen Sie zu der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen in den Wirtschaftsjahren 2021 bis 2023 für die Handels- und Steuerbilanz Stellung.

Zeigen Sie die Gewinnauswirkungen nach der Bilanzpostenmethode auf.

13.2. Egon Hurtig

Im Einzelunternehmen des Egon Hurtig sind erstmals zum 31.12.2022 die Entwicklungskosten für eine selbst originär hergestellte neuartige Produktionsanlage „Super-Cut 200“ aktiviert worden. Die angefallenen Entwicklungskosten i. H. v. 50.000 € wurden im Januar 2022 (\cong Zeitpunkt der Fertigstellung) auf dem Konto „Gewerbliche Schutzrechte“ aufgenommen und unter Berücksichtigung einer AfA i. H. v. 10.000 € (bgND: 5 Jahre) mit 40.000 € zum 31.12.2022 in der Steuerbilanz ausgewiesen. Im Wj. 2023 wurde weiterhin eine AfA i. H. v. 10.000 € (HB u. StB-Ansatz 31.12.2023 30.000 €) vorgenommen.

Die Steuerbescheide für den Veranlagungszeitraum 2022 können nach den Vorschriften der AO nicht mehr geändert werden.

Aufgabe

Mit welchem Wert sind die Schutzrechte zum 31.12.2023 zu bilanzieren?

Stellen Sie die steuerliche Gewinnauswirkung nach der GuV- und Bilanzpostenmethode dar.

13.3. Einzelunternehmen Hecht

Beim Einzelunternehmen Hecht wird für die Wirtschaftsjahre 2020 - 2022 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Die Prüferin stellte fest, dass seit dem Wirtschaftsjahr 2014 ein Lagerplatz ausschließlich für betriebliche Zwecke des Einzelunternehmens genutzt wird. Der Lagerplatz wurde von Hecht in 2012 mit Anschaffungskosten von 50.000 € angeschafft und zunächst ausschließlich für private Zwecke genutzt. Der Verkehrswert entwickelte sich wie folgt:

2014: 60.000 €, 2020: 80.000 € 2021: 140.000 €

Die Veranlagungen bis einschließlich 2019 sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

In ihrem Exposé über die vorläufigen Prüfungsfeststellungen hat die Prüferin den Lagerplatz erstmals in der Schlussbilanz zum 31.12.2020 mit 80.000 € (erfolgswirksam) aufgenommen. Nach Auffassung der Prüferin ist das Wirtschaftsgut entsprechend der allgemeinen Prüfungspraxis in der ersten offenen Schlussbilanz zum 31.12.2020 erfolgswirksam aufzunehmen.

Aufgabe

Nehmen Sie zur steuerlichen Bilanzierung des Lagerplatzes Stellung. Ist der Auffassung der Prüferin zu folgen? Stellen Sie die Gewinnauswirkungen für die Jahre 2020 bis 2022 nach der Bilanzpostenmethode dar.

13.4. X-GmbH

Die X-GmbH hat mit Wirkung zum 01.01.2020 das schuldenfreie 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 € diverse Wirtschaftsgüter aktiviert und die verbleibenden 50.000 €, die unstreitig auf den Firmenwert entfallen, als Aufwand erfasst. Nach Meinung des Buchhalters ist eine Aktivierung des Firmenwerts ausgeschlossen, da es sich im Einzelunternehmen des Umlauf um einen originären Firmenwert gehandelt habe.

Aufgabe

Welche Konsequenzen für die Steuerbilanzen sind im Wirtschaftsjahr 2023 zu ziehen, wenn die Veranlagungen bis einschließlich 2022 nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar sind? Stellen Sie den steuerlichen Bilanzansatz und Gewinnauswirkungen nach der GuV- und Bilanzpostenmethode zum 31.12.2023 dar.

13.5. Paul Groß

Im Einzelunternehmen des Paul Groß ist zum 31.12.2022 erstmals eine Immobilie (Grund und Boden sowie Gebäude) als (zutreffendes) gewillkürtes Betriebsvermögen bilanziert. Das Gebäude wird zu fremden Wohnzwecken (nicht Arbeitnehmer von Groß) vermietet. Die Immobilie wurde im Januar 2022 für 1.000.000 € erworben (Anteil Grund und Boden: 400.000 €). Der Grund und Boden wurde mit den Anschaffungskosten i. H. v. 400.000 € bilanziert. Das Gebäude wurde nach Vornahme einer AfA i. H. v. 18.000 € (600.000 € x 3 %) in der Bilanz zum 31.12.2022 mit 582.000 € ausgewiesen.

Zum 31.12.2023 wurde für das Gebäude weiterhin eine AfA i. H. v. 18.000 € vorgenommen. Die Steuerbescheide für 2022 sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt bilanzsteuerrechtlich. Ermitteln Sie den Ansatz des Gebäudes in der StB zum 31.12.2023, und zeigen Sie die Gewinnauswirkungen nach der Bilanzposten- und GuV-Methode auf.

13.6. Paula Klein

Die Einzelunternehmerin Paula Klein hat zum 31.12.2022 bewusst keine Rückstellungen in der Steuerbilanz ausgewiesen, da sie in den folgenden Jahren mit höheren Gewinnen rechnet und somit die Progression glätten möchte. In 2022 wären erstmalig Garantierückstellungen i. H. v. 50.000 € zu passivieren gewesen.

In 2023 ist wie prognostiziert eine erhebliche Umsatz- und Gewinnsteigerung eingetreten, so dass Paula Klein zum 31.12.2023 erstmals eine Garantierückstellung i. H. v. 80.000 € in der Steuerbilanz (GA -80.000 €) ausweist. Die Steuerbescheide für 2022 sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt bilanzsteuerlich. Auf hrl. Aspekte ist nicht einzugehen. Welche Gewinnauswirkung (Bilpo - Methode) ergibt sich aus dem Sachverhalt im Wirtschaftsjahr 2023?

14. Fallgruppe 14

14.1. Einzelunternehmen Georgi

Beim Einzelunternehmer Georgi fand im September 2023 eine Betriebsprüfung für die Wirtschaftsjahre 2020 - 2022 statt. Die Prüferin traf dabei folgende zutreffende Feststellungen:

	<u>2020</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Erhöhung Warenbestand/BeVe	+3.000 €	+500 €	+1.000 €
n. abzb. BA § 4 Abs. 4a EStG	+2.000 €	+2.500 €	+3.000 €
mehr s.b.E. (Entnahme Veräußerungspreis)	-- €	+500.000 €	-- €
mehr Buchwertabgang (Grundstück)	-- €	-200.000 €	-- €
<u>Se. Gewinnänderungen</u>	<u>+5.000 €</u>	<u>+303.000 €</u>	<u>+4.000 €</u>

Anmerkungen

- Aufgrund von Fehlern in den Inventaren wurde der Warenbestand entsprechend erhöht.
- Die Prüferin ermittelte nicht abzugsfähige Schuldzinsen gem. § 4 Abs. 4a EStG, da Überentnahmen getätigt wurden.
- Der Veräußerungserlös für den Verkauf eines unbebauten Grundstücks wurde privat vereinnahmt und nicht aufgezeichnet.

Aus den Gesprächen mit Georgi anlässlich der Prüfung bringen Sie folgendes in Erfahrung:

- Im Wirtschaftsjahr 2019 wurde im August eine Maschine für 20.000 €/netto erworben (bgND: 5 Jahre/bish. Afa linear). Obwohl die Voraussetzungen für eine Sonderabschreibung vorliegen, wurde auf die Geltendmachung einer Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG verzichtet. Georgi fragt, ob dies nun noch nachgeholt werden kann.
- Das veräußerte Grundstück wurde in 2009 erworben (AK: 200.000 €). Die Buchhalterin hatte keine Kenntnis, dass der Veräußerungserlös auf einem privaten Konto zugeflossen war. Georgi war der Auffassung, dass ein Gewinn aus der Veräußerung ohnehin nicht zu versteuern wäre.

Aufgabe

Würdigen Sie die Betriebsprüfungsfeststellungen bilanzsteuerlich. Georgi möchte von Ihnen wissen, ob die Mehrsteuern aufgrund der Betriebsprüfung durch „Bilanzierungstricks“ verringert werden können. Berechnen Sie die StB-Ansätze der Maschine jeweils zum 31.12.2020, 31.12.2021 und 31.12.2022.

14.2. Weiß & Roth OHG

Bei der Weiß & Roth OHG (Weiß und Roth sind zu je $\frac{1}{2}$ am Vermögen und Ergebnis der OHG beteiligt) wird eine abgekürzte Außenprüfung für das Wj. 2023 durchgeführt. Der Prüfer stellte fest, dass die Warenbewertung fehlerhaft vorgenommen wurde und erhöhte daher den Warenbestand um 10.000 €. Außerdem wurde eine Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung an der X-GmbH i. H. v. 10.000 € nicht anerkannt, da die Voraussetzungen für eine dauernde Wertminderung nicht gegeben sind. Der Gewinn aus den Prüfungsfeststellungen wurde beiden Gesellschaftern zu je $\frac{1}{2}$ zugerechnet (jeweils 10.000 €).

In einer Vorbesprechung zur Schlussbesprechung mit Ihrem Mandanten erfahren Sie Folgendes: Für den Gesellschafter Weiß wird eine Sonderbilanz geführt, in der ein Lagerplatz seit Anschaffung in 2011 mit den Anschaffungskosten i. H. v. 120.000 € enthalten ist. Da die Grundstückspreise in der Region jedoch stark rückläufig sind, beträgt der Teilwert für den Lagerplatz unstreitig dauerhaft nur noch 100.000 €.

Aufgabe

Weiß möchte wissen, ob im Nachhinein noch eine Teilwertabschreibung auf den Lagerplatz vorgenommen werden kann, womit die Prüfungsfeststellung ausgeglichen werden könnte.

15. Fallgruppe 15

15.1. **Gewerbetreibender Müller**

Der Gewerbetreibende Müller veräußert zum 15.01.2023 ein bebautes Grundstück, in welchem sich ein vollautomatisches Hochregallager für Ersatzteile befand, zu einem Preis von 1.000.000 € (Anschaffung im März 2005).

Der Gesamtkaufpreis verteilt sich wie folgt:

Gesamt	Grund u. Boden	Gebäude	Hochregallager
1.000.000 €	225.000 €	675.000 €	100.000 €

Die zutreffenden Buchwerte zum Zeitpunkt des Verkaufs lauteten wie folgt:

Gesamt	Grund u. Boden	Gebäude	Hochregallager
850.000 €	175.000 €	625.000 €	50.000 €

Am 15.11.2023 schaffte Müller ein bebautes Grundstück mit Bürogebäude (Bauantrag 1990) an, dessen Kaufpreis 1.200.000 € (Anteil Grund und Boden: 300.000 €) betrug.

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2023 zu würdigen? Berechnen Sie die jeweiligen Bilanzansätze, und stellen Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 (handelsrechtlich und steuerrechtlich) nach der GuV-Methode 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 ist nicht einzugehen.

15.2. **Einzelunternehmen Huber**

Im Einzelunternehmen Huber ist seit 2009 eine betriebswirtschaftlich notwendige 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 Wj. 2016 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 Wj. 2022 hat sich die Situation der GmbH aufgrund eines Großauftrages erheblich verbessert, so dass sich der Teilwert der Beteiligung im Wj. 2022 bereits auf 300.000 € erhöht hat. Die Beteiligung wurde dennoch weiterhin mit 100.000 € ausgewiesen. Im Wj. 2023 veräußerte Huber die Beteiligung an der Turbo-GmbH an die chinesische Firma Wang Ltd. zu einem Verkaufspreis i. H. v. 350.000 €. Im Dezember 2023 wurde eine neue Produktionshalle (Bauantrag 2021) für das Einzelunternehmen Huber für Herstellungskosten/netto i. H. v. 400.000 € 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 USt i. H. v. 950 € als Vorsteuer abgezogen.

Das Gebäude wurde mit den Herstellungskosten i. H. v. 400.000 € aktiviert (VoSt zutreffend verbucht) und um eine AfA i. H. v. 12.000 € vermindert (Bilanzansatz Gebäude zum 31.12.2023: 388.000 €).

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz zu würdigen?

Ermitteln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.2023 für HB und StB, und stellen Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 (handelsrechtlich und steuerrechtlich) nach der GuV-Methode 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. Die Steuerbescheide bis einschließlich 2022 sind bestandskräftig und können nach den Vorschriften der AO nicht mehr korrigiert werden.

15.3. Fink & Adler OHG

An der Fink & Adler OHG waren bis zum 31.12.2017 Fink und Adler mit je ½ am Gewinn und Vermögen beteiligt.

Mit Wirkung zum 01.01.2018 hat Fink die Hälfte des Anteils von Adler entgeltlich erworben. Stille Reserven waren nur in dem unbebauten Grundstück „Spessartweg 13“ enthalten. Somit sind seit 01.01.2018 Fink mit 75 % und Adler mit 25 % am Gewinn und Vermögen der OHG beteiligt. Seit 01.01.2018 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 2011 mit den Anschaffungskosten i. H. v. 150.000 € ausgewiesen. Zum 01.07.2023 veräußert die OHG das Grundstück an einen benachbarten Bauunternehmer für 200.000 €.

Aufgabe

Würdigen Sie die steuerlichen Folgen der Veräußerung des Grundstücks „Spessartweg 13“. Die Gesellschafter möchten einen möglichst geringen steuerlichen Gewinn für das Wj. 2023 ausweisen. Soweit die Voraussetzungen für gewinnmindernde Rücklagen erfüllt sind, ist dies über Ergänzungsbilanzen darzustellen.

Auf latente Steuern ist nicht einzugehen. Stellen Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode, 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 am Ende des Wjes. 2023 dar:

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

15.4. Sonnenschein-GmbH

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 Wj. 2023 haben folgende Geschäftsvorfälle stattgefunden, um deren steuerliche Beratung Sie S bittet:

- Verkauf der Beteiligung der S-GmbH an der Turbo-GmbH für 250.000 €. Die Beteiligung an der Turbo-GmbH ist bei der S-GmbH seit 2008 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 2003 im Anlagevermögen der S-GmbH mit den Anschaffungskosten i. H. v. 50.000 € bilanziert. S musste nur 100.000 € zahlen, obwohl der Lagerplatz unstrittig 150.000 € wert ist, da S ihr Vermögen langfristig angelegt hat und über keine Liquidität verfügt.

Aufgabe

Wie sind die Vorgänge in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2023 zu würdigen? Stellen Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 (handelsrechtlich und steuerrechtlich) nach der GuV-Methode 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. Unternehmer Böller

Der Unternehmer Böller betreibt ein gewerbliches Unternehmen und versteuert seine Umsätze zum Regelsteuersatz. Er ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Sein Gewinn für das Wj. 2022 beträgt 190.000 €.

Für einen Lkw wurde im Wj. 2022 zulässig eine AfaA i. H. v. 10.000 € vorgenommen, da durch einen vorherigen Unfall der Lkw zum 31.12.2022 noch stark beschädigt war. Der Lkw wurde am 15.01.2020 in gebrauchtem Zustand zu 50.000 €/netto erworben und mit einer Nutzungsdauer von 5 Jahren bisher zutreffend linear abgeschrieben. Gleich zu Beginn des Jahres 2023 wurde die Reparatur durchgeführt und die unfallbedingte Nutzungsminderung behoben.

Bei einem Brand Ende Januar 2023 wurde dieser Lkw derart beschädigt, dass er nicht mehr verwendet werden konnte. Für das Wj. 2023 wurde bisher noch keine Afa gebucht. Für den Schrott konnten bei Schrotthändler „Monster Joe“ noch 1.000 € erzielt werden. Dieser Betrag wurde von Böller privat vereinnahmt und daher nicht gebucht. Die Versicherung überwies am 20.04.2023 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 2023 erwarb Böller einen Lkw (gebraucht), der im März 2023 geliefert und gleich in Betrieb genommen wurde. Die Nutzungsdauer dieses Lkws beträgt 6 Jahre. Die Rechnung über 50.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer (= 9.500 €) wurde bei Bezahlung gebucht:

Fuhrpark 59.500 € an Bank 59.500 €

Aufgabe

- Würdigen Sie den Sachverhalt für das Wj. = Kj. 2023, und geben Sie eine steuerliche Beurteilung ab. Es ist davon auszugehen, dass der niedrigste Gewinn gewünscht ist.
- Bilanzansätze für die StB sind zum 31.12.2023 zu entwickeln und darzustellen.
- Evtl. stl. Berichtigungsbuchungen für das Wj. 2023 sind anzugeben.

15.6. Jung und Alt OHG

Bei der Jung und Alt OHG wurde bei einem Gewitter Ende November 2023 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 Mitte März 2024 konnte mit der Reparatur begonnen werden, welche Anfang April 2024 abgeschlossen war. Die Kosten betragen 32.000 € (zzgl. 19 % USt) und wurden bei Bezahlung im Jahr 2024 gebucht:

Reparaturaufwand	32.000 €	an	Bank	38.080 €
Vorsteuer	6.080 €			

Ende Dezember 2023 hat die Versicherung mitgeteilt, dass sie die Kosten für die Reparatur (lt. Gutachten: 32.000 €) übernehmen wird. Bei Geldeingang am 20.04.2024 wurde gebucht:

Bank	32.000 €	an	s. b. E.	32.000 €
------	----------	----	----------	----------

Weitere Konsequenzen hat die OHG aus dem Vorgang nicht gezogen.

Aufgabe

Welche Möglichkeiten ergeben sich hinsichtlich der steuerrechtlichen Behandlung des Sachverhalts in den Wjen. 2023 und 2024? Geben Sie die entsprechenden Berichtigungsbuchungen an.

15.7. Einzelunternehmer Sailer

Aufgrund eines Kabelbrandes Anfang Dezember 2023 wird eine Maschine des Einzelunternehmers Sailer beschädigt. Die Versicherung erstattet daraufhin – wie bereits im Dezember 2023 zugesagt – Anfang Januar 2024 einen Betrag i. H. v. 40.000 €. Die Reparatur der Maschine erfolgt im Februar 2024. 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 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an, und stellen Sie die Bilanzposten dar.

15.8. X-GmbH

Der X-GmbH wird mit Bescheid v. 05.11.2022 ein öffentlicher 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 im Januar 2023 geliefert und in Betrieb genommen.

Der Kaufpreis der Maschine beläuft sich auf 800.000 € zzgl. 19 % USt (die X-GmbH ist zum vollen VoSt-Abzug berechtigt). Der Kaufpreis wurde Anfang Februar 2023 entrichtet. Der Zuschuss vom zuständigen Ministerium ging ebenfalls noch im Februar 2023 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. Die X-GmbH ist nach der Eingruppierung der Größenklassen eine „Kleine Kapitalgesellschaft“.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der X-GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 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. Geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an, und berechnen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB.

16. Fallgruppe 16

16.1. Theo Tüchtig

Theo Tüchtig betreibt ein Fertigungsunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens. Gegenstand des Unternehmens ist die Herstellung von Präzisionsteilen aus Aluminium. Tüchtig gewährt seinen Kunden eine Garantiezeit von 2 Jahren. Nach den Erfahrungen der Vergangenheit entsteht ein Garantieraufwand i. H. v. durchschnittlich 1 % des garantiebehafteten Sollumsatzes der Erlöse. Es wird mit einer Inflationsrate i. H. v. 2 % im Wj. 2024 und i. H. v. 1,5 % im Wirtschaftsjahr 2025 gerechnet. In 2023 ist mit keiner Inflation zu rechnen. Die Erlöse haben sich in den letzten Jahren wie folgt entwickelt:

	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Umsätze	1.500.000 €	1.750.000 €	2.200.000 €
	<u>1 Jahr</u>	<u>2 Jahre</u>	
Zinssatz Dt. BuBa	2,80 %	2,90 %	

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt handels- und steuerrechtlich, ermitteln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.2023 und geben Sie die Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode für das Wj. 2023 an.

16.2. Selters GmbH

Die Selters GmbH betreibt in Bamberg einen Getränkegroßhandel. Sie bezieht Getränke von Brauereien und sonstigen Abfüllern. Die Selters GmbH muss an die Abfüller pro Flasche 0,20 € und pro Kasten 2 € Pfand zahlen. Den Abnehmern der Selters GmbH werden ebenfalls je Flasche 0,20 € und je Kasten 2 € Pfand berechnet.

Im Wj. 2023 hat die Selters GmbH insgesamt 1.500.000 € an Pfandgeldern an die Abfüller entrichtet (Behandlung als s.b.A.) und von diesen 1.050.000 € (Behandlung als s.b.E.) erstattet bekommen. Die Differenz i. H. v. 450.000 € entfällt i. H. v. 300.000 € auf am 31.12.2023 noch im Bestand befindliche Getränkekästen (Vollgut) und i. H. v. 150.000 € auf Flaschen und Kästen, die sich bei den Endkunden befinden.

Von den Flaschen und Kästen, die sich bei den Endkunden befinden, kann nach den Erfahrungen der Vergangenheit damit gerechnet werden, dass 2/3 der Kunden die Kästen und Flaschen zurückgeben. Von ihren Kunden hat die Selters GmbH 1.400.000 € Pfandgelder erhalten (Behandlung als s.b.E.) und 1.250.000 € (Behandlung als s.b.A.) zurückerstattet.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Selters GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Berechnen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode.

Hinweis

Unterstellen Sie bei evtl. Rückstellungen am BilSt-Tag 31.12.2023 immer eine Restlaufzeit von unter 12 Monaten.

16.3. Müller GmbH

Die Müller GmbH betreibt ein Maschinenbauunternehmen. Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ist Anton Müller. Aus den Urlaubslisten zum 31.12.2023 geht hervor, dass Anton Müller (= AM) noch einen Resturlaubsanspruch für 2023 von 15 Tagen hat. Der angestellte Ingenieur Christian Fuchs (= CF) hat ebenfalls noch einen Resturlaubsanspruch von 20 Tagen. Der Resturlaub wird in der 1. Jahreshälfte des Wjes. 2024 eingebracht.

Der gesamte Urlaubsanspruch pro Jahr beträgt jeweils 30 Tage. Alle Mitarbeiter erhalten ein Weihnachtsgeld in Höhe eines Monatsgehalts auf freiwilliger Basis. Der Pensionsrückstellung für die zukünftige Pension des Geschäftsführers wurden im aktuellen Jahr 10.000 € zugeführt.

Der Geschäftsführer unterliegt nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Folgejahr ist mit einem Anstieg der Lohn- und Gehaltsaufwendungen i. H. v. 3 % zu rechnen.

Die folgenden Daten sind den Personalunterlagen für 2023 zu entnehmen:

Name	Grundgehalt (ArbN-Brutto)	Weihnachtsgeld	AG-Anteil SozV.	Resturlaub	rglm. Arbeitstage	Krankheitstage
AM	150.000 €	12.500 €	-- €	15	300	10
CF	90.000 €	7.500 €	14.625 €	20	250	7

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt handels- und steuerrechtlich, ermitteln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.2023 und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an. Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

16.4. Schlemmer GmbH

Die Schlemmer GmbH hat dem leitenden Angestellten – Ulfi K.– die schriftliche Zusage erteilt, diesem bei Erreichen eines 30-jährigen Dienstjubiläums zusätzlich zum laufenden Gehalt eine Sonderzuwendung von 2.000 € (Arbeitnehmer-Brutto) auszuzahlen. Die betriebliche Fluktuation beträgt nach den Erfahrungswerten 5 %. Ulfi K. ist am 30.04.1977 geboren und ist seit dem 01.01.2000 bei der Schlemmer GmbH angestellt. Der maßgebliche handelsrechtliche Abzinsungssatz beträgt 2,5 %. Es ist von einem AG-Anteil zur Sozialversicherung von 20 % auszugehen.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Schlemmer GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Strl. soll ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Geben Sie die Bilanzposten in HB und StB zum 31.12.2023 sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an.

16.5. Arz und Berg OHG

Die Firma Arz und Berg OHG betreibt in Sulzbach die Herstellung von Porzellanfiguren und Porzellangeschirr. Die Firma benötigt als Grundstoff für die Produktion von Porzellan große Mengen an feinem Quarzsand. Ein in der Nähe von Sulzbach gelegenes Grundstück wurde der OHG zur Ausbeutung angeboten.

Am 01.03.2021 (\cong Übergang Nutzen und Lasten) bezahlte die OHG für das 3.000 m² große unbebaute Grundstück den Preis von 438.000 € an den Veräußerer. Das Grundstück wurde mit diesem Wert auf dem Konto „unbebaute Grundstücke“ erfasst und bisher ohne Änderung fortgeführt. Im notariellen Kaufvertrag ist unter anderem ausgeführt:

„Die Käuferin erwirbt das unbebaute Grundstück zum Zwecke der Ausbeutung des darunter liegenden Quarzsandvorkommens (Kaufpreis 438.000 € [unabänderbarer Festpreis]). Alle zum Abbau erforderlichen Genehmigungen liegen vor. Die Käuferin ist auf Grund behördlicher Auflage verpflichtet, nach der Ausbeutung das Grundstück zu rekultivieren. Das Volumen wird auf 6.000 Tonnen geschätzt.“

Die OHG förderte in 2021: 1.200 t
in 2022: 1.300 t
in 2023: 1.600 t Quarzsand.

Zu den Bilanzstichtagen waren folgende geförderte, aber noch **nicht** verarbeitete Mengen Quarzsand auf Halde: 2021: 100 t
2022: 150 t
2023: 250 t

Die Bestände stammen ausschließlich aus der Förderung des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

Hierfür ermittelte die OHG die im Bilanzposten „Sand-Vorräte“ ausgewiesenen Werte, wobei sie folgende Bewertung vornahm:

31.12.2021:	80 € je Tonne	(= 8.000 €)
31.12.2022:	85 € je Tonne	(= 12.750 €)
31.12.2023:	115 € je Tonne	(= 28.750 €)

Diese Werte stammen aus den in der Fachpresse veröffentlichten Marktpreisen zu den Bilanzstichtagen, unter Kürzung von jeweils 5 € für die zu erwartenden Rekultivierungskosten.

Die Marktpreise waren in den Jahren 2021 und 2022 sehr stabil und haben sich kaum bewegt. Erst zum Jahresende 2023 kam es am Markt zu einer starken Preissteigerung.

Zum Sachverhalt konnte außerdem noch ermittelt werden:

- Der Kaufpreis vergleichbarer Wald- und Wiesengrundstücke betrug im Zeitraum 2021 - 2024 durchschnittlich 6 €/m².
- Die Herstellungskosten des geförderten Sandes betragen in den Jahren 2021 u. 2022: 100 € je Tonne; im Jahr 2023: 80 € je Tonne.

Nach einem Gutachten vom 12.02.2024 der Firma Sax-GmbH, das bis zur Bilanzerstellung für das Wj. 2023 vorlag, betrug das am 31.12.2023 vorhandene Restvorkommen an Quarz-Sand noch 3.400 t.

Die Rekultivierungskosten können im Zeitraum 2021 - 2023 mit 5 € pro geförderte Tonne Quarzsand angenommen werden.

Die OHG hat mit Tiefbauunternehmen Verträge für Abraummateriale (Erde, Steine, Sand) geschlossen und wird hierfür Kippgebühren i. H. v. 2 € je t erhalten.

Mit einer Rekultivierung ist frühestens zu Beginn des Jahres 2025 zu rechnen. Die Rekultivierung ist voraussichtlich Ende des Jahres 2025 abgeschlossen.

Bei Bilanzerstellung für 2023 rechnet die Firma damit, dass die tatsächlichen Kosten für Rekultivierung in Zukunft auf 7 € (abzüglich 2 € Kippgebühren) ansteigen werden.

Trotz der langen Laufzeit bis zur Erfüllung der Verpflichtung will die Firma auf eine Abzinsung der Rückstellung verzichten. Mit Ausnahme des Grundstückskaufpreises und der Bestandsveränderungen im Bilanzposten „Sand-Vorräte“ wurde bisher nichts gebucht.

Die Bilanzen und die Steuererklärungen für die Jahre 2021 und 2022 wurden rechtzeitig erstellt und beim Finanzamt abgegeben. Das Finanzamt hat die Veranlagungen 2021 - 2022 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) durchgeführt. Für 2023 wurde noch keine Bilanz beim Finanzamt abgegeben.

Hinweis

Für die Handelsbilanz sind soweit erforderlich folgende Abzinsungssätze zu verwenden:

	<u>4 Jahre</u>	<u>3 Jahre</u>	<u>2 Jahre</u>	<u>1 Jahr</u>
Zinssatz Dt. BuBa	3,26 %	3,07 %	2,90 %	2,80 %

Aufgabe

Geben Sie eine bilanzrechtliche Beurteilung ab, und ermitteln Sie die zutreffenden hrl. und stl. Bilanzansätze zum 31.12.2021/2022/2023. Geben Sie die Gewinnauswirkungen für die Wje. 2021/2022/2023 nach der GuV-Methode und Bilpo-Methode an.

Weichen die HB-Gewinne von den StB-Gewinnen ab, stellen Sie das bei der GuV-Methode durch eine Überleitungsrechnung dar.

16.6. X-GmbH

Die X-GmbH hat von der Fa. Maschinenpark-Müller ab 01.01.2023 eine gebrauchte Maschine gemietet. Das monatliche Pachtentgelt beträgt 1.000 € zzgl. 190 € USt und wurde zutreffend verbucht. Außerdem musste sich die X-GmbH verpflichten, die Maschine auf eigene Kosten zu unterhalten, nach Ablauf der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu ersetzen und bei Beendigung des Pachtverhältnisses eine Maschine im gleichen Wertigkeitsgrad wie bei Pachtbeginn zurückzugeben oder einen entsprechenden Wertausgleich zu leisten.

Die Wertigkeit der Maschine betrug bei Pachtbeginn 80 % (= Verhältnis Neuwert zu Teilwert). Die Wiederbeschaffungskosten der Maschine belaufen sich zum 31.12.2023 auf 150.000 €. Der Teilwert der tatsächlich vorhandenen Maschine beläuft sich am 31.12.2023 auf 105.000 €.

Die Restnutzungsdauer der Maschine beträgt bei Pachtbeginn noch 8 Jahre (das entspricht auch der Dauer des Mietvertrages). Für die Handelsbilanz ist von einem laufzeitadäquaten Abzinsungssatz von 2,5 % auszugehen.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der X-GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.7. Y-GmbH

Die Y-GmbH (kleine Kapitalgesellschaft) hat am 01.01.2023 ein neues Großraumbüro angemietet. Um einen optimalen Betriebsablauf zu gewährleisten, ließ die GmbH einige Baumaßnahmen in den Büroräumlichkeiten durchführen (insoweit zutreffende Behandlung der Aufwendungen).

Im Mietvertrag hat sich die Y-GmbH verpflichtet, nach Ablauf der 10-jährigen Mietzeit das Büro wieder in den Zustand zu versetzen, in dem es sich vor den Baumaßnahmen befand. Nach den Preisverhältnissen zum 31.12.2023 muss die Y-GmbH mit Kosten i. H. v.

100.000 € für die Beseitigung der Einbauten rechnen. Unter Berücksichtigung einer zu erwartenden Preissteigerung werden nach den Preisverhältnissen vom 31.12.2032 voraussichtlich Kosten i. H. v. 120.000 € anfallen.

Hinweis

Für die Handelsbilanz sind, soweit erforderlich, folgende Abzinsungssätze zu verwenden:

	<u>10 Jahre</u>	<u>9 Jahre</u>	<u>8 Jahre</u>	<u>7 Jahre</u>
Zinssatz Dt. BuBa	4,15 %	4,04 %	3,91 %	3,78 %

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt handels- und steuerrechtlich, ermitteln Sie die hrl. und stl. Bilanzansätze zum 31.12.2023 und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an.

16.8. Sommer GmbH

Die Sommer GmbH stellt Landmaschinen her. Dabei verwendet sie eine selbst hergestellte Aufhängung, die sich die Farmer Ltd. hat patentieren lassen. Die Sommer GmbH rechnet mit folgenden Risiken gegenüber dem Patentinhaber:

a) Nachträgliche Lizenzgebühren i. H. v. 200.000 €

oder:

Entschädigung des dem Patentinhaber entgangenen Gewinns i. H. v. 250.000 €

b) Prozesskosten (1. Instanz: 30.000 €, 2. Instanz: 40.000 €).

Am 15.10.2023 hat die Farmer Ltd. tatsächlich gegen die Sommer GmbH Klage eingereicht. Mit einer gerichtlichen Entscheidung ist bis Ende 2024 zu rechnen.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Sommer GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.9. Huber GmbH

Die Huber GmbH betreibt ein Transportunternehmen in München. Der Gewerbesteuer-Hebesatz in München beträgt 490 %. Die Huber GmbH hat im Wj. 2023 für den EZR 2023 GewSt-Vorauszahlungen i. H. v. 400.000 € geleistet. Der zutreffende Gewerbeertrag der Huber GmbH beläuft sich für den Erhebungszeitraum 2023 auf 3.000.000 €.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Huber GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

Hinweis

Unterstellen Sie die Überweisung der GewSt-Nachzahlung für den EZR 2023 im Laufe des Wjes. 2024.

16.10. Müller OHG

Für die Erstellung und (freiwillige) hrl. Prüfung des Jahresabschluss 2023 für die Müller OHG ist voraussichtlich von folgenden Kosten auszugehen:

- Kosten Steuerberater für Erstellung Jahresabschluss i. H. v. 10.000 € zzgl. 1.900 € USt,
- Kosten Wirtschaftsprüfer für die gesellschaftsrechtlich vorgesehene freiwillige Jahresabschlussprüfung i. H. v. 8.000 € zzgl. 1.520 € USt.

Die Rechnung des Steuerberaters/Wirtschaftsprüfers über insgesamt 18.000 € wurde im März 2024 bei Überweisung mit dem Nettobetrag als Beratungsaufwand erfasst. Die Müller OHG ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Müller OHG in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Gewinnauswirkung für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.11. X-GmbH

Bei der X-GmbH fallen jährlich folgende Kosten/netto im Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen an:

Jährlicher Aufwand für die Einlagerung der Unterlagen	170 €
Jährliche Raumkosten/anteilig	450 €
Jährliche AfA für die Einrichtungsgegenstände	800 €
Schuldzinsen aus dem Anschaffungsdarlehen für das Archiv/anteilig (jährlich gleichbleibend)	200 €
Voraussichtliche Kosten für künftige Entsorgung	180 €
Kosten für Hard- und Software zur Lesbarmachung der Daten	200 €
Kosten für Datensicherung (einmalig)	200 €

	<u>5 Jahre</u>	<u>6 Jahre</u>	<u>7 Jahre</u>	<u>8 Jahre</u>
Zinssatz Dt. BuBa	3,45 %	3,62 %	3,78 %	3,91 %

Aufgabe

Würdigen Sie den Sachverhalt handels- und steuerrechtlich, ermitteln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.2023 und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an. Auf eine etwaige Kostensteigerung ist nicht einzugehen.

16.12. Huber KG

Die Huber KG betreibt ein Galvanikunternehmen. Beim Betrieb der Anlagen waren in der Vergangenheit aus undichten Zu- und Ableitungen gelegentlich Schadstoffe ausgetreten, die in das Mauerwerk des Betriebsgebäudes und von dort in das Erdreich eingesickert sind. Die Huber KG musste kurz vor Erstellung des Jahresabschlusses für das Wj. 2023 Ende April 2024 eine der Anlagen stilllegen. Die Huber KG rechnete seitdem mit dem Erlass polizei- und ordnungsrechtlicher Verfügungen zur Beseitigung der entstandenen Umweltschäden. Der Geschäftsführer der KG rechnet mit Sanierungskosten i. H. v. 350.000 €.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Huber KG in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts?

16.13. Rittler GmbH

Bei der Rittler GmbH (Mittelbetrieb i. S. d. § 3 BpO) wurde für die Wj. 2017 - 2018 eine Betriebsprüfung mit nicht unerheblichen Feststellungen durchgeführt. Die Schlussbesprechung wurde im April 2023 abgehalten. Der Prüfungsbericht und die Steuerbescheide nach BP sind im Juni 2023 ergangen. Die Prüferin hat angekündigt, dass aufgrund der erheblichen Prüfungsfeststellungen damit gerechnet werden kann, dass auch für den Zeitraum 2019 - 2021 eine Betriebsprüfung (Anschlussprüfung) erfolgen wird.

Die Beratungskosten für die abgeschlossene Betriebsprüfung haben sich auf 15.000 € belaufen. Es ist davon auszugehen, dass für die Anschlussprüfung mindestens Kosten in gleichem Umfang anfallen werden.

Die Prüfungsanordnung für die Wj. 2019 - 2021 ist im Februar 2024 vor der Bilanzerstellung für das Wj. 2023 ergangen.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Rittler GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts?

16.14. Big Soup GmbH

Die Big Soup GmbH hat sich gegenüber dem Großkunden Burger im Oktober 2023 verpflichtet, 10.000 Gulaschsuppen zum Festpreis von 3 € pro Glas zzgl. USt zu liefern. Den Verkaufspreis/Glas kalkulierte die Big Soup GmbH im Oktober 2023 wie folgt:

Üblicher Einkaufspreis Zutaten/netto Oktober 2023	1,80 €
Bezugsnebenkosten/netto	0,30 €
Verwaltungs- und Vertriebskosten	0,40 €
Gewinnaufschlag	<u>0,50 €</u>
Kalkulierter Verkaufspreis	3,00 €

Ende 2023 musste die Big Soup GmbH feststellen, dass die Einkaufspreise für die Zutaten aufgrund der Insolvenz des Hauptlieferanten auf 2,50 € angestiegen sind. Bis zum 31.12.2023 hat Burger bereits 4.000 Gläser abgenommen, die restliche Gläser wurden im 1. Quartal 2024 geliefert.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der Big Soup GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Gewinnauswirkung für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.15. Einzelunternehmer Müller

Einzelunternehmer Müller hat es im Geschäftsjahr 2023 unterlassen, fällige Reparaturen an einer Produktionsmaschine vorzunehmen. Die Reparaturen werden von einer Fremdfirma Anfang 2023 vorgenommen und waren am 15.03.2024 abgeschlossen. Hierfür wurden Müller 10.000 € zzgl. 1.900 € berechnet und Ende März vom betrieblichen Bankkonto beglichen.

Abwandlung

Die Reparaturen wurden erst am 13.04.2024 abgeschlossen.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich im Einzelunternehmen Müller in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.16. Josef Hecht

Josef Hecht betreibt seit November 2023 einen Steinbruch. Vor dem Ausbrechen des Gesteins müssen zunächst die aufliegenden Erdschichten und die sich beim Abbau lösenden Schichten abgeräumt werden. Aufgrund eines zeitigen Wintereinbruchs hat Hecht die Arbeiten zur Beseitigung des Abraums auf das Nötigste reduziert. Bis Juli 2024 hat Hecht die Abraumarbeiten nachgeholt. Hecht sind hierfür Aufwendungen i. H. v. 20.000 € entstanden.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei Hecht in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar.

16.17. C-GmbH

Nach einer angemessenen Probezeit wurde Anton Müller (AM [leitender Angestellter]) in 2023 schriftlich und zivilrechtlich wirksam ohne schädliche Verbehalte die Zusage einer

Pensionszahlung mit Vollendung des 67. Lebensjahres erteilt. AM hat in 2023 das 45. Lebensjahr vollendet.

Zum 31.12.2023 wurden von der Versicherung folgende versicherungsmathematisch ermittelte Werte für die Pensionszusage mitgeteilt:

Handelsrechtlicher Erfüllungsbetrag (Durchschnittszins 7 Jahre)	780.000 €
Handelsrechtlicher Erfüllungsbetrag (Durchschnittszins 10 Jahre)	650.000 €
Steuerlicher Teilwert (Rechnungszinsfuß 4 %)	200.000 €
Steuerlicher Teilwert (Rechnungszinsfuß 6 %)	300.000 €

Zur Finanzierung der Pension schloss die C-GmbH (Arbeitgeber von AM) eine Rückdeckungsversicherung ab, für die sie in 2023 Beiträge entrichtete, die als Aufwand ergebniswirksam gebucht wurden. Die Versicherung ist dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen und dient ausschließlich der Erfüllung der Pensionszusage.

Der Zeitwert der Versicherung beträgt zum 31.12.2023 35.000 €. Das vom Versicherer nachgewiesene Deckungskapital für die Versicherung beträgt zum 31.12.2023 27.000 €.

Aufgabe

Welche Auswirkungen ergeben sich bei der C-GmbH in HB und StB zum 31.12.2023 aufgrund des geschilderten Sachverhalts? Steuerrechtlich soll ein möglichst niedriger Gewinn erzielt werden. Stellen Sie die Bilanzposten zum 31.12.2023 in HB und StB sowie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode dar. Auf die latente Steuerabgrenzung ist nicht einzugehen.

16.18. A-GmbH

Die A-GmbH (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) verfügt über eine Pensionsrückstellung für einen Arbeitnehmer, die in der Steuerbilanz gem. § 6a EStG mit einem Wert von 400.000 € passiviert ist (Rückstellung lt. Handelsbilanz: 900.000 €). Zum 01.06.2023 wird die Verpflichtung (im Außenverhältnis wirksam) auf die B-GmbH (kein Übergang des Arbeitsverhältnisses) übertragen. Hierfür zahlt die A-GmbH einen Betrag von 1.000.000 € an die B-GmbH, um ein Deckungsvermögen in Höhe des gemeinen Werts der Pensionsverpflichtung zum Übertragungstichtag zur Verfügung zu stellen.

Zum 31.12.2023 beträgt der handelsrechtliche Erfüllungsbetrag der Pensionsrückstellung 1.075.000 €. Der Teilwert (mit Rechnungszinsfuß 6 %) gem. § 6a Abs. 3 EStG beläuft sich auf 480.000 €.

Aufgabe

Welche handels- und steuerrechtlichen Folgen ergeben im Wj. 2023 sich aufgrund der Übertragung der Pensionsverpflichtung für die A-GmbH und die B-GmbH? Beide GmbHs sind „kleine Kapitalgesellschaften“ i. S. d. § 267 HGB.

16.19. Einzelunternehmer A

Einzelunternehmer A verkauft einen Teilbetrieb an B. Die stillen Reserven dieses Teilbetriebs betragen 200.000 €. In der Handelsbilanz des A ist zutreffend eine Drohverlustrückstellung i. H. v. 100.000 € (Abwandlung: 300.000 €) passiviert (zutreffend kein Ansatz in der Steuerbilanz).

Die Erwerberin B vergütet die stillen Reserven und übernimmt die Verpflichtung, aus der die drohenden Verluste resultieren, in Form der Schuldübernahme.

Aufgabe

Welche handels- und steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aufgrund der Schuldübernahme für A (Verkäufer) und B (Erwerber)?

16.20. Einzelunternehmerin A

Einzelunternehmerin A verkauft einen Teilbetrieb an B. Die stillen Reserven dieses Teilbetriebs betragen 200.000 €. In der Handelsbilanz der A ist zutreffend eine Drohverlustrückstellung i. H. v. 100.000 € (Abwandlung: 300.000 €) passiviert (zutreffend kein Ansatz in der Steuerbilanz). Die Erwerberin vergütet die stillen Reserven und übernimmt die Verpflichtung, aus der die drohenden Verluste resultieren, in Form eines Schuldbeitritts.

Aufgabe

Welche handels- und steuerrechtlichen Folgen ergeben sich aufgrund des Schuldbeitritts für A (Verkäufer) und B (Erwerber)?

17. Fallgruppe 17

17.1. **Spessarter Metallwarenfabrik GmbH**

Die Spessarter Metallwarenfabrik GmbH (kurz SMF-GmbH) mit Sitz in Aschaffenburg betreibt ein Maschinenbauunternehmen. Das Stammkapital der in 2006 gegründeten Kapitalgesellschaft beträgt 500.000 € und ist voll eingezahlt. Gesellschaftergeschäftsführer der SMF-GmbH ist Dipl.-Kfm. Fritz Bachmann; er ist von den Beschränkungen des § 181 BGB wirksam befreit. Fritz Bachmann gehören 80 % der Anteile.

Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die SMF-GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft gem. § 267 Abs. 2 HGB eingestuft. Das Wirtschaftsjahr stimmt mit dem Kalenderjahr überein.

Gewinnausschüttungen wurden für das Wj. 2022 nicht beschlossen und sind auch für das Wj. 2023 nicht geplant.

Die SMF-GmbH führt nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus.

Zur Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2023 sind noch folgende Sachverhalte zu überprüfen. Tag der Bilanzerstellung ist der 31.03.2024.

1. Gesellschafterdarlehen

Fritz Bachmann hat der SMF-GmbH zur Überbrückung eines Liquiditätsengpasses ein Überbrückungsdarlehen i. H. v. 1.000.000 € auf unbestimmte Zeit gewährt. Um das Ergebnis der GmbH nicht zu belasten, wurde von einer Verzinsung abgesehen. Das Schuldverhältnis wurde in der Handelsbilanz mit dem Nennwert i. H. v. 1.000.000 € passiviert. Steuerliche Anpassungen wurden diesbezüglich nicht vorgenommen.

2. Firmenwert

Zur weiteren Expansion hat die SMF-GmbH das Maschinenbauunternehmen Kunkel mit Wirkung zum 01.01.2023 für einen Kaufpreis i. H. v. 500.000 € erworben. Von dem Kaufpreis entfielen unstreitig 100.000 € auf den Firmenwert.

In der Handelsbilanz wurde insoweit von einer Aktivierung abgesehen und die 100.000 € als sonstiger betrieblicher Aufwand erfasst. Steuerliche Anpassungen wurden diesbezüglich ebenfalls nicht vorgenommen.

Der Firmenwert hat laut einem Gutachten, das anlässlich einer due diligence des Maschinenbauunternehmens erstellt wurde, eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 5 Jahren.

Der restliche Kaufpreis i. H. v. 400.000 € wurde entsprechend einem Gutachten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter verteilt und zutreffend bilanziert.

3. Veräußerung Grundstück

Um die Lieferantenverbindlichkeiten begleichen zu können, veräußerte die SMF-GmbH im April 2023 das unbebaute Grundstück „Elsavastraße 13“ für 300.000 €. Das Grundstück wurde im August 2011 von der GmbH für Anschaffungskosten i. H. v. 200.000 € erworben und diente seither als Lagerplatz der GmbH. In der Handelsbilanz wurden die stillen Reserven i. H. v. 100.000 € als sonstiger betrieblicher Ertrag ausgewiesen. Steuerliche Anpassungen wurden auch hier keine vorgenommen.

Weitere Angaben

In den zukünftigen Jahren ist von einer Ertragsteuerbelastung i. H. v. 30 % auszugehen. In den folgenden fünf Veranlagungszeiträumen ist davon auszugehen, dass steuerliche Verlustvorträge i. H. v. 100.000 € genutzt werden können, da die AG insbesondere durch den Erwerb des Konkurrenzbetriebs von einer positiven Geschäftsentwicklung ausgeht.

Vor der Prüfung der drei zu beurteilenden Sachverhalte ergab sich bei der Ermittlung der latenten Steuern eine aktive Latenz i. H. v. 20.000 € und eine passive Latenz i. H. v. 5.000 € (getrennter Ausweis und ohne Berücksichtigung der Verlustvorträge). Eine Buchung hinsichtlich der latenten Steuern wurde bislang nicht vorgenommen.

Aufgabe

Ermitteln Sie die Auswirkungen nach der GuV-Methode auf den in Handelsbilanz und Steuerbilanz auszuweisenden Jahresüberschuss/Gewinn für das Wj. 2023, die sich aufgrund der geschilderten Sachverhalte ergeben.

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Ansatz- und Bewertungsvorschriften, wie die dargestellten Sachverhalte aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht zu behandeln sind. Soweit erforderlich, sind die Bilanzansätze zum 31.12.2023 zu ermitteln.

Handelsrechtlich soll ein möglichst hohes Vermögen ausgewiesen werden (1. Priorität), das zu versteuernde Einkommen soll aber möglichst gering gehalten werden (2. Priorität).

Für den hrl. Abschluss zum 31.12.2023 sind die noch erforderlichen Buchungssätze anzugeben. Abweichungen zwischen HB u. StB stellen Sie durch eine Überleitungsrechnung dar.

17.2. X-GmbH

Die X-GmbH ist eine mittelgroße Kapitalgesellschaft. Im Rahmen eines Gesprächs im Zusammenhang mit dem Abschluss des Wjes. 2023 bringen Sie in Erfahrung, dass die X-GmbH die Anschaffung einer Photovoltaikanlage (§ 3 Nr. 72 EStG trifft nicht zu) im Wj. 2024 plant – es liegt insoweit schon eine Bestellung bei der Solarstrom GmbH vor. Die Anschaffungskosten für die Anlage belaufen sich voraussichtlich auf 400.000 €. Die X-GmbH erfüllt die Voraussetzungen für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags. Der Geschäftsführer der X-GmbH möchte von Ihnen wissen, welche Auswirkung die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags auf die Handelsbilanz hat.

Aufgabe

Nehmen Sie zu der Anfrage Ihres Mandanten Stellung. In den zukünftigen Jahren ist von einer Ertragsteuerbelastung i. H. v. 30 % auszugehen.

18. Fallgruppe 18

18.1. Workshop-GmbH

Die Workshop-GmbH (kurz: W-GmbH) vertreibt Katzenbäume im Inland und in Österreich sowie in der Schweiz. Die W-GmbH hat im November 2023 eine Bestellung über Katzenbäume bei der chinesischen Firma Wang-Schu Ltd. aufgegeben. Als Kaufpreis wurde ein Preis i. H. v. 700.000 Yuan (netto) vereinbart. Im Zeitpunkt der Bestellung betrug der Wechselkurs für 1 Yuan = 0,12 €. Die Katzenbäume wurden am 14.12.2023 geliefert. Zu diesem Zeitpunkt betrug der Wechselkurs für 1 Yuan = 0,13 €. Der Lieferer gewährte der W-GmbH eine Lieferantenschuld bis zum 31.03.2024. Zum Bilanzstichtag betrug der Wechselkurs für 1 Yuan = 0,15 €, bei Zahlung am 31.03.2024 0,14 €. Am Bilanzstichtag 31.12.2023 ist die Hälfte der Katzenbäume noch auf Lager. Aufgrund einer gestiegenen Nachfrage haben sich die Einkaufspreise für Katzenbäume um 20 % erhöht.

Abwandlung

Wie Grundfall, der Wechselkurs für 1 Yuan beträgt am 31.12.2023 jedoch 0,10 €, und der niedrigere Wechselkurs hält auch bis zur Zahlung am 31.03.2024 an.

Aufgabe

Ermitteln Sie die Bilanzansätze für die Katzenbäume und die Verbindlichkeiten zum 31.12.2023 für Handelsbilanz und Steuerbilanz, und geben Sie die Gewinnauswirkung für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an. Die W-GmbH möchte eine eigenständige Steuerbilanz erstellen. Geben Sie die handelsrechtlichen Buchungssätze an und – sofern es steuerlicher Anpassungen bedarf – auch die steuerlich erforderlichen Korrekturbuchungen (ausgehend von den handelsrechtlichen Buchungssätzen). Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

18.2. Eva Reich

Eva Reich betreibt ein Nagelstudio (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG). Aufgrund von Investitionen hat Eva Reich einen größeren Liquiditätsbedarf. Ihr Ehemann Adam Reich gewährt Eva Reich daher am 01.01.2023 ein steuerlich anzuerkennendes Darlehen i. H. v. 100.000 €. Lt. dem schriftlichen Darlehensvertrag ist das Darlehen unverzinslich und in einer Summe am 31.12.2027 zurückzuzahlen.

Aufgabe

Geben Sie für das Wj. 2023 die handels- und steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts für Eva Reich an. Gehen Sie davon aus, dass Eva einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen möchte.

18.3. Schwarz & Weiß OHG

An der Schwarz & Weiß OHG (kurz: „OHG“) sind Manfred Schwarz und Isolde Weiß zu je ½ beteiligt. Isolde Weiß gewährt der OHG zum 01.01.2023 ein unverzinsliches Darlehen i. H. v. 1.000.000 € auf unbestimmte Zeit. Frau Weiß ist unsicher, welche Folgen die Darlehensgewährung für sie persönlich sowie die OHG hat und bittet Sie um Rat.

Aufgabe

Ermitteln Sie die erforderlichen Bilanzansätze in der Gesamthandsbilanz und etwaiger erforderlicher weiterer Bilanzen zum 31.12.2023.

Abwandlung

Wie Grundfall, jedoch handelt es sich nicht um eine Personengesellschaft, sondern um eine Kapitalgesellschaft (Schwarz & Weiß GmbH, Gesellschafter sind Schwarz & Weiß mit je ½). Weiß gewährt der GmbH zum 01.01.2023 ein unverzinsliches Darlehen i. H. v. 1.000.000 € auf unbestimmte Zeit.

Aufgabe

Ermitteln Sie die erforderlichen Bilanzansätze in Handelsbilanz und Steuerbilanz zum 31.12.2023 und geben Sie die Gewinnauswirkungen für das Wj. 2023 nach der GuV-Methode an. Weichen Handelsbilanz und Steuerbilanz voneinander ab, ist dies durch außerbilanzmäßige Korrekturen vorzunehmen. Auf die Abgrenzung latenter Steuern ist nicht einzugehen. Die GmbH möchte den niedrigst möglichen steuerlichen Gewinn ausweisen.

18.4. Alpha GmbH

Die Alpha GmbH (Wj. = Kj.) hat am 02.12.2023 ein Schuldendarlehen zu den folgenden Konditionen aufgenommen: Rückzahlungsbetrag (= Nominalbetrag): 120.000 €; Auszahlungsbetrag: 116.000 €, monatliche Tilgungsrate: 1.000 € (im Wj. 2023 insgesamt 1.000 €, zutreffend gebucht); Nominalzinssatz: 3 % p.a.; Laufzeit: 10 Jahre.

Die Zinsen für das Wj. 2023 wurden Ende 2023 vom betrieblichen Bankkonto abgebucht und (zutreffend) als Zinsaufwand erfasst.

Aufgabe

Handels- und steuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts für das Wj. 2023 bei der Alpha GmbH. Handelsbilanz und Steuerbilanz zum 31.12.2023 sollen soweit wie möglich übereinstimmen.

18.5. Unternehmer Schmitt

Der Unternehmer Schmitt (voller Vorsteuerabzug) kauft am 01.04.2022 ein unbebautes betriebliches Grundstück gegen eine monatliche Rente von 1.500 €. Der Kaufvertrag enthält keine Wertsicherungsklausel. An Erwerbsnebenkosten fielen 15.500 € zzgl. 950 € USt an und wurden bei Fälligkeit im Wj. 2022 sofort überwiesen.

Die Rente wird monatlich per Überweisung bezahlt. Der Barwert der Rente beträgt nach § 12 BewG am:

01.04.2022:	180.000 €
31.12.2022:	173.000 €
31.12.2023:	165.000 €

Abwandlung 1

Wie Ausgangssachverhalt, am 01.04.2023 erhöht sich jedoch aufgrund einer Wertsicherungsklausel die mtl. Rente auf 1.800 €. Der Barwert der Rente beträgt daher am 31.12.2023 175.000 €.

Abwandlung 2

Wie Ausgangssachverhalt, am 30.06.2023 verstirbt jedoch der Rentenberechtigte. Dadurch entfällt die Rentenzahlung ab diesem Zeitpunkt. Der Barwert der Rente hätte am 30.06.2023 noch 169.000 € betragen.

Aufgabe

Ermitteln Sie die Bilanzansätze für das unbebaute Grundstück und die Verbindlichkeiten zum 31.12.2022 und zum 31.12.2023, und geben Sie die Gewinnauswirkung für die Wje. 2022 und 2023 nach der GuV-Methode an.

19. Fallgruppe 19

19.1. Maschinenbauunternehmen H

Das Maschinenbauunternehmen H hat eine Maschine für 25.000 € pro Monat vermietet. Mit dem Mieter wurde vereinbart, dass bei einer Vorauszahlung von vier Monatsmieten ein Rabatt von 5 % vom monatlichen Mietzins möglich ist. Die Zahlungstermine wurden festgelegt auf den 01.03., 01.07., 01.11. eines jeden Jahres.

Am 01.11.2023 zahlt der Mieter für vier Monate im Voraus.

Aufgabe

Geben Sie die Buchungssätze zum 31.12.2023 sowie ggf. erforderliche Buchungssätze im Folgejahr an. Wie lautet der Bilanzansatz in HB / StB zum 31.12.2023? Auf die Umsatzsteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

19.2. A-GmbH

Der Geschäftsführer der A GmbH hat vergessen, im Dezember 2023 fällige Sozialversicherungsbeiträge i. H. v. 30.000 € zu überweisen.

Aufgabe

Stellen Sie die Behandlung in Handelsbilanz und Steuerbilanz zum 31.12.2023 dar.

19.3. Privatschule W

Die Privatschule W in Boxberg (Sachsen) erhebt von ihren Schülern zu Beginn des Schuljahres im September 2023 das Schulgeld für das gesamte Schuljahr (Ende: 31. Juli des Folgejahres). Insgesamt werden dadurch bei der Schule im September 2023 110.000 € vereinnahmt (jeweils anteilig/Schüler/Schuljahr 5.500 €).

Aufgabe

Wie lautet der Bilanzansatz zum 31.12.2023? Auf die Umsatzsteuer ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.

19.4. Mäxchen M

Mäxchen M ist schwer krank. Da eine Therapie in den USA ab Januar 2024 bevorsteht, ist er in der Privatschule W nur bis zum 31.12.2023 angemeldet. Da seine Eltern jedoch aufgrund der vielen Sorgen vergessen haben, das Schulgeld nur anteilig zu zahlen, wird auch für Mäxchen das gesamte Schulgeld i. H. v. 5.500 € bezahlt.

Eine Erstattung durch die Schule an die Eltern von Mäxchen erfolgt erst im Januar 2024.

Aufgabe

Wie erfolgt die Bilanzierung zum 31.12.2023 bei der Privatschule W?

19.5. Unternehmen B

Das Unternehmen B hat einen nicht benötigten Büroraum für mtl. 600 € vermietet. Die Miete ist lt. Vertrag immer am Ende des Vormonats im Voraus fällig. Die Miete für Januar 2024 wurde daher am 30.12.2023 auf dem betrieblichen Bankkonto des Unternehmens B gutgeschrieben.

Aufgabe

Wie erfolgt die Bilanzierung zum 31.12.2023 beim Unternehmen B?

* * * *

**Fallsammlung
aus dem Bereich
Bilanzsteuerrecht I
Lösungshinweise 2023/2024**



**Ihr Institut
für Steuerrecht.**

Inhaltsverzeichnis

1.	Herstellungskosten	1
1.1.	Gute Töne.....	1
1.2.	Einstufige Divisionskalkulation	3
1.3.	Zweistufige Divisionskalkulation.....	4
1.4.	Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern.....	4
1.5.	Betriebsabrechnungsbogen	5
2.	Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	6
2.1.	Unbebautes Grundstück	6
3.	Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens .	7
3.1.	Betriebsgebäude.....	7
3.2.	Fuhrpark	7
4.	Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern	8
4.1.	Kino	8
4.2.	Sammelposten.....	8
4.3.	Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre	9
5.	Investitionsabzugsbetrag.....	11
5.1.	IAB-Grundfall	11
5.2.	IAB-tatsächliche AK > prognostizierte AK	12
5.3.	IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK	13
5.4.	IAB-Nichtanschaffung	14
6.	Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	14
6.1.	Patente	14
6.2.	Firmenwert.....	14
7.	Warenbewertung.....	15
7.1.	Zeitliche Erfassung der Waren.....	15
7.2.	Ermittlung der Anschaffungskosten	15
7.3.	Gesunkene Wiederbeschaffungskosten.....	16
7.4.	Zeitnahe Inventur.....	16
7.5.	Zeitverschobene Inventur	17
7.6.	Permanente Inventur	17
7.7.	Festwert.....	17
7.8.	Durchschnitts- und Gruppenwert	17
7.9.	LiFo-Methode	18

7.9.1.	LiFo-Methode – Grundfall	18
7.9.2.	LiFo-Methode – Abwandlung	20
7.10.	Ladenhüter (Subtraktionsmethode).....	21
7.11.	Ladenhüter (Formelmethode)	22
8.	Forderungen	22
8.1.	P-GmbH (Grundfall).....	22
8.2.	Forderungen in ausländischer Währung (A. Apfel).....	25
9.	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	25
9.1.	Zinsen.....	25
9.2.	Gebäudeversicherung.....	26
9.3.	Maklerprovision.....	26
10.	Entnahmen	26
10.1.	Warenentnahme	26
10.2.	Entnahme und Sachspende.....	27
10.3.	Nutzungsentnahme.....	27
10.4.	Überführung in ausländische Betriebsstätte.....	28
11.	Einlagen	29
11.1.	Einlage einer Beteiligung	29
11.2.	Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften ..	29
11.3.	Einlage in eine Kapitalgesellschaft.....	30
11.4.	Einlage in eine Personengesellschaft	30
12.	Kapitalanpassung	31
12.1.	Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen.....	31
12.2.	Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft	33
12.3.	Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft	35
13.	Bilanzberichtigung	36
13.1.	Rückwärtsberichtigung.....	36
13.2.	Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern	37
13.3.	Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern.....	37
13.4.	Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung	38
13.5.	Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler	39
13.6.	Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung	39
14.	Bilanzänderung	40
14.1.	Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen.....	40

14.2.	Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft	41
15.	Gewinnmindernde Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden und der Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern	42
15.1.	§ 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Grundstück)	42
15.2.	§ 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Beteiligung).....	43
15.3.	§ 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft	45
15.4.	§ 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft.....	47
15.5.	Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen.....	48
15.6.	Rücklage für Beschädigung bei einer Personengesellschaft	50
15.7.	Rücklage für Beschädigung bei einem Einzelunternehmen	50
15.8.	Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)	51
16.	Rückstellungen	52
16.1.	Garantierückstellung	52
16.2.	Pfandgeldrückstellung	54
16.3.	Urlaubsrückstellung	55
16.4.	Jubiläumsrückstellung	56
16.5.	Rekultivierungsrückstellung	57
16.6.	Pachtanlagenerneuerung.....	62
16.7.	Rückstellung für Rückbauverpflichtung.....	62
16.8.	Prozesskosten/Patentrechtsverletzung	63
16.9.	Gewerbesteuer	64
16.10.	Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten	64
16.11.	Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	65
16.12.	Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz.....	66
16.13.	Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben	66
16.14.	Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.....	66
16.15.	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung.....	67
16.16.	Rückstellung für Abraumbeseitigung.....	67
16.17.	Pensionsrückstellung.....	68
16.18.	Übernahme einer Pensionsverpflichtung	68
16.19.	<u>Schuldübernahme</u> im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	69
16.20.	<u>Schuldbeitritt</u> im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs.....	70
17.	Latente Steuern.....	71
17.1.	Aktive latente Steuern.....	71
17.2.	Passive latente Steuern - IAB	73
18.	Verbindlichkeiten.....	74

18.1.	Verbindlichkeiten in fremder Währung	74
18.2.	Abzinsung Verbindlichkeiten	75
18.3.	Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft	75
18.4.	Schulddarlehen mit Disagio	76
18.5.	Erwerb gegen Rentenschuld.....	77
19.	Passive Rechnungsabgrenzung	78
19.1.	Vermietung einer Maschine	78
19.2.	PRAP vs. Sonstige Verbindlichkeit.....	79
19.3.	Schulgeld 1	79
19.4.	Schulgeld 2.....	79
19.5.	Unternehmen B.....	79

1. Herstellungskosten

1.1. **Gute Töne**

Notenständer = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk. R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Umfang der Herstellungskosten

HB

Ansatzpflicht gem. § 255 Abs. 2 S. 2 HGB für MEK, FEK, SEK Fertigung, MGK, FGK und AfA, soweit durch Fertigung veranlasst.

Ansatzwahlrecht gem. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB für VwK → Einbeziehung wegen Aufgabenstellung. Auch für Ausgaben für soziale Einrichtungen (z.B. Kantine ⇔ Köchin) besteht ein Ansatzwahlrecht (R 6.3 Abs. 3 S. 2 EStR).

Ansatzverbot gem. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB für Vertriebskosten (Provision LKW-Fahrer).

StB

Grds. Übernahme der hrl. HK (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, R 6.3 EStR)

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG müssten VwK nicht einbezogen werden. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG ist das Wahlrecht in Übereinstimmung mit der HB auszuüben.

Berechnung

Produkt A

MEK Produkt A

7,50 €/kg (Materialpreis) x 0,1 kg/St (Verbrauch) = 0,75 €/St

FEK Produkt A

Löhne Hilfsarbeiter = 0,50 €/St

SEF Produkt A

Lizenzgebühren (EK, da direkt zuordenbar) 0,30 €/St

Gesamte EK Produkt A

0,75 €/St + 0,50 €/St + 0,30 €/St = 1,55 €/St

Lagerbestand: 1,55 €/St x 20.000 St = 31.000 €

Werteverzehr AV Produkt A

AfA Aggregat A (10.000 € x ¼) 2.500 €

davon auf Lagerbestand entfallend (20.000 St : 100.000 St) 500 €

Produkt B

MEK Produkt B

7,50 €/kg (Materialpreis) x 0,2 kg/St (Verbrauch) = 1,50 €/St

Notenständer: 10 €/kg x 0,02 kg/St 0,20 €/St

Summe MEK 1,70 €/St

FEK Produkt B

Löhne Facharbeiter Metallbearbeitung und Griffbearbeitung

(1 €/St + 1,50 €/St) 2,50 €/St

SEK Fertigung Produkt B

Lizenzgebühren (EK, da direkt zuordenbar) 0,30 €/St

Gesamte EK Produkt B

1,70 €/St + 2,50 €/St + 0,30 €/St = 4,50 €/St
 Lagerbestand: 4,50 €/St x 10.000 St = 45.000 €

Werteverzehr AV Produkt B

AfA Aggregat B (12.000 € x ¼) 3.000 €
 davon auf Lagerbestand entfallend (10.000 St : 30.000 St) 1.000 €

VwK/VtK

Gehalt Frau Maier = VwK/Aufwendungen soz. Einrichtung
 → Einbeziehungswahlrecht (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) 2.600 €
 2.600 € x 12 Monate = 31.200 €
 31.200 € : 130.000 St = **0,24 €/St**

Druckerpapier Büro = allgem. VwK

→ Einbeziehungswahlrecht gem. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB, R 6.3 Abs. 3 EStR **0,10 €/St**
 Summe allgemeine VwK und Aufwendungen für soziale Einrichtungen **0,34 €/St**

0,34 €/St x 20.000 St = 6.800 € (A)

0,34 €/St x 10.000 St = 3.400 € (B)

	Produkt A	
Materialeinzelkosten/Zwang	0,75 €/Stück x 20.000 Stück =	15.000 €
Fertigungseinzelkosten/Zwang	0,50 €/Stück x 20.000 Stück =	10.000 €
Sondereinzelkosten der Fertigung/Zwang	0,30 €/Stück x 20.000 Stück =	6.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang	0	
Fertigungsgemeinkosten/Zwang	2 €/Stück x 20.000 Stück =	40.000 €
Wertverzehr des Anlagevermögens/Zwang		500 €
Zwischensumme = Herstellungskosten- Untergrenze		71.500 €
Allgemeine Verwaltungskosten/Wahlrecht	0,34 €/Stück x 20.000 Stück =	6.800 €
Summe = Herstellungskosten- Obergrenze		78.300 €

	Produkt B	
Materialeinzelkosten/Zwang	1,70 €/Stück x 10.000 Stück =	17.000 €
Fertigungseinzelkosten/Zwang	2,50 €/Stück x 10.000 Stück =	25.000 €
Sondereinzelkosten der Fertigung/Zwang	0,30 €/Stück x 10.000 Stück =	3.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang	0	
Fertigungsgemeinkosten/Zwang	2 €/Stück x 10.000 Stück =	20.000 €
Wertverzehr des Anlagevermögens/Zwang		1.000 €
Zwischensumme = Herstellungskosten- Untergrenze		66.000 €
Allgemeine Verwaltungskosten/Wahlrecht	0,34 €/Stück x 10.000 Stück =	3.400 €
Summe = Herstellungskosten- Obergrenze		69.400 €

Hrl. und stl. HK-Obergrenze für Produkt A =	78.300 €
Hrl. und stl. HK-Untergrenze für Produkt A =	71.500 €
Hrl. und stl. HK-Obergrenze für Produkt B =	69.400 €
Hrl. und stl. HK-Untergrenze für Produkt B =	66.000 €

Aufgrund Aufgabenstellung sind die VwK/Aufwendungen soz. Einrichtung in der HB und damit auch in der StB (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG) einzubeziehen.

	Produkt A	Produkt B	Summe
HB u. StB-Ansatz 31.12.2023	78.300 €	69.400 €	<u>147.700 €</u>

1.2. Einstufige Divisionskalkulation

Federn = Fertigerzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Ermittlung gem. § 255 Abs. 2 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. R 6.3 EStR u. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH

Hrl. Ansatzgebot für MEK, FEK, SEK Fertigung, AfA AV für Fertigung, MGK und FGK (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Hrl. Ansatzwahlrecht für angemessene allgem. Verwaltungskosten (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB)

Stl. grds. Ansatz mit hrl. zwingend und wahlweise anzusetzenden Kosten (BMF v. 12.03.2010/22.06.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 5/14 RNr. 13). Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG jedoch Ansatzwahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung i. S. d. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB. Das Wahlrecht ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG ist Übereinstimmung mit der HB auszuüben.

Ansatzverbot für die Vertriebskosten i. H. v. 50.000 € (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Berechnung

Divisionskalkulation möglich

Materialkosten/Zwang		800.000 €
Fertigungslohneinsatz/Zwang		600.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang		150.000 €
Fertigungsgemeinkosten/Zwang		250.000 €
Verwaltungskosten/Wahlrecht		150.000 €
Herstellungskosten für 820.000 Stück		1.950.000 €
Herstellungskosten für 1 Stück: 1.950.000 € : 820.000 =	2,38 €	
HK für 20.000 Stück: 20.000 x 2,38 € =	47.600 €	

Maximaler Ansatz

20.000 € x 2,38 € = 47.600 €

Minimaler Ansatz

Bei wahlweisem Nichteinbezug der Verwaltungskosten ergibt sich folgender BilA:

[1.800.000 € (= 1.950.000 € - 150.000 €) : 820.000 St] x 20.000 St = 43.902 €

1.3. Zweistufige Divisionskalkulation

Frage 1

= zweistufige Divisionskalkulation

HK : produzierte Menge = 300.000 € : 15.000 St	20,00 €/St
Vertriebskosten : abgesetzte Menge = 50.000 € : 13.000 St	<u>3,85 €/St</u>
= SK pro Schlauchboot	<u>23,85 €/St</u>

Frage 2

Schlauchboote = Fertigerzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Ermittlung gem. § 255 Abs. 2 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. R 6.3 EStR u. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH

Ansatzverbot für die Vertriebskosten i. H. v. 50.000 € (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Berechnung

Lagerbestand am Bewertungsstichtag	2.000 St
HK	20 €/St
2.000 St x 20 €/St = BilA HB/StB 31.12.2023	<u>40.000 €</u>

1.4. Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern

Frage 1

Größe	ÄZ	x	Menge	=	Rechnungseinheiten RE	Kosten pro RE*	HK pro Stück**	HK gesamt
I	1	x	20.000	=	20.000	1,9*	1,90 €**1	38.000 €
II	1,8	x	30.000	=	54.000	1,9*	3,42 €**2	102.600 €
III	2,1	x	40.000	=	84.000	1,9*	3,99 €**3	159.600 €
Rechnungseinheiten Gesamt					158.000	Gesamt HK		300.200 €

* Gesamtkosten: Gesamt-RE = Kosten pro RE (300.200 € : 158.000 RE) = 1,9

**Kosten pro RE x ÄZ = HK pro Stück
 1,9 x 1,0 = 1,90 €**1
 1,9 x 1,8 = 3,42 €**2
 1,9 x 2,1 = 3,99 €**3

Frage 2

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK (§ 255 Abs. 2 HGB) oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Stückzahl x Kosten pro Stück

Gr. I	2.500	x	1,90 € =	4.750 €
Gr. II	3.500	x	3,42 € =	11.970 €
Gr. III	4.000	x	3,99 € =	<u>15.960 €</u>
Lagerstand wird bewertet mit				<u>32.680 €</u>

Der steuerliche BilA entspricht dem hrl. BilA.

1.5. Betriebsabrechnungsbogen

Schlitten, Erzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. mit HK § 253 Abs. 1, 4 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

MEK = Zwang, § 255 Abs. 2 S.2 HGB

FEK = Zwang, § 255 Abs. 2 S: 2 HGB

MGK = Zwang, § 255 Abs. 2 S: 2 HGB

FGK = Zwang, § 255 Abs. 2 S. 2 HGB

Verwk = Wahlrecht, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG (StB: Ausübung Wahlrecht in Übereinstimmung mit HB § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG)

Vertriebskosten = Verbot, § 255 Abs. 2 S. 4 HGB

Kalkulatorische Kosten = Verbot, H 6.3 „Kalk. Kosten“ 1. Sps EStH

Übrige Kosten sind nicht zwischen den Frachtkosten und Verpackungskosten zu schlüsseln, da keine unmittelbare Zuordnung möglich.

➔ Ermittlung Gemeinkosten und Verwaltungskosten durch Zuschlagskalkulation

Berechnung

Kostenstellen/ Kostenarten	Zahlen der Buchführung	Material- bereich	Fertigungs- bereich	Verwaltungs- bereich	Vertriebs- bereich
	€	€	€	€	€
Einzelkosten					
Materialeinzelkosten		180.000			
Fertigungslöhne			110.000		
Summe der Einzelkosten	290.000	180.000	110.000		

Gemeinkosten					
Hilfsstoffe	10.000	1.000	7.000	1.000	1.000
Gemeinkosten/Löhne	80.000	8.000	72.000		
Gehälter	30.000		3.000	21.000	6.000
Raumkosten	6.000	600	4.200	600	600
Verwaltungskosten	20.000			20.000	
Bürokosten	2.000			1.200	800
Übrige Kosten	5.000				5.000
Summe der Gemeinkosten	153.000	9.600	86.200	43.800	13.400
GK-Zuschlagssätze		5,33 %	78,36 %	11,35 %	3,47 %

Berechnung der Zuschläge und Zuschlagssätze

Materialeinzelkosten	180.000 €
zzgl. Materialgemeinkosten (5,33 % x 180.000 €)	9.594 €
zzgl. Fertigungslöhne	110.000 €
zzgl. Fertigungsgemeinkosten (78,36 % x 110.000 €)	86.196 €
Herstellungskosten I (sog. Mindestansatz)	385.790 €
zzgl. Verwaltungskosten (11,35 % [= 43.800 : 385.790] der HK I)	43.787 €
Herstellungskosten II (sog. Höchstansatz)	429.577 €
zzgl. Vertriebskosten (3,47 % [= 13.400 : 385.790] der HK I)	13.387 €
= Selbstkosten	<u>442.964 €</u>

Bilanzansätze

Handelsbilanz

Materialeinzelkosten	20.000 €
zzgl. Materialgemeinkosten (5,33 % x 20.000 € =)	1.066 €
zzgl. Fertigungslöhne	35.000 €
zzgl. Fertigungsgemeinkosten (78,36 % x 35.000 € =)	27.426 €
Herstellungskosten I (sog. Mindestansatz)	83.492 €
zzgl. Verwaltungskosten (11,35 % der HK I)	9.476 €
Bilanzansatz zum 31.12.2023 HK II (sog. Höchstansatz)	<u>92.968 €</u>

Steuerbilanz

StB-Ansatz = HB-Ansatz. Da die Verwaltungskosten in die HB einbezogen wurden, ist in der StB entsprechend zu verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG), → umgekehrte Maßgeblichkeit.

2. Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

2.1. Unbebautes Grundstück

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb. unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR

Bew. mit AK § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW bzw. wahlweise nTW

Kein Ansatz nbeizW (HR) / nTW (StR) mangels dauernder Wertminderung.

AK § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	63.000 €
Nebenkosten/netto § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, H 6.2 „Nebenkosten“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG	<u>+7.000 €</u>
HB- und StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>70.000 €</u>

Zahlung durch Abtretung Bausparvertrag = Geldeinlage, § 4 Abs. 1 S. 8 EStG, zu bew. nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit TW = NW des Geldes (20.000 €).

Berichtigungsbuchung

GuB	20.000 €	an	Privateinlage	20.000 €
-----	----------	----	---------------	----------

GA nach BilPo-Methode

GuB	+ 20.000 €	Gewinn	+ 20.000 €
Einlagen	+ 20.000 €	Gewinn	- 20.000 €
		Summe	<u>0 €</u>

GA nach GuV-Methode

Kein GuV-Konto berührt

3. Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

3.1. Betriebsgebäude

Personenaufzug = unselbständiger Gebäudebestandteil, R 4.2 Abs. 5 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 5 „Unselbständige Gebäudeteile“ Sps. 5 EStH; Personenaufzug ≠ Betriebsvorrichtung R 7.1 Abs. 3 EStR, Ländererlass (GLE) v. 05.06.2013, Beck'sche StErlasse 200 § 68/1.

Keine AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG.

Erneuerung Personenaufzug = BA (§ 4 Abs. 4 EStG, H 21.1 „Abgrenzung...“ EStH)

Berichtigungsbuchung: Keine

GA nach BilPo-Methode: Keine BilPo bzw. Entnahmen oder Einlagen betroffen

GA nach GuV-Methode: Kein GuV-Konto berührt

3.2. Fuhrpark

Lkw = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. abnutzb., bewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - Afa oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Ermittlung BilA

AK § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, netto § 9b Abs. 1 EStG,	58.500 €
abzgl. lin. Afa § 7 Abs. 1 S. 1, 2, 4 EStG, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB (ab 3/2023)	
58.500 € x 1/6 x 10/12 (p.r.t.)	-8.125 €
= Bil-Ansatz	<u>50.375 €</u>

Kein Ansatz nbzW (HR) /nTW (StR) i. H. v. 30.000 €, da keine dauernde Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 5 ff., für abnutzbares AV Rn. 8 ff.).

TW (30.000 €) > halber Restbuchwert, unter Berücksichtigung der linearen Afa ($\frac{1}{2} \times 58.500 \text{ €} \times \frac{62}{72} = 25.188 \text{ €}$).

Keine AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG.

HB- u. StB-Ansatz „Fuhrpark“ 31.12.2023	<u>50.375 €</u>
---	-----------------

Berichtigungsbuchung

Fuhrpark (50.375 € - 30.000 €)	20.375 €	an	TW-Abschreibung	10.950 €
			Afa	9.425 €

GA nach BilPo-Methode

Lkw	+ 20.375 €		Gewinn	<u>+20.375 €</u>
Se.				<u>+20.375 €</u>

GA nach GuV-Methode

weniger TW-Abschreibung			Gewinn	+10.950 €
weniger Afa (17.550 € - 8.125 €)			Gewinn	<u>+9.425 €</u>
Se.				<u>+20.375 €</u>

4. Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern

4.1. Kino

Kinosessel = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl. abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Keine Anwendung von § 6 Abs. 2 EStG, da Kinosessel keine selbst. nutzungsfähigen WG, R 6.13 Abs. 1 EStR, H 6.13 „ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen WG“ Sps. 2 EStH. Daher Aktivierung und Abschreibung linear gem. § 7 Abs. 1 EStG.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	1.600 €
abzgl. lin. AfA (§ 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB)	
1.600 € x 1/10	<u>-160 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Kinosessel“ 31.12.2023	<u>1.440 €</u>

4.2. Sammelposten

Locher, Bleistifte, Textmarker, Ordner, Druckerpapier und Lineale

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da selbst. nutzungsfähige WG mit AK < 250 €/800 €. Sofort abzugsfähige BA i. H. v. 12.000 € (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht). Keine bes. Aufzeichnungspflichten § 6 Abs. 2 S. 4 u. 5 EStG.

Rollcontainer

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG grds. mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

= selbst. nutzungsfähiges WG; daher Ausübung wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a EStG (AK/netto > 800 € und < 1.000 € [gesucht ist der niedrigste Gewinn]). Auflösung des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a S. 2 EStG im Jahr der Bildung und den folgenden vier Wj. zu je 1/5.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	12.500 €
abzgl. Aufl. SaPo 12.500 € x 1/5	<u>-2.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Sammelposten“ 31.12.2023	<u>10.000 €</u>

Hinweis

Die stl. GWG-Regelung/Bewertungsfreiheit zur Vollabschreibung gem. § 6 Abs. 2 EStG und die stl. Sapo-Regelung gem. § 6 Abs. 2a EStG kann (nach herrschender IDW-Rechtsauffassung) auch hrl. übernommen werden (sog. „Wesentlichkeitsgrundsatz“ ist dadurch hrl. nicht verletzt).

4.3. Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre

Büromöbel und Computer (Anschaffung Wj. 2021) = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG grds. mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Bildung Sammelposten im Wj. 2021 für Büromöbel gem. § 6 Abs. 2a EStG (Voraussetzungen lt. Sachverhalt erfüllt [AK/netto > 250 € und < 1.000 € pro WG]); GWG-Regelung/Sofortaufwand i. S. § 6 Abs. 2 EStG nicht möglich, da AK/netto > 800 € pro WG.

Für jedes Wj. ist ein eigenständiger Sammelposten zu bilden (R 6.13 Abs. 5 S. 1 EStR); hier Wj. 2021. Auflösung Sammelposten „Büromöbel“ 2021 in 2021 bis 2025 mit jeweils 5.000 €

(≅ 25.000 € x 20 % p.a.).

Zerstörung/Entnahme Bürostühle im Wj. 2023 ohne Auswirkung auf Sammelposten § 6 Abs. 2a S. 3 EStG.

Bewertung Entnahme § 4 Abs. 1 S. 2 EStG mit dem Teilwert im Zp. der Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG). Umsatzsteuerbare u. -pflichtige Wertabgabe § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, BmGr. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG = 200 € (= EK-Preis) x 19 % = 38 € USt; insoweit nicht abzgl., § 12 Nr. 3 EStG.

Für die Computer wird im Wj. der Anschaffung (2021) eine Vollabschreibung (10.000 €) gem. BMF-Schreiben v. 22.02.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 7/4, Tz. I. vorgenommen

Pkw-Anhänger (Anschaffung Jan. 2022) = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

AK/netto, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG	900 €
AfA-BmGr., R 7.3 Abs. 1 S. 1 EStR,	
AfA-Methode linear gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (AfA Wj. 2022 [900 € x 50 % =])	<u>-450 €</u>
StBil-Ansatz 31.12.2022	<u>450 €</u>
abzgl. AfA Wj. 2023	<u>-450 €</u>
StBil-Ansatz 31.12.2023	<u>0 €</u>

Berechnung Sammelposten aus 2021	
Zugang 2021	25.000 €
abzgl. Auflösung 2021	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2021	<u>20.000 €</u>
abzgl. Auflösung 2022	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2022	<u>15.000 €</u>
abzgl. Auflösung 2023	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2023	<u>10.000 €</u>

Nachrichtliche Buchungssätze

- Wj. 2021:	Büromöbel	25.000 €	an	F-Konto	29.750 €
	VoSt	4.750 €			
	Sapo/Büromöbel	25.000 €	an	Büromöbel	25.000 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
	Computer	10.000 €	an	F-Konto	11.900 €
	VoSt	1.900 €			
	Vollabschreibung	10.000 €	an	Computer	10.000 €
- Wj. 2022:	Pkw-Anhänger	900 €	an	F-Konto	1.071 €
	VoSt	171 €			
	AfA	450 €	an	Pkw-Anhänger	450 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
- Wj. 2023:	AfA	450 €	an	Pkw-Anhänger	450 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
	Privatentnahme	238 €	an	Erlöse-EV/Entn.	200 €
				USt-Verb.	38 €

5. Investitionsabzugsbetrag

5.1. IAB-Grundfall

Schreibtisch = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

	StB-Ansatz Schreibtisch	stl. Gewinn- auswirkung
<u>Wj. 2021</u> IAB 2021 (§ 7g Abs. 1 EStG) = 850 € (= 50 % x 1.700 €) Größenmerkmal 31.12.2021 Gewinn Wj. 2021 ≤ 200.000 € (hier 150.000 €) ist erfüllt.		-850 €
<u>Wj. 2022</u> Ohne Änderung		
<u>Wj. 2023</u> Anschaffung Schreibtisch (3/2023) für AK = 1.700 €. a) Zugang Schreibtisch mit AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB), netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	1.700 €	
b) Wahlrecht zur gewinnmind. Herabsetzung AK durch IAB i. H. v. 50 % x 1.700 € = 850 €, <u>max. tatsächl. in 2021 abgezogener IAB = 850 €</u> (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 1 EStG verbl. AK/Bmgr. für AfA 2023 (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 2 EStG). Gleichzeitig Ausübung Wahlrecht zur abm. Hinzurechnung i. H. v. 50 % der AK (1.700 €) = 850 €, höchstens IAB 2021 = 850 € (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG). Günstigerprüfung: Sammelposten vs. So-Abschrbg. § 7g Abs. 5 und Abs. 6 Nr. 1 EStG: Einstellen in Sapo gem. § 6 Abs. 2a EStG, R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR (verbl. AK >800 € und < 1.000 €) Wj. 2023 WR, Aufwand somit 1/5 x 850 € = 170 €, jedoch Bew. mit AK - AfA gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei ND von 3 Jahren und So-Abschrbg. nach § 7g Abs. 5 u. 6 Nr. 1 EStG (Gewinn Wj. 2022 ≤ 200.000 € [hier 180.000 €]) günstiger (Gewinn Wj. 2023 > 200.000 € [hier 270.000 €] ist völlig unmaßgeblich). Sonderabschreibung 850 € x 20 % = AfA 2023 linear: 850 € x 1/3 x 10/12 (ab 3/2023) = (p.r.t., § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	<u>-850 €</u> = 850 €	-850 €
	-170 €	-170 €
	<u>-236 €</u>	<u>-236 €</u>
StB-Ansatz „BGA“ 31.12.2023	<u>444 €</u>	
Se. Gewinnauswirkung 2023		<u>-406 €</u>

Buchungen 2023 (StB)

Maschine	80.000 €	an	Bank	95.200 €
VoSt	15.200 €			
Aufw. § 7g Abs. 2 EStG	30.000 €	an	Maschine	43.125 €
Sonder-Abschr. § 7g Abs. 5 EStG	10.000 €			
AfA	3.125 €			

Hinweis

Zurechnung IAB erfolgt außerhalb der StBilanz zuzm 31.12.2023

5.3. IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb.WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - AfA oder oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR)

	StB-Ansatz Maschine	stl. Gewinn- auswirkung
<u>Wj. 2021</u> IAB 2021 (§ 7g Abs. 1 EStG) = 30.000 € (Größenmerkmal 31.12.2021 Gewinn Wj. 2021 ≤ 200.000 € (hier 150.000 €) ist erfüllt)		-30.000 €
<u>Wj. 2022</u> Ohne Änderung		
<u>Wj. 2023</u> Anschaffung Maschine 9/2023 für AK = 50.000 € a) Zugang Maschine mit AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, netto (§ 9b Abs. 1 EStG) 50.000 € b) Wahlrecht zur gewinnmind. Herabsetzung AK durch IAB i. H. v. 50 % x 50.000 € = 25.000 €, max. tatsächl. in 2021 ab- gezogener IAB = 30.000 € (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 1 EStG), -25.000 € verbl. AK/Bmgr. für AfA 2023 (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 2 EStG). 25.000 € Gleichzeitig Ausübung Wahlrecht zur abm. Hinzurechnung i. H. v. 50 % der AK (50.000 €) = 25.000 €, höchstens IAB 2021 = 30.000 € (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG). +25.000 € Bew. Maschine AK - AfA - So-Abschrbg. (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) Hier keine So-Abschrbg. nach § 7g Abs. 5 EStG, da Gewinn Wj. 2022 > 200.000 € (hier 250.000 €, § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG). AfA 2023 linear (§ 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG) 25.000 € x 1/8 = 3.125 € x 4/12 (ab 9/2023 p.r.t.) = (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG). -1.042 € StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023 23.958 € Se. Gewinnauswirkung 2023 -1.042 €		

Buchungen 2023 (StB)

Maschine	50.000 €	an	Bank	59.500 €
VoSt	9.500 €			
Aufw. § 7g Abs. 2 EStG	25.000 €	an	Maschine	26.042 €
AfA	1.042 €			

Zurechnung IAB erfolgt außerhalb der Bilanz zum 31.12.2023. Der noch nicht aufgelöste IAB i. H. v. 5.000 € (\cong hist. 30.000 € - aufgelöst 25.000 €) steht für Investitionen bis zum Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums (31.12.2024) zur Verfügung (§ 7g Abs. 3 S. 1 EStG). Die coronabedingten Verlängerungen gem. § 52 Abs. 16 S. 3 bis 5 EStG finden keine Anwendung, da hier der IAB im Wj. 2021 in Anspruch genommen wurde.

5.4. IAB-Nichtanschaffung

Mangels Investition bis Ende Investitionszeitraum (31.12.2024) Rückgängigmachung IAB gem. § 7g Abs. 3 S. 1 EStG im historischen VZ 2021 (materiell-rechtliche Korrektur-norm gem. § 7g Abs. 3 S. 2, 3 EStG; siehe auch BMF-Schreiben v. 15.06.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 7g/5, Rn. 54). Insoweit erfolgt eine Vollverzinsung gem. § 233a AO i. V. m. § 7g Abs. 3 S. 4 EStG.

6. Immaterielle Wirtschaftsgüter

6.1. Patente

Patente = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, immat. WG R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.5 „Immaterielle WG sind u.a.“ Sps. 8 EStH des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4, 5 EStR

Hrl. Ansatzwahlrecht gem. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB. Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB mit HK § 255 Abs. 2 u. 2a HGB) abzgl. AfA oder niedrigeren beizulegender Wert.

Berechnung

HK/netto § 255 Abs. 2 u. 2a HGB, §9b Abs. 1 EStG 120.000 €
abzgl. AfA (120.000 € x 1/10 (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2, 3 HGB [hier ND 10 Jahre]) = -12.000 €
= HB-Ansatz „Patente“ 31.12.2023 108.000 €

StR strenges Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG, da selbst geschaffenes, immaterielles WG des AV (R 5.5 Abs. 2 S. 1 EStR, H 5.5 „Kein entgeltl. Erwerb“ EStH). Kosten i. H. v. 120.000 € = Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) im jeweiligen Wj. der Kostenentstehung.

6.2. Firmenwert

Mit Erwerb Konkurrenzunternehmen im Asset Deal wird FiWe entgeltlich (als notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, immat., abnutzbares WG des AV, R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4, 5 EStR) angeschafft (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB) und ist die Differenz aus dem Saldo der Vermögensgegenstände und Schulden zu Verkehrswerten zu dem Kaufpreis

Hrl. und stl. Ansatzgebot (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB-Umk., § 5 Abs. 2 EStG).

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit AK - AfA oder niedrigeren Teilwert/beizulegenden Wert.

Hrl. Abschreibung über bgND (lt. Sachverhalt 20 Jahre); Grds. Erläuterung im Anhang gem. § 285 Nr. 13 HGB, kein § 253 Abs. 3 S. 3, 4 HGB, da zutreffend und anerkannt geschätzt.

Stl. zwingend Abschreibung über 15 Jahre gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG.

Hinweis

Beim Veräußerer liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG vor, da das Unternehmen im Ganzen entgeltlich veräußert wurde.

Damit ergibt sich beim Erwerber (Einzelunternehmer B) kein Vorsteuerabzug.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)		
Kaufpreis		3.500.000 €
Vermögensgegenstände zu VW	7.000.000 €	
abzgl. Schuldposten zu VW	<u>-5.000.000 €</u>	
verbleibt	2.000.000 € →	<u>-2.000.000 €</u>
= Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB		<u>1.500.000 €</u>
		<u>Handelsbilanz Steuerbilanz</u>
Anschaffungskosten	1.500.000 €	1.500.000 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 1 S. 3, 4 EStG)		
· hrl. 1.500.000 € x 1/20 x 6/12 (p.r.t.) =		-37.500 €
· stl. 1.500.000 € x 1/15 x 6/12 (p.r.t.) =		<u>-50.000 €</u>
= Bil-Ansatz „Firmenwert“ 31.12.2023		<u>1.462.500 €</u> <u>1.450.000 €</u>

7. Warenbewertung

Zu Fall 1 bis 7

Waren/Vorräte/RHB-Stoffe sind notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1, 2 EStG mit AK oder zwingend nbzW (HR/strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nTW (StR).

7.1. Zeitliche Erfassung der Waren

Zwingende Erfassung der Ware (Verfügbarmacht bereits am 28.12.2023 übergegangen;

Ladeschein als Nachweis liegt vor, H 5.3 „Zeitliche Erfassung ...“ EStH).

Berechnung „AK“ (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)

Kaufpreis inkl. USt		47.600 €
abzgl. USt [noch nicht abzgl. VoSt mangels Rechnung §§ 14, 15 UStG]		
47.600 € x 19/119		<u>-7.600 €</u>
AK/netto § 9b Abs. 1 EStG		40.000 €
HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023		<u>40.000 €</u>

7.2. Ermittlung der Anschaffungskosten

Berechnung „AK“ (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)

Kaufpreis inkl. USt		190.400 €
abzgl. USt (190.400 € x 19/119)		<u>-30.400 €</u>
AK/netto § 9b Abs. 1 EStG		160.000 €
davon noch <u>nicht</u> bezahlt 160.000 € x 20 % =		32.000 €
davon bereits bezahlt 160.000 € x 80 % =		128.000 €
abzgl. Skonto/bei Inanspruchnahme (H 6.2 „Skonto“ EStH, § 255 Abs. 1 S. 3 HGB)		
128.000 € x 3 % =		<u>-3.840 €</u>
HB/StB-Ansatz „Waren“ [≈ AK] 31.12.2023		<u>156.160 €</u>

7.3. Gesunkene Wiederbeschaffungskosten

Ansatz in HB mit nbzW (zwingend) und StB mit nTW (Wahlrecht wegen Aufgabenstellung auszuüben), da Wiederbeschaffungskosten nachhaltig gesunken.

Berechnung

2.000 Stück x 65 € = AK § 255 Abs. 1 HGB	130.000 €
2.000 Stück x 50 € = nbzW bzw. nTW	100.000 €
HB u. StB-Ansatz „Waren“ [nbzW/nTW] 31.12.2023	<u>100.000 €</u>

Achtung

Gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist hrl. eine Rückstellung für drohende Verluste geboten. Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 HGB mit nach vernünftiger kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag. Stl. Ist keine Drohverlust-RSt zulässig (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

Berechnung

Abnahmeverpflichtung lt. Vertrag	18.000 Stück
abzgl. bereits geliefert	<u>-14.000 Stück</u>
schwebendes Geschäft am BilStT 31.12.2023	4.000 Stück
4.000 Stk. x 15 € Drohverlust (≈ 65 € AK - 50 € TW) =	60.000 €
HB-Ansatz „Rückstellung“ 31.12.2023	<u>60.000 €</u>

Hinweis

Keine Prüfung auf aktive latente Steuern erforderlich, da auch hdlr. der niedr. Gewinn gesucht.

7.4. Zeitnahe Inventur

Grds. Aufstellung Inventar zum Schluss eines Geschäftsjahres (§ 240 Abs. 2 HGB).

Zeitnahe Bestandsaufnahme ist ausreichend; Inventur erfolgt zeitnah, wenn sie innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem BilStT durchgeführt wird (R 5.3 Abs. 1 S. 1 - 3 EStR). Bestandsveränderungen zwischen BilStT und Tag der Bestandsaufnahme müssen durch Belege oder Aufzeichnungen ordnungsgem. berücksichtigt werden.

Art-, wert- und mengenmäßige Fort- bzw. Rückentwicklung erforderlich.

Bestand zum 27.12.2023 zu Anschaffungskosten/netto 50.000 €

Niedriger bzW ist hrl. zwingend, stl. TW bei voraussichtlich dauernder Wertminderung wahlweise anzusetzen. Ansatz nbzW/nTW wegen Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn gesucht), § 253 Abs. 4 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Die Wertminderung ist von Dauer, da die Wertminderung bis zur Bilanzerstellung anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16).

Berechnung

Bestand zum 27.12.2023 zu WBK	45.000 €
zzgl. Wareneinkäufe zu AK	+10.000 €
abzgl. Warenverkäufe zu AK (5.000 € x 25 % [100 % - 75 % RGS])	<u>-1.250 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023	<u>53.750 €</u>

Anmerkung

Ein Rohgewinnsatz von 75 % entspricht einem Rohgewinnaufschlagssatz von 300 % (= Rohgewinn x 100 / Wareneinsatz).

7.5. Zeitverschobene Inventur

Bestandsaufnahme innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag = zulässige zeitverschobene Inventur, § 241 Abs. 3 Nr. 1 HGB → wertmäßige Rückrechnung auf Bestand zum 31.12.2023 erforderlich, § 241 Abs. 3 Nr. 2 HGB, R 5.3 Abs. 2 S. 1 EStR

Bewertung Bestand zum Inventurstichtag nach allgemeinen Grundsätzen R 5.3 Abs. 2 S. 3 EStR

Berechnung gem. R 5.3 Abs. 2 S. 4 EStR (sog. Rückrechnung zum BilStT 31.12.2023)

Wert zum Inventurstichtag (31.01.2024)/netto				100.000 €
abzgl. Wareneinkäufe/netto				-25.000 €
zzgl. Warenverkauf/netto	30.000 €			
abzgl. Rücksendungen/netto	<u>-5.000 €</u>			
verbleibt	25.000 €	x 100/200 =		+12.500 €
zzgl. Entnahme/netto: 2.000 € x 100/200		=		<u>+1.000 €</u>
HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023				<u>88.500 €</u>

Anmerkung

Rohgewinnaufschlagssatz von 100 % entspricht Rohgewinnsatz von 50 %.

7.6. Permanente Inventur

Keine Inventur zum BilStT erforderlich, da laufende Führung des Bestandsverzeichnisses (vorhandene Bestände können jederzeit nach Art und Menge aus der Buchführung entnommen werden, § 241 Abs. 2 HGB, H 5.3 „Permanente Inventur“ EStH).

Jährliche Bestandsaufnahme – zu irgendeinem Zeitpunkt – bleibt erforderlich.

Die Feststellung der Betriebsprüferin ist unzutreffend; Gründe für eine „Zuschätzung“ liegen hier nicht vor.

7.7. Festwert

Voraussetzungen für die Bildung Festwert erfüllt, § 252 Abs. 2, § 256 S. 2 HGB i. V. m. § 240 Abs. 3 HGB, H 6.8 „Festwert“ EStH, da hier „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoff“!

Anpassung FeWe R 5.4 Abs. 3 S. 1 EStR:

31.12.2020	200.000 €
31.12.2023	<u>221.000 €</u>
Differenz	21.000 €

→ 10 % v. 200.000 € = 20.000 €

→ Ansatz zwingend neuer FeWe R 5.4 Abs. 3 S. 2 EStR

→ Aufstockung:	bisher	200.000 €	
hier max. Zukauf Wj. 2023		<u>+20.000 €</u>	R 5.4 Abs. 3 S. 3 EStR
= HB- u. StB-Ansatz 31.12.2023		<u>220.000 €</u>	

Hinweis

Verbleibende 1.000 € (221.000 € - 220.000 €) sind in den folgenden Wjen. aufzustocken, R 5.4 Abs. 3 S. 3 EStR.

7.8. Durchschnitts- und Gruppenwert

AK können aufgrund der Lagerung und von Schwankungen der EPr. nicht eindeutig zugeordnet werden, R 6.8 Abs. 3 S. 2 EStR → Durchschnittsbewertung (Bewertung nach gewogenem Mittel), § 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, R 6.8 Abs. 3 S. 3 EStR.

Berechnung

	Menge	AK/St	Menge x Ak/St
AB (01.01.2023)	500 Rollen	x 23,00 € =	11.500 €
Zugang 1	800 Rollen	x 19,00 € =	+15.200 €
Zugang 2	2.000 Rollen	x 21,00 € =	+42.000 €
Zugang 3	100 Rollen	x 19,50 € =	+1.950 €
Summe	3.400 Rollen		= 70.650 €

Durchschnittswert = $70.650 \text{ €} : 3.400 \text{ Rollen} = 20,78 \text{ €/Rolle}$
 BzW / TW = $19,50 \text{ €/Rolle}$

Hrl. zwingender Ansatz nbzW (HR, strenges Niederswertprinzip), stl. Wahlrecht Ansatz nTW bei dauernder Wertminderung (StR). Wegen Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn gesucht) → Ansatz nbzW und nTW § 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Wertminderung von Dauer, da Wertminderung bis Bilanzerstellung anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16).

Schlussbestand = $800 \text{ Rollen} \times 19,50 \text{ €} = \underline{15.600 \text{ €}}$
 = HB u. StB-Ansatz „RHB-Stoffe“ 31.12.2023

7.9. LiFo-Methode

7.9.1. LiFo-Methode – Grundfall

Möglichkeiten der Warenbewertung

a) Durchschnittsbewertung nach „gewogenem Mittel“ = § 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, R 6.8 Abs. 3 S. 2 und 3 EStR..

(AB + Zugänge des Wj. = Ø-Bewertung)

→ Ø-AK lt. SV = $52.510 \text{ €} : 400 \text{ kg} \cong 131 \text{ €/kg}$

→ TW = Zugang am 31.12.2023 lt. SV 128 €/kg

→ Ansatz 31.12.2023 handelsrechtlich zwingend nbzW und steuerrechtlich wahlweise nTW, da Wertminderung voraussichtlich von Dauer (hält bis zum Tag der BilErstellung an) und niedrigster Gewinn gesucht → Ansatz nTW/nbzW, § 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16.

Altern. A: $100 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = \underline{12.800 \text{ €}}$

B: $80 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = \underline{10.240 \text{ €}}$

C: $120 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = \underline{15.360 \text{ €}}$

b) „Lifo-Bewertung“ gem. § 256 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.9 EStR

- Nur „Perioden-Lifo“ möglich (R 6.9 Abs. 4 S. 3 EStR), da lt. SV keine Abgänge ersichtlich (R 6.9 Abs. 4 S. 1, 2 EStR) → keine permanente Lifo-Bewertung möglich!

Altern. A: SB = AB
 $100 \text{ kg} \quad 100 \text{ kg}$

→ Ansatz somit AK (aus AB) i. H. v. $120 \text{ €} \times 100 \text{ kg} = \underline{12.000 \text{ €}}$

höherer bzW bzw. TW ($128 \text{ €} \times 100 \text{ kg} = 12.800 \text{ €}$) darf nicht angesetzt werden, Obergrenze sind die nach Verbrauchsfolgevverfahren ermittelten AK (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).

Altern. B: SB < AB
80 kg 100 kg

→ Ansatz somit AK (aus AB) i. H. v. $120 \text{ €} \times 80 \text{ kg} =$ **9.600 €**
bzW bzw. TW ($128 \text{ €} \times 80 \text{ kg} = 10.240 \text{ €}$) höher, daher kein Ansatz (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).

Altern. C: SB > AB = Mehrbestand
120 kg 100 kg

→ der Mehrbestand von 20 kg stammt – aufgrund des unterstellten Verbrauchsfolgefahrens – aus dem ersten Zukauf (15.02.2023) von 50 kg!

Es bestehen folgende Möglichkeiten zur Ermittlung des Wertansatzes:

1.1. Variante 1 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 1 EStR (= AK der ersten Zukäufe)

Mehrbestand = AK aus erstem Zukauf **20 kg x 129 € = 2.580 € [AK]**

1.2. Variante 2 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 2 EStR (Ø AK aller Zugänge)

Mehrbestand = *Ø-AK aller Zukäufe **20 kg x 135 € = 2.700 € [AK]**
(*Ø-AK aller Zukäufe $40.510 \text{ €} : 300 \text{ kg} = 135 \text{ €}$)

Folge

Für die Bewertung des Mehrbestandes ist hier die „Variante 1“ günstiger.

2. Ausweis als Gesamtbestand (= Perioden-Lifo ohne Layer) (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

= AB **100 kg x 120 € = 12.000 € [AK]**

+ Mehrbestand = AK aus erstem Zukauf **20 kg x 129 € = 2.580 € [AK]**

= **Gesamtbestand zu AK** **120 kg = 14.580 € [AK]**

bzW/TW-Vergleich (zum Gesamtbestand) $120 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = 15.360 \text{ €}$

[TW/bzW]

→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR).

HB u. StB-Ansatz 31.12.2023 **14.580 €**

3. Ausweis mit Layern (= Perioden-Lifo mit Layer) (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

3.1. Variante 1 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 1 EStR

• **Layer I = AB 100 kg x 120 € [AK] = 12.000 € → Ansatz: 12.000 €**

bzW/TW = 128 €

→ kein Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

• **Layer II = Mehrbestand 20 kg = AK aus erstem Zukauf = 129 €/kg**

Ansatz bzW/TW, da niedr., zwing./wahlw. Ans. des nbzW/nTW (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

20 kg x 128 € [TW/bzW] = 2.560 € → = Ansatz 2.560 €

HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 14.560 €

3.2. Variante 2 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 2 EStR (nur ergänzend)

- **Layer I = AB 100 kg x 120 €/AK = 12.000 € → Ansatz: 12.000 €**
bzW/TW = 128 €
→ kein Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)
- **Layer II = Mehrbestand 20 kg = Ø-AK aller Zukäufe = 135 €/kg**
→ Ansatz bzW/TW, da niedr. zwing./wahlw. Ansatz d. nbzW/nTW (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).
20 kg x 128 € [TW] = 2.560 € → Ansatz: 2.560 €
HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 14.560 €

Hinweis

Varianten 1+2 deshalb gleich, weil nbzW bzw. nTW < als AK des ersten Lagerzugangs und < als Ø-AK aller Zukäufe im Wj.!

7.9.2. LiFo-Methode – Abwandlung

Frage a: SB < AB
90 kg 120 kg = Minderbestand 30 kg; BzW/TW 132 €/kg

1. Gesamtbestandsmethode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

- 1.1. AB 120 kg (aus Vorjahr 31.12.2023/01.01.2024) = 14.580 € [AK]
SB (90 kg → 14.580 €) : 120 kg x 90 kg = 10.935 € [AK] → Ansatz: 10.935 €
90 kg x 132 € = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR).

2. Layer-Methode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

- 2.1. Minderbestand = 30 kg
Kürzung muss beim letzten Layer (hier Layer II) beginnen (R 6.9 Abs. 4 S. 6 EStR).
• Layer II (= 20 kg) entfällt ganz!
• **Layer I (= 100 kg) umfasst nur noch 90 kg!**
→ (12.000 € : 100 kg) x 90 kg = 10.800 € [AK] → Ansatz: 10.800 €
132 € x 90 kg = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)
- 2.2. Mangels eines Mehrbestandes → Bewertung wie 2.1.
→ (12.000 € : 100 kg) x 90 kg = 10.800 € [AK] → Ansatz: 10.800 €
132 € x 90 kg = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)

Frage b: SB < AB
110 kg 120 kg = Minderbestand 10 kg; bzW/TW 122 €/kg

1. Gesamtbestandsmethode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

- 1.1. AB 120 kg (aus Vorjahr 31.12.2023/01.01.2024) = 14.580 € [AK]
SB 110 kg → (14.580 € : 120 kg) x 110 kg = 13.365 € [AK] → Ansatz: 13.365 €
110 kg x 122 € = 13.420 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR)

2. Layer-Methode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

2.1. Minderbestand = 10 kg

Kürzung muss beim letzten Layer (hier Layer II) beginnen (R 6.9 Abs. 4 S. 6 EStR)

- Layer II (= 20 kg) umfasst nur noch 10 kg!

→ (2.560 € : 20 kg) x 10 kg = 1.280 € [Vorj. BilA] (Vj. TW!)

Ansatz des niedrigeren bzW/TW, da handelsrechtl. Pflicht und stl. Wahlrecht und niedrigster Gewinn gesucht (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

122 € x 10 kg = 1.220 € (TW/bzW neu) = niedriger → Ansatz: 1.220 €

- Layer I (= 100 kg) = 12.000 € [AK] → = Ansatz 12.000 €

122 € x 100 kg = 12.200 € [bzW/TW]

→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)

HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 13.220 €

2.2. Bewertung wie 2.1. da TW/bzW < als Vorjahres-Bilanzwert im Layer II

7.10. Ladenhüter (Subtraktionsmethode)

Ladenhüterbewertung gem. R 6.8 Abs. 2 S. 3 EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung...“ Sps. 1 –Subtraktionsmethode EStH gilt i. d. R. als voraussichtlich dauernde Wertminderung.

Berechnung

Voraussichtlich erzielbarer Nettoverkaufspreis

20.000 € x 40 % = 8.000 €

abzgl. Kosten nach dem BilStT

9.000 € x 30 % = -2.700 €

= bzW/HR ohne Gewinnzuschlag („verlustfreie Bewertung“ gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 4 S. 1 HGB)

= **HB-Ansatz** „Waren“ 31.12.2023 5.300 €

abzgl. Unternehmergewinn

8.000 € x 5 % = -400 €

StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= TW, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) 4.900 €

Anschaffungskosten lt. SV 10.000 €

7.11. Ladenhüter (Formelmethode)

Prüfung nTW anhand „Ladenhüterbewertung“ nach Formelmethode, R 6.8 Abs. 2 S. 5 ff. EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung...“ Sps. 2 –Formelmethode“ EStH

Berechnung

- Aus der GuV-Rechnung ist der durchschnittliche Rohgewinnaufschlagsatz zu errechnen!
 - Erlöse 2.400.000 € - Wareneinsatz 600.000 € = 1.800.000 € Rohgewinn(aufschlag)
 - $(1.800.000 \text{ €} : 600.000 \text{ €}) \times 100 = \underline{300\%}$ Rohgewinnaufschlagsatz
- Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz bezogen auf die AK (= WES)
 - $700.000 \text{ €} : 600.000 \text{ €} \times 100 = 116,66\% = \underline{117\%}$ „Unternehmergewinnsatz“
- Somit beträgt der „Rohgewinnaufschlagsrestsatz“
 - $300\% - 117\% = \underline{183\%}$ Rohgewinnaufschlagsrestsatz
- Anwendung der Formelmethode R 6.8 Abs. 2 S. 5 - 6 EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung ...“ Sps. 2 „Formelmethode“ EStH!

$$\begin{aligned} \text{Teilwert [= TW]} &= \frac{120.000 \text{ € (= erzielbarer Nettoverkaufspreis)}}{(1 + 117\% + \underbrace{183\% \times 20\%}_{36,6\%})} = \\ &= \frac{120.000 \text{ €}}{(1 + 1,17 + 0,366) = 2,536} = 47.319 \text{ €} \end{aligned}$$

Anschaffungskosten lt. SV = 80.000 €

StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= TW, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) 47.319 €

Hrl. „verlustfreie Bewertung“ ohne Berücksichtigung Gewinnzuschlag gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Bewertung Handelsrecht somit

$$\begin{aligned} \text{Beizulegender Wert [= bzW]} &= \frac{120.000 \text{ € (= erzielbarer Nettoverkaufspreis)}}{(1 + \underbrace{183\% \times 20\%}_{36,6\%})} = \\ &= \frac{120.000 \text{ €}}{1,366} = 87.848 \text{ €} \end{aligned}$$

Ansatz in der HB somit zu AK von 80.000 € (max. AK).

HB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= AK, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB) 80.000 €

8. Forderungen

8.1. P-GmbH (Grundfall)

Ford. a. L.u.L = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK = NW oder zwingend nbzW (HR, strenges NWP) / wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR).

Neben Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch pauschale Wertberichtigung zulässig, § 252 Abs. 2 HGB. Soweit USt-Berichtigung i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG → Nettobewertung, da insoweit kein Ausfallrisiko!

Forderung A

HB u. StB: zwing. Wertaufholung (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG).
Zahl.eingang bis BilErstellung = bessere Erkenntnis gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Berechnung

Forderung A

Forderung/NW	11.900 €	
bisherige EWB:		
11.900 € x $\frac{100}{119}$ x 60 % =		6.000 €
bis Bil.-Erstellung bezahlt	<u>-10.115 €</u>	
verbleibt ausstehend = EWB	1.785 €	x $\frac{100}{119}$ = <u>-1.500 €</u>
Wertaufholung EWB/s. b. E.		4.500 €
HB u- StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023		<u>1.500 €</u>

Noch keine Berichtigung der USt nach § 17 UStG (A 17.1 Abs. 5 S. 9 UStAE).

Forderung B

HB u. StB: Bewertung der Forderung mit AK = NW = 47.600 € ≠ EWB (vollwertig); keine werterhellende, sondern wertbeeinflussende/ wertbegründende Tatsache zum BilStT 31.12.2023, da Ereignis (Spielverlust) tatsächlich **erst nach dem BilStT eintritt** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, H 5.2 „Grundsätze ordnungsgemäßer...“ Sps. 3 EStH).

HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023 0 €

Forderung C

HB u. StB: Bewertung der Forderung hrl. zwingend, stl. wahlweise, bei gesuchtem niedrigsten Gewinn mit dem vss. dauerhaft niedrigeren TW = 0 €, da Insolvenzverfahren beantragt, grds. unabhängig von einer späteren Quote, Forderung gilt mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens als uneinbringlich (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Direktabschreibung mit USt-Berichtigung i. S. d. § 17 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. A 17.1 Abs. 16 S. 1 u. 2 UStAE).

Berechnung

Forderung/NW		59.500 €
USt-Berichtigung	59.500 € x $\frac{19}{119}$ =	<u>-9.500 €</u>
(direkte) Forderungsabschreibung/s. b. A.		50.000 €

Der spätere Zahlungseingang 2024 führt zu einem Ertrag und einer erneuten USt-Berichtigung (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Abs. 1 UStG, A 17.1 Abs. 16 S. 4 UStAE).

HB u. StB-Ansatz „Forderung C“ 31.12.2023 0 €

Die spätere Quote (60 %) im Rahmen des Insolvenzverfahrens ist hier völlig unmaßgeblich, da diese Information vom 17.10.2024 erst nach der Bilanzerstellung (am 31.05.2024) für das Wj. 2023 vorliegt.

Forderung D

Bewertung der Forderung mit dem nbzW (HR) / nTW (StR), ..., Wertaufhellung → wirtschaftl. Situation ist bereits vor BilStT 31.12.2023 eingetreten i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB. Noch keine USt-Berichtigung gem. A 17.1 Abs. 16 S. 1 UStAE, Insolvenzverfahren wird erst im Jahr 2024 eröffnet. Keine direkte Forderungsabschreibung (≈ EWB)!

Berechnung

Forderung	35.700 €	x 100/119 =	<u>30.000 €</u>
Einstellung in EWB (100 %)/s. b. A.			30.000 €
HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023			<u>30.000 €</u>

Forderung E

Bewertung mit nbzW (HR)/nTW (StR), ..., die bessere Erkenntnis (Wertaufhellung) wegen Zahlungseingang bis zur Bilanzerstellung ist zu beachten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Berechnung

EWB/vorauss. Ausfall	23.800 €	x 100/119 x 30 % =	6.000 €
bis Bilanzerstellg. bezahlt	<u>-17.850 €</u>		
verbleibt ausstehend	5.950 €	x 100/119 =	5.000 €
= Obergrenze der EWB für Wj. 2023			5.000 €
bish. EWB Wj. 2022 (23.800 € x 100/119 x 20 % =)			<u>-4.000 €</u>
Erhöhung EWB/s. b. A. für Wj. 2023			1.000 €
HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023			<u>5.000 €</u>

Übrige Forderungen

Pauschale Teilwertabschreibung – Wertberichtigung hrl. zwingend bzw. stl. Wahlrecht bei gesuchtem niedrigsten Gewinn (§ 253 Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Berechnung PWB

aus übrigen Forderungen 1.011.500 € x 100/119 x 5 % =	42.500 €
Obergrenze sind die am BilErstellungstag noch offenen Forderungen (netto) (Zahlungseingang bis zur Bilanzerstellung gilt als werterhellende zu berücksichtigende Tatsache (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) = 35.700 € x 100/119 =	30.000 €
Einstellung in die PWB/s. b. A.	30.000 €
HB u. StB Ansatz „PWB“ 31.12.2023	<u>30.000 €</u>

Erläuterung zu Bilanzposten

Forderungsbestand (Änderung BilPo)

	<u>bisher</u>	<u>neu</u>	
gesamt	1.190.000 €	1.190.000 €	
abzügl. direkte Forderungsabschreibung (Ford. C)		-59.500 €	-59.500 €
abzügl. EWB Ford. A	-6.000 €	-1.500 €	} -26.500 €
Ford. D		-30.000 €	
Ford. E	-4.000 €	-5.000 €	
abzügl. PWB	-- €	-30.000 €	-30.000 €
HB u. StB-Ansatz „Ford. L u. L“ 31.12.2023	1.180.000 €	1.064.000 €	
(= Differenz BilPo „Forderungen“)		(-116.000 €)	
EWB	10.000 €	36.500 €	
(= Differenz BilPo „EWB“)		(+26.500 €)	
PWB	-- €	30.000 €	
(= Differenz BilPo „PWB“)		(+30.000 €)	
(Nachrichtlich Differenz Bilpo „USt“)		(-9.500 €)	

Gewinnauswirkung nach BilPo-Methode

BilStT 31.12.2023

weniger Forderungen L u. L (weniger Aktiva)	-59.500 €
mehr EWB (weniger Forderungen)	-26.500 €
mehr PWB (weniger Forderungen)	-30.000 €
weniger USt-Verbindlichkeit (weniger Passiva)	<u>+9.500 €</u>
Summe	<u>-106.500 €</u>

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

Wj. 2023

mehr Forderungsabschreibung (+50.000 €)	-50.000 €
mehr Aufwand aus Einstellung EWB (-4.500 € + 30.000 € + 1.000 €)	-26.500 €
mehr Aufwand aus Einstellung PWB (+30.000 €)	<u>-30.000 €</u>
Summe	<u>-106.500 €</u>

8.2. Forderungen in ausländischer Währung (A. Apfel)

Forderung = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. mit AK = NW oder zwingend nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR), § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Umrechnung der ausländischen Währung in Euro § 244, § 256a S. 1 HGB, H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH

Forderung 15.09.2023 =	22.000 €
Forderung 31.12.2023 =	24.000 € (= 30.000 € : 1,25 US-\$)

Hrl. Ansatz mit 24.000 € gem. § 256a S. 2 HGB, da Restlaufzeit < 1 Jahr, somit keine Beachtung des Vorsichts- und Realisationsprinzips i. S. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; → Erfassung nicht realisierter Gewinn i. H. v. 2.000 € (24.000 € - 22.000 € [= Kursgewinn]).

HB-Ansatz „Forderung“ 31.12.2023 24.000 €

Stl. Grundsatz der Maßgeblichkeit der HB gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG. Allerdings Beachtung der Vorbehaltsmaßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 6 EStG → AK i. H. v. 22.000 € = Bewertungsobergrenze gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG.

StB-Ansatz „Forderung“ 31.12.2023 22.000 €

9. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

9.1. Zinsen

Bildung ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG für am 01.10.2023 vorausbezahlte Zinsen, da Zinsvorauszahlung = Ausgabe vor dem BilStT und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem BilStT (01.01.2024 - 31.03.2024), R 5.6 Abs. 2 EStR.

Ausgaben für einen bestimmten nach dem Kalenderjahr bemessenen Zeitraum [drei Monate] (H 5.6 „Bestimmte...“ Sps. 1 EStH); hier kein Fall des § 5 Abs. 5 S. 2 EStG.

Ausgabe 10/2023 (3.000.000 € x 3 % x 6/12 =)	45.000 €
abzgl. Aufwand für Wj. 2023, BA gem. § 4 Abs. 4 EStG (45.000 € x 3/6 =)	<u>-22.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „ARAP“ zum 31.12.2023	<u>22.500 €</u>

9.2. Gebäudeversicherung

Bildung ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG für am 01.01.2023 vorausbezahlte Versicherung, da Vorauszahlung der Versicherung = Ausgabe vor dem BilStT und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem BilStT (01.04.2023 – 31.12.2023, R 5.6 Abs. 2 EStR).

Handeslbialnz

Ausgabe 1/2023	600 €
abzgl. Aufwand für Wj. 2022/2023, BA gem. § 4 Abs. 4 EStG (600 € x 3/12 =)	-150 €
= HB-Ansatz „ARAP“ zum 31.03.2023 (Zwang!, § 250 Abs. 1 HGB)	<u>450 €</u>

Steuerbilanz

Gem. § 5 Abs. 5 S. 2 EStG kann (Wahlrecht) stl. eine Rechnungsabgrenzung unterbleiben, wenn die Ausgabe (\cong Geldabfluss) vor dem BilStT (hier 31.03.2023) den Betrag von 800 € nicht übersteigt!

Damit liegen im Wj. 2022/2023 in voller Höhe BA (600 €) gem. § 4 Abs. 4 EStG vor (d.h. eine aktive Rechnungsabgrenzung kann hier zum 31.03. 2023 unterbleiben)!

9.3. Maklerprovision

Die Maklerkosten lösen hier keine AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) für ein WG aus, H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ Sps. 2 –Begriff EStH.

Keine Bilanzierung eines ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da keine Vorleistung für eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung, R 5.6 Abs. 2 EStR, H 5.6 „Zeitbezogene ...“ EStH, H 5.6 „Maklerprovision“ EStH.

Damit sind die Maklerkosten (10.000 €/netto) sofort abzgl. BA gem. § 4 Abs. 4 EStG, da die Vorsteuer gem. § 14, § 15 UStG abzugsf. ist.

10. Entnahmen

10.1. Warenentnahme

Kleid = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, R 4.3 Abs. 2 - 4 EStR – Entnahmehandlung und Entnahmewille wird durch Entnahme aus Warenlager dokumentiert R 4.3 Abs. 3 EStR. Bew. der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem TW im Zp. der Entnahme. Ustlich unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG. Bew. gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG mit EK-Preis zzgl. NeKo im Zp. des Umsatzes.

Im Fall a)

Einkaufspreis netto/Teilwert	2.200 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG) (19 % x 2.200 €)	<u>418 €</u>
Entnahmewert	<u>2.618 €</u>

Im Fall b)

Einkaufspreis netto/Teilwert	1.800 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG) (19 % x 1.800 €)	<u>342 €</u>
Entnahmewert	<u>2.142 €</u>

10.2. Entnahme und Sachspende

Gemälde = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Schenkung an Stiftung = Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, R 4.3 Abs. 2 - 4 EStR. Entnahmehandlung und Entnahmewille wird durch Entnahme des Gemäldes dokumentiert (R 4.3 Abs. 3 EStR). Bew. Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG grds. mit TW im Zp. der Entnahme. Allerdings Spende an gemeinnützige Stiftung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG → Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG mit dem Buchwert. Ustlich unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG. Bew. gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG mit Selbstkosten im Zp. des Umsatzes.

Entnahmewert (≈ Buchwert) 06.12.2023/netto	100 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 UStG) (19 % x 100 €)	<u>19 €</u>
Entnahmewert/brutto	<u>119 €</u>

10.3. Nutzungsentnahme

Grund und Boden sowie Gebäude = gewillk. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR

Grund und Boden = nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit AK i. H. v. 120.000 €.

Gebäude = abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./.. AfA.

Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH

Berechnung

	Gesamt (100 %)	GuB (40 %)	Gebäude (60 %)
Anschaffungskosten	300.000 €	120.000 €	180.000 €
HB u. StB-Ansatz „Grund und Boden“ 31.12.2023			<u>120.000 €</u>

Berechnung

AK gem. § 255 Abs. 1 HGB	180.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG (180.000 € x 2 %)	<u>./.. 3.600 €</u>
HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023	<u>176.400 €</u>

Wegen verbilligter Überlassung Wohnung an Tochter → Nutzungsentnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, H 6.12 „Nutzungen“ Sps. 1 EStH mit den tatsächlichen Selbstkosten, H 4.7 „Teilentgeltliche Überlassung“ EStH. Mangels Vorsteuerabzug keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Berechnung

AfA	3.600 €
Schuldzinsen und sonstige Aufwendungen lt. SV.	<u>+5.000 €</u>
Summe Selbstkosten	8.600 €

Quote unentgeltlich: 350 € : 700 € = 50 %

Bewertung Entnahme: 8.600 € x 50 % 4.300 €

Korrekturbuchungssatz

Privatentnahme 4.300 € an Erlöse-EV/Entn. 4.300 €

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

Wj. 2023
+ 4.300 €

mehr s. b. E.

10.4. Überführung in ausländische Betriebsstätte

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./.. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Überführung WG von inländischem Betrieb in ausl. BSt gilt als Entnahme gem. §12 Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG. Bew. Entnahme mit gemeinem Wert (§ 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG). Da GmbH keine private Späre hat / nicht entnahmefähig ist, wird dies innerhalb der Bilanz als Aufwand abgezogen und außerhalb der Bilanz hinzugerechnet.

Berechnung

Gemeiner Wert	200.000 €
./.. Buchwert	<u>-100.000 €</u>
= in Deutschland stpfl. Gewinn	<u>100.000 €</u>

Auf Antrag Bildung gewinnmindernder Ausgleichsposten (Passiva) gem. § 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG i.V.m. § 4g Abs. 1 EStG, da Überführung in EU-BSt gem. § 36 Abs. 5 EStG (≈ Österreich).

Dass die Maschine Anlagevermögen darstellt, spielt für § 4g EStG keine Rolle mehr.

Auflösung Ausgleichsposten im Wj. der Bildung und den vier folgenden Wj. zu je 1/5 (§ 4g Abs. 2 S. 1 EStG).

Buchungssätze in 2023 (StB)

s.b.A.	200.000 €	an	Maschinen	100.000 €
			s. b. E.	100.000 €
s. b. A.	100.000 €	an	Ausgleichsposten	100.000 €
Ausgleichsposten	20.000 €	an	s. b. E.	20.000 €

(100.000 € x 1/5)

Der s.b.A. in Höhe von 200.000 € wird außerbilanziell wieder hinzugerechnet, da die Überführung des WG analog einer Entnahme im Ergebnis erfolgsneutral behandelt werden muss.

Abwandlung 1

Nicht wie Grundfall! Schweiz ist kein EU/EWR-Staat, daher kein Ausgleichsposten nach § 4g Abs. 1 EStG i.V.m. § 36 Abs. 5 EStG möglich.

Abwandlung 2

Die Überführung des WG gilt hier als Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 3 u. S. 4 EStG. Bew. Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG mit gemeinem Wert. § 4g EStG gilt wie oben.

Buchungssätze in 2023 (StB)

Privatentnahme	200.000 €	an	Maschinen	100.000 €
			s. b. E.	100.000 €
s. b. A.	100.000 €	an	Ausgleichsposten	100.000 €
Ausgleichsposten	20.000 €	an	s. b. E.	20.000 €

11. Einlagen

11.1. Einlage einer Beteiligung

Beteiligung = ab 01.01.2023 gewillk. BV R 4.2 Abs. 1 S. 3 EStR, H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH. Willkürung durch Einbuchung; kein verlustbringendes Wirtschaftsgut, H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ Sps. 5 EStH.

Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. b EStG höchstens mit den AK, da Anteil an KapGes i. S. d. § 17 EStG (innerhalb der letzten 5 Jahre zu mind. 1 % beteiligt) → Bewertung Einlage mit AK gem. § 255 Abs. 1 HGB i. H. v. 100.000 € : 5 x 0,5 = 10.000 € (kein Ansatz höherer TW i. H. v. 15.000 €).

11.2. Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften

Grund und Boden sowie Gebäude ab 01.01.2023 gewillk. BV R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR. Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bst. a EStG mit dem TW, da Anschaffung außerhalb der 3-Jahresfrist.

Bewertung zum 31.12.2023

GuB = unbewegl., nicht abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR) (keine Angabe hierzu).

Geb. = unbewegl. abnutzb. WG des AV, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR). AfA-BMG = Einlagewert abzgl. AfA bei VuV § 7 Abs. 1 S. 5, Abs. 4 S. 1 Hs. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 27.10.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 7/8

	<u>GuB</u>	<u>Gebäude</u>
Teilwert	200.000 €	600.000 €
HB u. StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023		<u>200.000 €</u>

Berechnung

Teilwert 01.01.2023	600.000 €	600.000 €
abzgl. AfA 01/2019 - 12/2022 (450.000 € x 2 % x 4 Jahre)	<u>-36.000 €</u>	
= AfA-BMGr/Fallgruppe 1	564.000 €	
AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG 564.000 € x 2 % (Wohnzwecke)		<u>-11.280 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023		<u>588.720 €</u>

11.3. Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Beteiligung an X-UG = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., immat. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Handelsbilanz

Zutreffende Ausbuchung BW Schneidemaschine → keine nachtr. AK für Beteiligung an X-UG gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, da keine nachhaltige Erhöhung Ertragswert.

HB-Ansatz Beteiligung X-UG 31.12.2023 (o.Ä.) 8.000 €

Steuerbilanz

Verdeckte Einlage (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG) in X-UG, da der Geser (A-Ltd) der Ges. (X-UG) einen einlagefähigen Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zuwendet (R 8.9 Abs. 1 bis 3 KStR). Der Betrag von 10.000 € darf das Einkommen nicht erhöhen § 8 Abs. 3 S. 3 KStG (*Buchung: Beteiligung X-UG an s.b.E. und abm. Abrechnung*).

→ Erhöhung der AK der Beteiligung um den TW der vE (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG).

Berechnung

BW Anteil X-UG 01.01.2023	8.000 €
zzgl. TW Schneidemaschine (= nachtr. AK § 6 Abs. 6 S. 2 EStG)	<u>10.000 €</u>
= StB-Ansatz Beteiligung X-UG 31.12.2023	<u>18.000 €</u>

USt-liche Auswirkung

Unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG; BMG gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG EKPreis im Ztp. des Umsatzes = 10.000 €. USt = 1.900 € (10.000 € x 19 %).

11.4. Einlage in eine Personengesellschaft

Variante a: Gutschrift bei OHG auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) des A

Tauschähnlicher Umsatz, da A für die Einbringung des Grundstücks GesR erhält (H 4.3 Abs. 1 „Personengesellschaften“ EStH und Buchung auf Kap.Konto-I (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, Beck'sche StErlasse 1 § 4/15, Tz. I.1.).

AXZ-OHG: AK Grdst. gem. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH = 150.000 € (≈ HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023).

A: Sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. H. v. 50.000 € (150.000 € ./ 100.000 €), da innerhalb der 10-Jahres-Frist.

Variante b: Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto

Unentgeltlicher Vorgang, da keine Gewährung von GesR (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a.a.O., Tz. II.1 sowie v. 26.07.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/16).

AXZ-OHG: Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a u. S. 2 EStG höchstens mit den historischen AK, da nicht abnutzbar u. zwischen Anschaffung (01.01.2021) und Einlage (01.01.2023) weniger als 3 Jahre. Bew. Einlage somit i. H. v. 100.000 €.

A: kein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG mangels Veräußerung. Beachte jedoch § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG.

Variante c: Gutschrift auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) und Kapitalrücklage

Aufteilung Vorgang in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil nach der Trennungstheorie (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a. a. O, Tz. II 2.d); Tz. II 2.a) Sps. 3 ist überholt [BMF-Schreiben v. 26.07.2016, Beck'sche StErlasse § 6/16).

AXZ-OHG: Entgeltlicher Teil: 100.000 € : 150.000 € = 2/3 → Anschaffung/Veräußerung.

Unentgeltlicher Teil: 50.000 € : 150.000 € = 1/3 → Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a EStG höchstens mit den (anteiligen) AK i. H. v. 33.333 € (= 100.000 € x 1/3). Durch Ansatz des VW (= 150.000 €) im GHV, ist eine negative Ergänzungsbilanz des A mit einem Minderwert von 16.667 € (= 50.000 € [= VW] ./ 33.333 € [= ant. AK] auszuweisen.)

A: Privates Veräußerungsgeschäft gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Berechnung

Veräußerungspreis/Teilwert	100.000 €
abzgl. anteilige AK (2/3 v. 100.000 €)	<u>-66.667 €</u>
= Veräußerungsgewinn gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	<u>33.333 €</u>

Beachte: § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG für unentgeltlichen Teil.

Variante d: Bewusster Ansatz unterhalb des Verkehrswerts

Ansatz Grdst. 100.000 €; TW Grdst. 150.000 €

Aufteilung Vorgang in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil nach der Trennungstheorie (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a. a. O, Tz. II.2.d).

AXZ-OHG: Entgeltlicher Teil: 100.000 € : 150.000 € = 2/3 → Anschaffung/Veräußerung.

Unentgeltlicher Teil: 50.000 € : 150.000 € = 1/3 → Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a EStG höchstens mit den (anteiligen) AK i. H. v. 33.333 € (= 50.000 € x 1/3).

HB u. StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023 (100.000 € + 33.333 €) 133.333 €

A: Lösung entspricht Variante c)

12. Kapitalanpassung

12.1. Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen

1. Schritt: Herstellung des Bilanzzusammenhangs zum 31.12.2022 / 01.01.2023 gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

a) GuV-Methode (direkte Methode)

d. h. A-Kap 01.01.2022 + Gewinn ./ Verlust + Einlagen ./ Entnahmen = S-Kap 31.12.2022 / A-Kap 01.01.2023!

	Auswirkung auf das Kapital
a) weniger Erhaltungsaufwand	+25.000 €
b) mehr AfA	-750 €
c, d) mehr Aufwand USt	-1.900 €
c, d) Zurechnung außerhalb der Bilanz, ohne Auswirkung auf das Kapital!	-- €
e) weniger BeVe/Waren	+5.000 €
= Anpassung A-Kap 01.01.2023	+27.350 €

o d e r (beide Methoden führen zwangsläufig zum gleichen Ergebnis)

b) BilPo-Methode (indirekte Methode)

d. h. aktive BilPo ./ passive BilPo = S-Kap 31.12.2022 / A-Kap 01.01.2023!

	Auswirkung auf das Kapital
a, b) mehr Gebäude (Aktiva) 25.000 € ./ 750 €	+24.250 €
c, d) mehr USt-Verbindlichkeit (Passiva)	-1.900 €
e) mehr Warenbestand (Aktiva)	+5.000 €
= Anpassung A-Kap 01.01.2023	+27.350 €

Anp.-Buchungssatz (01.01.2023)

Gebäude	24.250 €	an	USt-Verbindlichkeit	1.900 €
Warenbestand	5.000 €		A-Kapital	27.350 €

2. Schritt: Fortentwicklung der BilPo, Entnahmen und Einlagen für das Wj. 2023 zum 31.12.2023

Gebäude/Lagerhalle

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 2 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Kontenentwicklung

urspr. AK 01/2022	140.000 €
zzgl. anschaffungsn. Herstellungsaufw. (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)	+25.000 €
= AfA-Bmgr (R 7.3 Abs. 1 S. 1 EStR)	165.000 €
abzgl. AfA 2022 (= 165.000 € x 3 %)	-4.950 €
Restbuchwert 31.12.2022	160.050 €
abzgl. AfA 2023 gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG (3 % x 165.000 €)	-4.950 €
= BilAnsatz Gebäude 31.12.2023	<u>155.100 €</u>

Geschenkaufwand

Keine abm. Zurechnung im Wj. 2023, da insoweit kein Sachverhalt im Wj. 2023

Erhöhung USt-Verbindlichkeit i. H. v. 1.900 € (über Anpassungsbuchung/Keine GA).

Warenbestand

Waren = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR).

(zutreffende) Bewertung Warenbestand durch Inventur, H 5.3 „Inventur“ EStR, § 240 Abs. 2 S. 1 HGB.

Änderung ggü. berichtigtem Anfangsbestand 01.01.2023 = Aufw. Wj. 2023 (Wareneinsatz).

Buchungssatz

AfA (4.950 € ./ 4.200 €)	750 €	an	Gebäude	750 €
Aufwand BeVe/Waren	5.000 €		Warenbestand	5.000 €

3. Schritt: Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode im Wj. 2023

AfA Gebäude richtig	4.950 €	
AfA Gebäude bisher	-4.200 €	
= mehr AfA	750 €	-750 €
mehr Aufwand BeVe/Waren		<u>-5.000 €</u>
		Se. <u>-5.750 €</u>

12.2. Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft

**1. Schritt: Herstellung des Bilanzzusammenhangs zum 31.12.2022 / 01.01.2023
 gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG**

Gesamthandsbilanz

Auswirkung auf GuV-Pos- ten im Wj. 2023	Gesamt (100 %)	Jacqueline Lack (50 %)	Horst Leder (50 %)
weniger Wareneinsatz	+60.000 €	+30.000 €	+30.000 €
mehr Erlöse Eigenverbrauch	+10.000 €	+5.000 €	+5.000 €
weniger TW-Abschreibung	+10.000 €	+5.000 €	+5.000 €
mehr Steueraufwand	-11.500 €	-5.750 €	-5.750 €
Zwischensumme Gewinnauswirkung	+68.500 €	+34.250 €	+34.250 €
Mehr Privatentnahmen	-10.950 €	-10.950 €	-- €
Se./Kap.Anp. 01.01.2023	+57.550 €	+23.300 €	+34.250 €

„Notwendige“ Anpassungsbuchung zum 01.01.2023/GHV

Warenbestand	60.000 €	an	USt-Verbindlichkeit	950 €
Beteiligung N-GmbH	10.000 €		A-Kapital/JL	23.300 €
			A-Kapital/HL	34.250 €
			GewSt-RSt	11.500 €

Sonderbilanz Horst Leder

Auswirkung auf GuV-Posten im Wj. 2022	
mehr Pächtertrag	+12.000 €
mehr Privatentnahmen	-12.000 €
Zwischensumme	+/-0 €
erfolgsneutrale Bil-Berichtigung H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH	+100.000 €
Se./Kap.Anp. 01.01.2023	+100.000 €

„Notwendige“ Anpassungsbuchung zum 01.01.2023/Sonderbilanz/HL

Lagerplatz	100.000 €	an	A-Kapital	100.000 €
------------	-----------	----	-----------	-----------

2. Schritt: Fortentwicklung der BilPo, Entnahmen und Einlagen für das Wj. 2023 zum 31.12.2023

Gesamthandsbilanz

Warenbestand

Waren = notw. BV/GHV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR)

Erhöhung Warenbestand zum 31.12.2023 um 60.000 € durch Anpassungsbuchung, da zuvor falscher (um 60.000 € zu niedriger) Bilanzansatz. Keine Gewinnauswirkung im Wj. 2023

Entnahmen Lederwaren

Keine Entnahmen lt. Sachverhalt!

Zahlung USt ≠ Aufw. Wj. 2023; darüber hinaus keine Korrekturen erforderlich.

Beteiligung an der Naturstoffe GmbH

Beteiligung = notw. BV/GHV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegliches, immatr. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW bzw. nTW (keine Anhaltspunkte).

Da Wertaufholung bereits im Rahmen der Prüferbilanz und der Kapitalanpassung zum 01.01.2023 vorgenommen wurde, ist die erneute Aufholung i. H. v. 5.000 € zu neutralisieren.

Erhöhung GewSt-RSt aufgrund Prüfungsfeststellungen

Zahlung GewSt für EZ 2022 kein Aufw. im Wj. 2023 → Neutralisierung Aufw. im Wj. 2023.

Sonderbilanz Horst Leder

Lagerplatz

= notw. SBV (R 4.2 Abs. 12 S. 1 EStR) u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit dem hist. Einlagewert oder nTW

Pachteinnahmen = Sonderbetriebseinnahmen § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG, § 4 Abs. 4 EStG-Umk., insoweit Privatentnahmen gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit TW/NW i. H. v. 12 Mte. x 1.000 € = 12.000 €.

3. Schritt: Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode im Wj. 2023

• **Gesamthandsbilanz**

weniger so. betr. Aufwand (950 €/USt + 11.500 €/GewSt)	+12.450 €
weniger so. betr. Ertrag/Beteiligung	-5.000 €
Se.	<u>+7.450 €</u>

• **Sonderbilanz Horst Leder**

mehr Pachtertrag	<u>+12.000 €</u>
------------------	------------------

12.3. Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft

Hrl. ist keine Berichtigung der Bilanz zum 31.12.2022 geboten → Nach IDW Auffassung in laufender Rechnung ausreichend.

Stl. BP-Anpassung erforderlich = Herstellung des Bilanzenzusammenhangs 31.12.2021/01.01.2022 (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).

1. Mietereinbauten

Entfernung und Neueinfügung Zwischenwände = sonstiger Mietereinbau (BMF v. 15.01.1976, Beck'sche StErlasse 1 § 7/1). GmbH = wirtschaftl. Eigentümerin (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), da Entschädigungsanspruch gegenüber Vermieter am Ende Mietzeit.

Sonstiger Mietereinbau = unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, § 7 Abs. 5a EStG i. V. m. R 7.1 Abs. 6 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW bzw. nTW.

Ermittlung Bilanzansätze 31.12.2022 und 31.12.2023

	<u>Steuerbilanz</u>	<u>HB/StB</u>
BW 31.12.2021/01.01.2022 (lt. PB)	19.000 €	
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG		
20.000 € x 1/20	-1.000 €	
= Bilanzansatz 31.12.2022	<u>18.000 €</u>	-- €
zzgl. Anpassung HB an StB/01.01.2023		18.000 €
AfA Wj. 2023 (s. oben)		<u>-1.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.2023		<u>17.000 €</u>
 <u>Gewinnauswirkungen GuV-Methode</u>	 <u>Wj. 2022</u>	 <u>Wj. 2023</u>
mehr AfA/Mietereinbauten	-1.000 €	-1.000 €
mehr s. b. E. (Anpassung HB an StB)		+18.000 €
Se. (HB/StB)	<u>-1.000 €</u>	<u>+17.000 €</u>
Abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG/Aufl. stl. AP		<u>-18.000 €</u>
Se. (StB-Gewinn)		<u>-1.000 €</u>

→ erfolgswirksame Nachbuchung in HB 2023 muss stl. durch außerbilanzmäßige Abrechnung (18.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG neutralisiert werden!

2. Verbindlichkeiten

Für ausst. Zinsen Passivierung sonst. Verb. zum 31.12.2022 und 31.12.2023, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH. Bew. mit Erfüllungsbetrag = Nennwert (Rückzahlungsbetrag) gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH.

Ermittlung Bilanzsätze zum 31.12.2022 und 31.12.2023

	<u>Steuerbilanz</u>	<u>HB/StB</u>
So. Verbl. 31.12.2022 (200.000 € x 3 % x 4/12)	2.000 €	-- €
zzgl. Anpassung HB an StB/01.01.2023		+2.000 €
Aufl. so. Verbl. Wj. 2022		-2.000 €
Einstellung so. Verbl. Wj. 2023		<u>+2.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.2023		<u>2.000 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen GuV-Methode</u>	<u>Wj. 2022</u>	<u>Wj. 2023</u>
weniger Zinsaufwand	+2.000 €	-- €
mehr Zinsaufwand (Anpassung)	-2.000 €	-2.000 €
Se. (HB/StB)	<u>0 €</u>	<u>-2.000 €</u>
abm. Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG/Aufl. stl. APO		+2.000 €
Summe (StB-Gewinn)		<u>0 €</u>

→ erfolgswirksame Nachbuchung in HB 2023 muss stl. durch außerbilanzmäßige Zurechnung (2.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG neutralisiert werden!

3. Unangemessene Geschäftsführervergütung

Vorliegen einer vGA in den VZ 2022 und 2023. Keine Auswirkung auf die Bilanz, da innerhalb der Bilanz zutreffend BA gem. § 4 Abs. 4 EStG u. abm. Zurechnung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (Vorgang ist nicht ust-pflichtig).

4. Steuerrückstellungen lt. BP

Aufgrund von Verlustvorträgen keine Mehrsteuern durch BP → keine zusätzliche Steuerrückstellung.

Steuerlicher Ausgleichsposten

Fortführung des steuerlichen Ausgleichspostens zum 31.12.2022

Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2021 (lt. SV Passiva)	17.000 €
(+20.000 weniger so. betr. Aufwand ./1.000 € mehr AfA ./ 2.000 € mehr Zinsaufwand)	
mehr AfA/Mietereinbauten Wj. 2022	<u>-1.000 €</u>
= Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2022	<u>16.000 €</u>

Anpassung der HB an die Feststellungen und Folgewirkungen der BP (Nachbuchungen aus Wj. 2021 und Wj. 2022) im Wj. 2023 zum 01.01.2023/

Mietereinbauten	18.000 €	an	so. betr. Ertrag	18.000 €
so. betr. Aufwand	2.000 €		sonst. Verbindlichkeit	2.000 €

Buchungssatz Fortentwicklung Bilanzposten 31.12.2023

AfA	1.000 €	an	Mietereinbauten	1.000 €
-----	---------	----	-----------------	---------

<u>Berichtigter Jahresüberschuss/Gewinn für das Wj. 2023</u>	<u>HB</u>	<u>Ü-Rechnung</u>
mehr so. betr. Ertrag (Mietereinbauten)	+18.000 €	-18.000 €
mehr so. betr. Aufwand (so. Verbindlichkeit)	-2.000 €	+2.000 €
mehr AfA	<u>-1.000 €</u>	<u>-- €</u>
Summe	+15.000 €	-16.000 €
Jahresüberschuss/Gewinn bisher	180.000 €	195.000 €
Jahresüberschuss/Gewinn neu	<u>195.000 €</u>	<u>179.000 €</u>

13. Bilanzberichtigung

13.1. Rückwärtsberichtigung

Bildung RSt für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen als RSt für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen...“ Sps. 4 EStH, da

- Verpflichtung ggü. einem Dritten § 257 HGB, § 147 AO, R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR,
- Verursachung vor dem BilStTag R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR,
- mit Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR und
- Aufwendungen keine künftigen AK/HK für ein WG § 5 Abs. 4b S. 1 EStG.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit vern. kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag (HR) bzw. „Stichtagswert“ (StR). Nur stl. keine Abzinsung, da Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung < 1 Jahr, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 2 EStG. Hrl. ist eine Abzinsung für die Ausgaben, die nach Ablauf des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres anfallen, vorzunehmen, weil auf den Erfüllungszeitpunkt abzustellen ist § 253 Abs. 2 S. 1 HGB.

Rückstellung bislang unterblieben → Erfolgswirksame Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG im ersten (abgabenrechtlich) offenen Jahr = Wj. 2022, H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 1 EStH.

	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Rückstellung lt. StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
Rückstellung zutreffend	0 €	27.000 €	24.000 €
= BV-Unterschied	0 €	-27.000 €	-24.000 €
BV-Vj.-Unterschied	0 €	0 €	+27.000 €
= Gewinnauswirkung	0 €	-27.000 €	+3.000 €

13.2. Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern

Gewerbliche Schutzrechte = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. immat., unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit HK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Aufgrund der Selbsterstellung, hrl. Aktivierungswahlrecht (im Wj. 2022 ausgeübt) gem. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB u. stl. Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG.

HB-Ansatz 31.12.2023 30.000 €

BilA in StB ist zwingend falsch → Erfolgswirksame Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG im ersten offenen Jahr = Wj. 2023, R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR. „Gewerbliche Schutzrechte“ sind im Wj. 2023 in der StB erfolgswirksam auszubuchen.

StB-Ansatz 31.12.2023 0 €

Gewinnauswirkung StB

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
weniger gewerbliche Schutzrechte (Aktiva)	<u>-30.000 €</u>
• GuV-Methode	
weniger AfA	+10.000 €
mehr s. b. A./StB-Ansatz 01.01.2023	<u>-40.000 €</u>
	<u>-30.000 €</u>

Hinweis

Beide Methoden müssen immer zum gleichen Ergebnis führen!

13.3. Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern

Lagerplatz seit 2014 notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Zeitpunkt...“ EStH u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Falscher Bilanzansatz → Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Wegen Auswirkungsvorbehalt erfolgsneutrale Berichtigung an der Fehlerquelle (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einert...“ Sps. 1 EStH).

Einbuchung Lagerplatz zum 01.01.2020 mit dem Wert, mit dem er zu Buche stünde, wenn immer (zutreffend) bilanziert worden wäre, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH. Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG zum 01.01.2014 innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung → Bew. Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bst. a EStG höchstens mit den AK gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH i. H. v. 50.000 € (TW i. H. v. 60.000 € bzw. 80.000 € > AK), da Anschaffung und (fiktive/eigentlich notwendige) Einlage im selben Jahr (2014).

	<u>2020*</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Lagerplatz StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
Lagerplatz zutreffend	50.000 €	50.000 €	50.000 €
= BV-Unterschied	50.000 €	50.000 €	50.000 €
BV-Vj.-Unterschied	-50.000 €	-50.000 €	-50.000 €
= GA	0 €	0 €	0 €

Nachrichtlich

*Hier wird der 31.12.2020 dargestellt, der „Vj-Unterschied“ ist hier der Zeitpunkt der Einbuchung zum 01.01.2020 durch (erfolgsneutrale) Korrektur der Anfangsbilanz.

BS 01.01.2020: Lagerplatz an Kapital 50.000 € (insofern auch erfolgsneutral und ohne Gewinnauswirkung [kein G u. V - Posten berührt!]).

13.4. Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung

Aufteilung Gesamtkaufpreis auf einzelne WG im Verhältnis der Verkehrswerte § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Die verbleibende Differenz zum Kaufpreis stellt einen entgeltlich erworbenen FiWe dar § 246 Abs. 1 S. 4 HGB (keine Anwendung § 5 Abs. 2 EStG).

Anteil FiWe = 50.000 €; FiWe = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. immat., unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR,

H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Bilanzberichtigung der Steuerbilanz gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG; erfolgswirksame Richtigstellung in der Schlussbilanz des ersten offenen Jahres (zum 31.12.2023) R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR; hier Ansatz erfolgswirksam mit „Schattenwert“ vom 31.12.2022 zum 01.01.2023, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH

Berechnung des „Schattenwerts“

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)	50.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG, (p.r.t. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	
50.000 € x 1/15 x 3 Jahre (Wje. 2020 - 2022)	<u>-10.000 €</u>
Schattenwert zum 31.12.2022	40.000 €
abzgl. AfA Wj. 2023 mit 1/15 von 50.000 €	<u>-3.333 €</u>
= StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>36.667 €</u>
(BS: Firmenwert	40.000 €
an s.b.E.	40.000 €
AfA	3.333 €
an Firmenwert	3.333 €

Gewinnauswirkung

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
mehr Firmenwert (Aktiva)	<u>+36.667 €</u>
• GuV-Methode	
mehr s. b. E./erfolgswirksame Anpassung (01.01.2023)	+40.000 €
mehr AfA/Firmenwert	<u>-3.333 €</u>
	<u>+36.667 €</u>
(alternativ: mehr s. b. E.)	<u>+36.667 €</u>

13.5. Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler

GuB = gew. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit...“ EStH u. unbewgl., nicht abn. WG des AV, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Gebäude = gew. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR u. unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

AfA zwingend gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG mit 2 % p.a. vorzunehmen, da Überlassung zu Wohnzwecken und Fertigstellung vor 01.01.2023.

Bilanzansatz des Wj. 2022 falsch, da Vornahme einer AfA i. H. v. 3 % → Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG.

Eine Korrektur an der Fehlerquelle ist nicht möglich, da die Steuerbescheide für 2022 nicht mehr änderbar sind (H 4.4 „Berichtigung...“ Sps. 1 EStH). Ab dem Wj. 2023 ist die AfA mit 2 % von den Anschaffungskosten i. H. v. 600.000 € vorzunehmen (H 7.4 „Unterlassene ...“ Sps. 2 EStH). Eine erfolgswirks. Anpassung zum 01.01. unterbleibt.

Berechnung

StB-Ansatz Gebäude 31.12.2022	582.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG	
600.000 € x 2 %	<u>-12.000 €</u>
= StB-Ansatz Gebäude 31.12.2023	<u>570.000 €</u>

Gewinnauswirkung

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
weniger Gebäude (Aktiva)	<u>-12.000 €</u>
• GuV-Methode	
mehr AfA	<u>-12.000 €</u>

13.6. Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung

Für Gewährleistungsaufw. ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR).

Bewusste Nicht-Passivierung im Wj. 2022 zur Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen → Erfolgsneutrale Bilanzberichtigung in Anfangsbilanz zum 01.01.2023 (Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs!, § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 2 EStH).

	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Garantierückstellung StB (bisher)	0 €	80.000 €
Garantierückstellung zutreffend (2022/nicht änderbar)	0 €	80.000 €
= BV-Unterschied	0 €	0 €
BV-Vj.-Unterschied (wegen ungerechtf. Steuervorteil)	0 €	*+50.000 €
= GA	0 €	+50.000 €

* Es ergibt sich wegen der Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs ein Vj-Unterschied von 50.000 €, obwohl im Vorjahr keine Berichtigung des Bilanzansatzes erfolgt. Damit ist der Aufwand aus der planmäßigen Zuführung zur Gewährleistungsrückstellung im Wj. 2022 endgültig verloren!

14. Bilanzänderung

14.1. Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen

Bilanzänderung nur im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung und soweit Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG).

Waren = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR).

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./ AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Wj. 2020

Erhöhung Warenbestand um 3.000 € = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG.

Abm. Korrektur gem. § 4 Abs. 4a EStG keine Bilanzberichtigung i. S. d. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Bilanzänderung“ Sps. 2, 4 EStH.

→ Bilanzänderung i. H. v. max. ./3.000 €

Zulässige Sonderabschreibung für die Maschine gem. § 7g Abs. 5 EStG = 20 % x 20.000 € = 4.000 €. Inanspruchnahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG im Jahr der Anschaffung und in den vier folgenden Wj. möglich.

Sonderabschreibung Wj. 2020 = 3.000 € (bis Korrektur/Bilanzberichtigung durch BP)
Sonderabschreibung Wj. 2021 ff. = grds. 1.000 € (4.000 € S-AfA ./ 3.000 € Wj. 2020)

Wj. 2021

Entnahme = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Bilanzänderung...“ Sps. 2 EStH.

Bildung § 6b-Rücklage im Rahmen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG i. H. v. 300.000 € (≅ BE/500.000 € ./ BW 200.000 €) möglich, da Grundstück mind. 6 Jahre im AV § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.

Vornahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG für im Wj. 2019 angeschaffte Maschine nur i. H. v. ./500 € (gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG), da Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgeht (GA Warenbestand/BeVe um +500 €).
Abm. Hinzurechnung ≠ Bilanzberichtigung (s.o.).

Wj. 2022

Vornahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG für im Wj. 2019 angeschaffte Maschine i. H. v. ./500 € (gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG), da Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgeht (GA Warenbestand/BeVe um +1.000 €).
Abm. Hinzurechnung ≠ Bilanzberichtigung (s.o.).

Kontenentwicklung Maschine (StB)

AK/netto (8/2019 [§ 9b Abs. 1 EStG])	20.000 €
AfA Wj. 2019 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2, 4 EStG: 20.000 € 1/5 x 5/12 =	-1.667 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2019	<u>18.333 €</u>
AfA Wj. 2020 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG: 20.000 € x 1/5 =	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2020 (s.o.)	-3.000 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2020	<u>11.333 €</u>
AfA Wj. 2021 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (s.o.)	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2021 (s.o.)	-500 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2021	<u>6.833 €</u>
AfA Wj. 2022 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (s.o.)	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2022 (s.o.)	-500 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2022	<u>2.333 €</u>

14.2. Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft

Lagerplatz = notw. SBV-I R 4.2 Abs. 12 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nTW. Wahlrecht zur Vornahme einer TW-Abschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG („kann“). → kein falscher Bilanzansatz.

Erhöhung Warenbestand und Erhöhung Beteiligung = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Bei Personengesellschaft Anwendung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG, R 4.4 Abs. 2 S. 6 EStR.

→ Bilanzberichtigung in GHB (+20.000 €) ermöglicht Bilanzänderung in SoBil/Weiß i. H. v. bis zu ./20.000 €.

Gewinnerhöhung aus Nichtanerkennung TW-Abschreibung wirkt sich wegen § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG nur zu 60 % aus → für Bestimmung Obergrenze Bilanzänderung sind abm. Korrekturen unbeachtlich, H 4.4 „Bilanzänderung“ Sps. 2, 4 EStH!

15. Gewinnmindernde Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden und der Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern

15.1. § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Grundstück)

GuB, Gebäude und Hochregallager = selbständige WG.

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Gebäude = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Hochregallager = BVo § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG, H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH, da ausschließlich dem GewB dienend und notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, des abn., bew. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. S. 5, R 7.1 Abs. 3 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Durch Veräußerung Realisation der stillen Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB). Für stille Res. GuB und Geb. kann stl. eine § 6b-Rücklage gebildet werden, da mind. 6-Jahre zum AV gehört § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG. Keine Bildung § 6b-Rücklage für Hochregallager, da kein beg. WG i. S. d. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG.

Berechnung Veräußerungsgewinn (§ 6b Abs. 2 EStG)

	<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, 2 EStR)	-175.000 €	-625.000 €	-50.000 €
<u>= stille Reserven</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>

Aufteilung Kaufpreis für angeschafftes beb. Grundstück auf GuB und Geb. im Verhältnis der Verkehrswerte (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH). Anteil GuB = 300.000 €, Anteil Geb. = 900.000 €.

HB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023 300.000 €

Stl. Übertragung § 6b-Rücklage auf AK GuB (§ 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) (Ausübung Wahlrecht, da keine Schmälerung AfA-Potential). Ausübung stl. Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG; Eintragung in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG erforderlich.

Berechnung GuB (neu)

AK § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	300.000 €
abzgl. Übertragung § 6b-Rücklage/Reinvestition	-50.000 €
StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023	<u>250.000 €</u>

Berechnung Gebäude (neu)

AK § 255 Abs. 1 S. 1 HGB; H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	900.000 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG)	
900.000 € x 3 % x 2/12 (p.r.t. R 7.4 Abs. 1 S. 1, 2 EStR)	<u>/ 4.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023	<u>895.500 €</u>

Stl. kommt grds. die Übertragung der § 6b-Rl. des Gebäudes auf die AK des Gebäudes in Betracht (§ 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG). Wahlrecht wird jedoch wegen Aufgabenstellung (niedrigster stl. Gewinn) nicht ausgeübt, da Schmälerung AfA-Potential.

StB-Ansatz § 6b-Rücklage (Gebäude) 31.12.2023 50.000 €

Buchungssätze/nur HB

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

Gewiauswirkungen nach GuV-Methode

mehr Ertrag Abgang AV	+1.000.000 €
mehr Aufwand Buchwertabgang	-850.000 €
mehr AfA/Gebäude	-4.500 €
Se. hrl. GA	<u>+145.500 €</u>
Abrechnung § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (§ 6b EStG)	<u>-100.000 €</u>
Se. stl. GA	<u>+45.500 €</u>

15.2. § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Beteiligung)

Veräußerung der Turbo-GmbH

Anteil an Turbo GmbH = Beteiligung = lt. Sachverhalt notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R. 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 1 „Beteiligung“ Sps. 1 EStH des nicht abn., unbewegl., immat. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, S. 4 u. S. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (StR) bzw. nTW (HR) nach außerplanmäßiger Abschreibung. Das Wertaufholungsgebot gem. § 253 Abs. 5 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG ist zu beachten.

Wegen Veräußerung Realisierung der stillen Reserven § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Die veräußerte Beteiligung ist ein begünstigtes WG i. S. d. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG und gehört seit mind. 6 Jahre zum AV (§ 6b Abs. 10 S. 4 i.V.m. Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). USt-lich nicht steuerbarer Umsatz, da Beteiligung nicht zum Unternehmensvermögen gehört (A 2.3 Abs. 2 UStAE). VoSt ist nicht abzugsf., da keine Eingangsleistung für das ustl. Unternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).

Im Wj. 2022 hätte eine Wertaufholung gem. § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG bis hist. AK erfolgen müssen, da Gründe für Wertminderung entfallen.

BilA Beteiligung 31.12.2022 ist falsch → (Steuer-)Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG; erfolgswirksam im ersten offenen Jahr; hier Wj. 2023 (R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR).

Da Veräußerung Bet. im Wj. 2023 erfolgt Berichtigung bei Ermittlung VG. Aufholungsgewinn nicht begünstigt gem. § 6b EStG (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR).

Berechnung Veräußerungsgewinn Beteiligung (§ 6b Abs. 10 S. 4 i.V.m. Abs. 2 EStG)

Veräußerungserlös		350.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 3 EStR)		
Buchwert zum 31.12.2022	100.000 €	
zzgl. Wertaufholung	<u>+100.000 €</u>	
= Buchwert im Zp. der Veräußerung	200.000 €	-200.000 €

abzgl. Veräußerungskosten/brutto -5.950 €
= Veräußerungsgewinn 144.050 €

Der Wertaufholungsgewinn (100.000 €) unterliegt dem TEV gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a S. 2 EStG, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG → Abm. Abrechnung i. H. v. 40.000 € (100.000 € x 40 %).

Herstellung Gebäude

Gebäude = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. unbewgl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit HK (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB; H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH) abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Stl. ist die Übertragung der § 6b-RI. aus der Beteiligung auf die HK des Gebäudes zulässig in Höhe des steuerpflichtigen Teils von 60 % (§ 6b Abs. 10 S. 2 EStG).

→ Übertragung/Reinvestition stR 144.050 € x 60 % = 86.430 €

Ausübung stl. Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG; Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG. Abm. Abrechnung i.H.v. 57.620 € (= 144.050 € x 40 % ≈ steuerfreier Teil des Veräußerungsgewinns).

Berechnung

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
HK (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB, H 6.3 „HK“ EStH)	400.000 €	400.000 €
abzgl. (stpfl.) stille Reserve Gebäude/Reinvestition	-- €	-86.430 €
= AfA-Bmgr. (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	400.000 €	313.570 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG)		
p.r.t. gem. R 7.4 Abs. 1 S. 1, 5 EStR		
HB: 400.000 € x 3 % x 1/12 =	-1.000 €	-- €
StB: 313.570 € x 3 % x 1/12 =	-- €	-784 €
= Bilanzansatz zum 31.12.2023	399.000 €	312.786 €

Buchungssätze HB

Beteiligung Turbo-GmbH	100.000 €	an	Zuschreibungsertrag	100.000 €
Aufwand Abgang AV	100.000 €	an	Beteiligung Turbo-GmbH	100.000 €
Beratungsaufwand	950 €	an	VoSt	950 €
Gebäude	11.000 €	an	AfA	11.000 €

Gewinnauswirkungen

mehr s. b. E. /Wertaufholung	+100.000 €
mehr Aufwand Buchwertabgang	-100.000 €
mehr Beratungsaufwand/n. abzb. VoSt	-950 €
weniger AfA (9.000 € ./ 750 €)	+11.000 €
Se. hrl. GA	+10.050 €
abm. Abrechnung § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (312.786 € ./ 399.000 €)	-86.214 €
abm. Abrechnung/TEV Wertaufholung/ 100.000 € x 40 % =	-40.000 €
abm. Abrechnung/TEV Veräußerungsgewinn/144.050 € x 40 % =	-57.620 €
Se. stl. GA	-173.784 €

15.3. § 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft

GuB = notw. BV/GHV (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR) u. nicht abnutzb. unbewegl. WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR). Bew. Mit AK oder nbzW (§ 253 Abs. 1, 3 HGB) bzw. nTW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

- OHG-Gesamthandsvermögen

Wegen Veräußerung Grundstück „Spessartweg 13“ Realisierung der stillen Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Umsatzsteuerfreie Veräußerung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG.

Berechnung (§ 6b Abs. 2 EStG)

Veräußerungserlös	200.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-150.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn/GHV	<u>50.000 €</u>

Stille Res. beg. gem. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG, da Veräußerung beg. WG (= Grdst.) und mind. 6 Jahre AV gehört (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). Vss. § 6b EStG jedoch gesellschaftlicherbezogen zu prüfen. Entgeltlicher Erwerb 25 %iger MU-Anteil Fink von Adler am 01.01.2018 → Vss. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG (-), da nicht mind. 6 Jahre zum AV und durch Mehrwert in ErgBil/Fink von 30.000 € ergibt sich ein Verlust (für 25 %). Beg. somit Anteil Fink nur i. H. v. 50/75 = 2/3.

Berechnung VG in GHV

	<u>Adler (25 %)</u>	<u>Fink (75 %)</u>	<u>Gesamt (100 %)</u>
Veräußerungsgewinn	12.500 €	37.500 €	50.000 €
begünstigt gem. § 6b EStG	12.500 €	25.000 € (37.500 : 75 x 50)	37.500 €

Buchungssätze OHG/GHV

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

Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode

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

Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanz Fink

Wegfall Mehrwert Grund und Boden wegen Veräußerung (Schicksalsteilung der ErgBil) = zusätzlicher Aufw. aus BW-Abgang Geser Fink. Außerdem Erfassung Mehrwert § 6b-RL in ErgBil Fink i. H. v. 25.000 €.

Buchungssätze ErgBil/Fink

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

Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode ErgBil/Fink

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

Einzelunternehmen Fink

Reinvestition mit § 6b-Rücklage auf die AK i. H. v. 25.000 € (§ 6b-Rücklage).

Bewertung Grdst. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR mit 125.000 € (150.000 € ./ 25.000 €)

Buchungssätze EU/Fink

GuB	150.000 €	an	Finanzkonto	150.000 €
Kapital	25.000 €	an	§ 6b-RL	25.000 €
§ 6b-RL	25.000 €	an	s. b. E.	25.000 €
s. b. A.	25.000 €	an	GuB	25.000 €

Gewinnauswirkungen EU/Fink

mehr s. b. E. (Auflösung § 6b-Rücklage)	+25.000 €
mehr s. b. A. (Minderung AK GuB)	-25.000 €
Se. GA EU/Fink	<u>-- €</u>

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

Übertragung § 6b-RI. auf AK der Fink-GmbH nicht möglich, da nicht derselbe StPfl.!!!
(Übertragung allenfalls auf AK einer anderen MUSchaft möglich [R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR]).

15.4. § 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft

Aufgrund Veräußerung Beteiligung und Lagerplatz Realisierung der stillen Res. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. UStlich nicht stbare Veräußerung gem. A 2.3 Abs. 2 UStAE (Beteiligung) bzw. steuerfreie Lieferung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG (Grundstück).

Veräußerung Beteiligung

Berechnung

Veräußerungserlös/BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk.	250.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-100.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn (hrl./stl.)	<u>150.000 €</u>

VG ≠ beg. gem. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG, da Veräußerung durch Körperschaft. VG unterliegt Befreiungsverfahren gem. § 8b Abs. 2 u. 3 KStG (100 % steuerfrei und 5 % nabz. BA).

Hier keine unterschiedlichen Wertansätze zwischen HB und StB (jedoch 95 %-ige Kürzung außerhalb der StB; ≠ Latenz i. S. d. § 274 HGB, da kein Abbau in den folgenden Wjen

[≙ sog. permanente Differenz].

Veräußerung Lagerplatz

Berechnung (stl. § 6b Abs. 2 EStG)

	stl.	hrl.
Veräußerungserlös (Geldfluss)/BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk.	100.000 €	100.000 €
zzgl. vGA (Fiktion*)	<u>+50.000 €</u>	<u>-- €</u>
Zw.Se.	150.000 €	100.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-50.000 €</u>	<u>-50.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn	<u>100.000 €</u>	<u>50.000 €</u>

*Hinweis

Hier greift die Fiktionstheorie des BFH! → Die vGA erhöht die AK des unbebauten Grundstücks auf der Ebene der Geser-Gfin/S → damit erhöht sich (lt. BFH denklogisch!) der V-Preis/BE bei der S-GmbH (s. BMF-Schreiben v. 28.04.2003, Beck'sche StErlasse 100 § 8b/3, Rn. 21-analog).

Wegen verbilligter Veräußerung Lagerplatz vGA von S-GmbH an S, da verhinderte Vermögensmehrung, Veranlassung durch das GesV, Auswirkung auf den Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG und keine oGA (R 8.5 Abs. 1 KStR). Bewertung der vGA mit dem gem. Wert i. H. v. 50.000 € (150.000 € ./ 100.000 €) H 8.6 „Hingabe...“ KStH. Stl. abm. Hinzurechnung (50.000 €) § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, da vGA das EK nicht mindern darf!

VG beg. gem. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG, da veräußertes Grdst mind. 6 Jahre im AV (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). Beg. VG = 100.000 € ≙ § 6b-Rücklage, § 6b Abs. 3 S. 1 EStG. Abm. Abrechnung (100.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG! Bildung § 6b-RI. = Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG); Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG erforderlich.

Hrl. keine Bildung § 6b-RI. möglich. Abweichung zwischen HB- und StB-Ansätzen u. Differenz baut sich vss. in künftigen Wj. ab → Bilanzierung passiver latente Steuern gem. § 274 Abs. 1 HGB. Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeblichem Steuersatz.

<u>Berechnung</u>	<u>§ 6b-Rücklage</u>	
HB-Ansatz	0 €	
StB-Ansatz	<u>100.000 €</u>	
Differenz	+100.000 €	→ passive Latenz!
Bewertung gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB		30 % x 100.000 € = 30.000 €
Abm. Zurechnung (30.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG!		

Buchungssätze/nur HB

Finanzkonto	350.000 €	an	s. b. E.	350.000 €
Aufwand Abgang AV	150.000 €	an	Beteiligung	100.000 €
			G u B	50.000 €
Aufw. Steuern vom E. u. E.	30.000 €	an	Passive lat. Steuer	30.000 €

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

mehr s. b. E./Veräußerungserlös (250.000 € + 100.000 € =)	+350.000 €
mehr Aufw./BW-Abgang (100.000 € + 50.000 € =)	-150.000 €
mehr Aufw. Steuern v. Einkommen und Ertrag/Pass. lat. St.	<u>-30.000 €</u>
Se. hrl. GA	<u>+170.000 €</u>
Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (-100.000 € + 30.000 € =)	-70.000 €
Zurechnung vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	<u>+50.000 €</u>
Se. stl. GA	<u>+150.000 €</u>

15.5. Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen

Lkw/alt = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./ AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Ausscheiden BV Lkw → Aufdeckung stiller Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Stl. Bildung RfE zulässig, da

- Ausscheiden WG des AV infolge höherer Gewalt gegen Entschädigung, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStR
- Ersatzbeschaffung innerh. 1 Jahr ab „Bildung“, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, Abs. 4 S. 3 EStR

Berechnung der aufgedeckten stillen Reserven

Entschädigung (70.000 €/Versicherung + 1.000 €/Schrotterlös) 71.000 €

abzgl. Buchwert bei Ausscheiden (H 6.6 Abs. 3 „Buchwert“ EStH)
AK/netto 2020 § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG 50.000 €

abzgl. lin. AfA 2020-2022 § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG

50.000 € x 1/5 x 3 Jahre = -30.000 €

abzgl. AfA 2022 § 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG -10.000 €

HB u. StB-Ansatz „Lkw“ 31.12.2022/01.01.2023 10.000 €

abzgl. AfA 2023 bis Abgang R 7.4 Abs. 8 S. 1 EStR p.r.t.

10.000 € : 2 (≅ 2 Jahre RND) x 1/12 = -417 €

Zwischensumme 9.583 €

Durch Rep. im Wj. 2023 erfolgt Zuschreibung/Rückg. AfA

§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 7 Abs. 1 S. 7 Hs. 2 EStG

→ Schattenrechnung

plan. Buchwert zum 31.12.2022 (50.000 € ./ 30.000 € =) 20.000 €

abzgl. lin. AfA Wj. 2023 (50.000 € x 1/5 x 1/12 =) -833 €

plan. Buchwert bei Abgang/ohne AfA 19.167 €

Zuschreibung (19.167 € ./ 9.583 €) +9.584 €

HB u. StB-Buchwert „Lkw“ 31.01.2023 19.167 € → -19.167 €

= aufgedeckte stille Reserven

51.833 €

Entschädigung für entgangenen Gewinn (10.000 €) = lfd. Ertrag (H 6.6 Abs. 1 „Entschädigung“ Sps. 1 EStH).

Schrotterlös ist BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. (w. USt siehe unten) und P-Entnahme, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG; Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit TW/NW (1.000 €).

Buchungen StB

AfA	417 €	an	Fuhrpark	417 €
Fuhrpark	9.584 €	an	s.b.E./Zuschreibung	9.584 €
Fuhrpark (80.000 € ./ 19.167 €)	60.833 €	an	s. b. E.	80.000 €
Aufwand BW-Abgang	19.167 €			
P-Entnahme	1.000 €	an	s. b. E.	1.000 €

Leistungsempfänger („Monster Joe“) schuldet USt gem. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG i. V. m. Anl. 3 (Lieferung Schrott). Erstellung Nettorechnung (1.000 €) gem. § 14a Abs. 5 S. 2 UStG und Hinweis auf Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Versicherungsentschädigung ist BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

Nur anteilige Übertragung stille Res. auf AK Ersatz-WG, da Fall der „Mehrentschädigung“ (71.000 € > 50.000 €) gem. H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH.

Berechnung übertragbarer Teil

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

Abzugsf. VoSt ≠ AK (§ 9b Abs. 1 EStG). Nicht übertragbarer Teil 15.331 € (51.833 € ./ 36.502 €) ⇒ s.b.E.

Buchungen StB

VoSt	9.500 €	an	Fuhrpark	9.500 €
------	---------	----	----------	---------

Bewertung „Ersatz-Lkw“ 31.12.2023 (StB)

Lkw/neu = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR des beweglichen, abnutzb. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, R 6.6 EStR mit AK abzgl. übertragbarer RI u. AfA.

Berechnung (StB)

AK/netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG)	50.000 €
abzgl. Übertrag stiller Reserven (R 6.6 Abs. 1 EStR)	<u>-36.502 €</u>
AfA-Bmgr (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	13.498 €
abzgl. lineare AfA (§ 7 Abs. 1 EStG)	
13.498 € x 1/6 x 10/12 (p.r.t., § 7 Abs. 1 S. 4 EStG) =	-1.875 €
abzgl. So-Abschreibung gem. § 7g Abs. 5 u. 6 Nr. 1 EStG, da Gewinngrenze von 200.000 € im Vor-Wj. 2022 nicht überschritten	
13.498 € x 20 % =	<u>-2.700 €</u>
StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u><u>8.9253 €</u></u>

Hinweis

Sollte neben einer HB keine StB erstellt werden, müssen im Rahmen einer Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG abm. Korrekturen und eine zwingende Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG i. V. m. R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStR erfolgen, da Ausübung stl. Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG).

Buchung/StB

s. b. A.	36.502 €	an	Fuhrpark	36.502 €
AfA	1.875 €	an	Fuhrpark	4.575 €
So-Abschreibung	2.700 €			

15.6. Rücklage für Beschädigung bei einer Personengesellschaft

Aktivierung sonst. Forderung für Versicherungsentschädigung zum 31.12.2023 i. H. v. 32.000 €, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR; insoweit BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

In StB zum 31.12.2023 Passivierung RfE gem. R 6.6 Abs. 7 S. 1 EStR i. H. v. 32.000 €.

Buchung Wj. 2023/StB

so. Forderung	32.000 €	an	s. b. E.	32.000 €
s. b. A.	32.000 €	an	Rücklage (R 6.6 EStR)	32.000 €

Weitere Behandlung Wj. 2024/StB

Auflösung Rücklage

Rücklage (R 6.6 EStR)	32.000 €	an	s. b. E.	32.000 €
-----------------------	----------	----	----------	----------

Korrekturbuchung (wg. Erfassung s. b. E. im Wj. 2023)

s. b. E.	32.000 €	an	so. Forderung	32.000 €
----------	----------	----	---------------	----------

15.7. Rücklage für Beschädigung bei einem Einzelunternehmen

Aktivierung sonst. Forderung für Versicherungsentschädigung zum 31.12.2023 i. H. v. 40.000 €, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR; insoweit BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

Zwingende Passivierung RSt für unterlassene Instandhaltung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1, Abs. 11 EStR für unterlassene Instandhaltung Maschine zum 31.12.2023, da Reparatur innerhalb von 3 Monaten nach BilSt-Tag 31.12.2023.

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit vern. kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag i. H. v. 45.000 €.

Stl.wäre zum 31.12.2023 eine RfE grds. möglich, da Entschädigung für WG, das infolge höherer Gewalt beschädigt worden ist (R 6.6 Abs. 7 S. 1 EStR). RfE wäre im Zp. der Reparatur (Februar 2024) in voller Höhe aufzulösen (R 6.6 Abs. 7 S. 2 EStR, H 6.6 Abs. 7 „Beispiel für den Fall der Beschädigung“ EStH). Hrl. kann keine Rücklage nach Steuerrecht (gem. R 6.6 EStR) gebildet werden.

Stl. und hrl. ist zwingend (hier kein Wahlrecht!) eine Rückstellung zum 31.12.2023 zu bilden! In der StB scheidet damit das Wahlrecht zur Rücklage für Ersatzbeschaffung aus.

<u>Bilanzansatz 31.12.2023</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
So. Forderung	40.000 €	40.000 €
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	45.000 €	45.000 €
Gewinnauswirkungen	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.E. (Forderung)	+40.000 €	+40.000 €
mehr s.b.A. (Rückstellung)	<u>-45.000 €</u>	<u>-45.000 €</u>
Summe	<u>-5.000 €</u>	<u>-5.000 €</u>

15.8. Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. abnutzb., bewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Der zugesagte/erhaltene Zuschuss stellt einen echten Kapitalzuschuss i. S. R 6.5 Abs. 1 S. 1 EStR dar (hier kein Ertragszuschuss).

Insoweit liegen BE vor, § 4 Abs.4 EStG-Umk.; ustl. nicht steuerbar, A 10.2 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 7 UStAE.

Keine Aktivierung Zuschuss zum 31.12.2022, da Gewährung unter aufschiebender Bedingung nach § 158 Abs. 1 BGB der Anschaffung der Maschine (Eintritt der Bedingung im Wj. 2023).

Es besteht hrl. und stl. ein Wahlrecht zwischen erfolgswirksamer und erfolgsneutraler Behandlung gem. R 6.5 Abs. 2 EStR (hrl. umstritten).

Erfolgswirksame Behandlung Zuschuss in HB (Aufgabenstellung, möglichst hohes Vermögen) → AK Maschine bleiben ungemindert.

Anschaffungskosten/netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB)	800.000 €
abzgl. AfA, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB (= 800.000 € x 1/8 =)	<u>-100.000 €</u>
= HB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023	<u>700.000 €</u>

Stl. Ausübung Wahlrecht zur erfolgsneutralen Behandlung (Aufgabenstellung, niedriger Gewinn);

AK /netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG)	800.000 €
abzgl. Zuschuss (R 6.5 Abs. 2 S. 3 EStR)	<u>-80.000 €</u>
= AfA-Bmgr. (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	720.000 €
abzgl. linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG	
720.000 € x 1/8 =	<u>-90.000 €</u>
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023	<u>630.000 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.E./Zuschuss	+80.000 €	+80.000 €
mehr s.b.A./Übertrag Zuschuss auf AK	-- €	-80.000 €
mehr AfA/Maschine	<u>-100.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>
Summe	<u>-20.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>

Hinweis

Ist der echte Zuschuss bereits im vorangegangenen Wj. der Investition gewährt worden, kann insoweit stl. eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden und im folgenden Wj. mit den AK/HK der Investition verrechnet werde (siehe R 6.5 Abs. 4 EStR [insoweit vermindert sich die AfA-Bmgr., R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR]).

Wird der echte Zuschuss erst in einem folgenden Wj. der Investition gewährt, kann der Zuschuss mit den AK/HK der Investition (\cong Buchwert) im folgenden Wj. verrechnet werden (siehe R 6.5 Abs. 3 EStR [insoweit vermindert sich die AfA-Bmgr., R 7.3 Abs. 4 S. 2 EStR]).

16. Rückstellungen

16.1. Garantierückstellung

Passivierung RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR:

- Gewährleistungsverpfl. = Verpflichtung ggü. Dritten R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags einschl. künftiger Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag in 2023 und 2024 unter Berücksichtigung der Inflation). Laufzeit ab 31.12.2023 > 1 Jahr \rightarrow Abzinsung gem. 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

Verteilung der 2 jährigen Garantiezeit auf 3 mögliche Jahre \rightarrow für Umsatz 2021 ist zum 31.12.2023 die Garantiezeit bereits abgelaufen.

Für 2022 und 2023 ergibt sich folgender vss. Garantieraufwand:

2022:	1.750.000 € x 1 % =	17.500 €
2023:	2.200.000 € x 1 % =	22.000 €

Berechnung antl. pauschaler Garantieraufwand für 2024 und 2025:

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022 (17.500 € x 1/3)	5.833 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	7.333 €	7.333 €
	<u>(22.000 € x 1/3)</u>	<u>(22.000 € x 1/3)</u>
Summe	13.166 €	7.333 €
Inflation 2024: x 1,02	13.429 €	7.480 €
Inflation 2025: x 1,015	-- €	<u>7.592 €</u>
voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	13.429 €	7.592 €

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB:	
Restlaufzeit für 2024: nicht größer 1 Jahr → keine Abzinsung!	13.429 €
Restlaufzeit für 2025: 2 Jahre $7.592 \text{ €} : (1,0290)^2 =$	<u>7.170 €</u>
= HB-Ansatz 31.12.2023 (13.429 € + 7.170 € =)	<u>20.599 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung der Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum jew. BilSt-Tag, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG; der pauschale Prozentsatz (1 % des garantiebehafteten Umsatzes) muss aufgrund der Erfahrungen aus der Vergangenheit nachgewiesen werden, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a EStG; nach BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 27 bei Pauschalrückstellungen keine Abzinsung.

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022:	5.833 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023:	<u>+7.333 €</u>	<u>7.333 €</u>
Se.	<u>13.166 €</u>	<u>7.333 €</u>
= StB-Ansatz 31.12.2023 (13.166 € + 7.333 € =)		<u>20.499 €</u>

Hinweis

Die sog. „Deckelungsvorschrift“ gem. R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR greift hier nicht, da HB-Ansatz > StB-Ansatz!

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-20.599 €</u>	<u>-20.499 €</u>

Alternative Berechnung

Unterstellung einer gleichmäßigen Verteilung der Gewährleistungen auf die Garantiezeit. Garantiebehafteter Umsatz aus 2022 kann nur zu 25 % zugrunde gelegt werden, da zum 31.12.2023 bereits 75 % der Garantiefälle abgewickelt sind (25 % in 2022 und 50 % in 2023).

Ansatz von 75 % des garantiebehafteten Umsatzes aus 2023, da zum 31.12.2023 bereits 25 % der Garantiefälle eingetreten sind.

Handelsbilanz

Für 2022 und 2023 ergibt sich folgender vss. Garantieraufwand:

2022:	1.750.000 € x 1 % =	17.500 €
2023:	2.200.000 € x 1 % =	22.000 €

Berechnung antl. Garantieraufwand für 2024 und 2025:

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022 (17.500 € x ¼)	4.375 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	11.000 €	5.500 €
	<u>(22.000 € x 1/2)</u>	<u>(22.000 € x 1/4)</u>
Summe	15.375 €	5.500 €
Inflation 2024: x 1,02	15.683 €	5.610 €
Inflation 2025: x 1,015	<u>-- €</u>	<u>5.694 €</u>
voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	15.683 €	5.694 €

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB:	
Restlaufzeit für 2024: nicht größer 1 Jahr → keine Abzinsung!	15.683 €
Restlaufzeit für 2025: 2 Jahre $5.694 \text{ €} : (1,0290)^2 =$	<u>5.378 €</u>
= HB-Ansatz 31.12.2023 (15.683 € + 5.378 €)	<u>21.061 €</u>

Hinweis

Hrl. keine Abzinsung auch vertretbar, da Ø Laufzeit für Umsätze 2022 = ½ Jahr, für die Umsätze 2023 Ø Laufzeit = 1 ½ Jahre. Die durchschnittliche Restlaufzeit beträgt somit nur 1 Jahr ($[0,5 + 1,5 =] 2 : 2 = 1$) → keine Abzinsung i. S. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, da Restlaufzeit nicht > 1 Jahr!

Steuerbilanz

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022	4.375 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	<u>+11.000 €</u>	<u>5.500 €</u>
Summe	<u>15.375 €</u>	<u>5.500 €</u>
= StB-Ansatz 31.12.2023 (15.375 € + 5.500 € =)		<u>20.875 €</u>

Hier keine Deckelung i. S. R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR (s. oben)!

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-21.061 €</u>	<u>-20.875 €</u>

16.2. Pfandgeldrückstellung

Keine Bilanzierung Leergut bei Selters GmbH, da weder rechtl. noch wirtschaftl. Eigentümerin, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 1 u. 2 Nr. 1 AO. Bilanzierung beim Abfüller (BMF-Schreiben v. 08.12.2020, Beck'sche StErlasse 1 § 6/20, Tz. 1).

Aktivierung sonst. Ford. zum 31.12.2023 für an Abfüller geleistete Pfandgelder, soweit noch nicht zurückerstattet = 450.000 € (1.500.000 € ./ 1.050.000 €), § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR, zu bew. nach § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK = NW des Geldes.

HB u. StB-Ansatz „so. Forderung“ zum 31.12.2023 450.000 €

Passivierung RSt für ungewisse Verb. für von Kunden vereinnahmte Pfandgelder (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR), da

- Verpflichtung ggü. Dritten (Abfüller) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags (HB)/Erfüllungsbetrag (StB) (2/3 der Kunden werden vss. Kästen und Flaschen zurückgeben).

HB u. StB-Ansatz „Pfand-RSt“ 31.12.2023 (150.000 € x 2/3) 100.000 €

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

mehr s. b. E./Forderung	+450.000 €
mehr s.b.A./Pfand-RSt	<u>-100.000 €</u>
Se. HB u. StB	<u>+350.000 €</u>

16.3. Urlaubsrückstellung

Passivierung RSt für ungewisse Verb. für Verpflichtung zur Gewährung von Urlaub gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- Verpflichtung ggü. Dritten (AN) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG.

Handelsrecht

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags einschl. künftiger Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag 2024 unter Berücksichtigung des Anstiegs der Lohn- und Gehaltsaufwendungen). Neben Grundgehalt und AG-Anteil SV sind hrl. auch Zuführungen zur Pensions-RSt sowie freiwillige Sonderzuwendungen (z. B. Weihnachtsgeld) zu berücksichtigen. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Arbeitstage (rglm. Arbeitstage abzgl. Urlaubs- und Krankheitstage).

Laufzeit zum 31.12.2023 < 1 Jahr → keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

<u>Berechnung und Ermittlung maßgebli. Arbeitsentgelt:</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Grundgehalt	150.000 €	90.000 €
Weihnachtsgeld	+12.500 €	+7.500 €
AG-Anteil zur SozV.	-- €	+14.625 €
Zuführung Pensions-RSt	+10.000 €	-- €
= Arbeitsentgelt	172.500 €	112.125 €
zzgl. Kostensteigerung x 3 % =	+5.175 €	+3.364 €
= maßgebliches Arbeitsentgelt	177.675 €	115.489 €

<u>Ermittlung maßgebliche Arbeitstage</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Arbeitstage pro Jahr	300	250
abzgl. Urlaubsanspruch/Jahr	-30	-30
abzgl. Krankheitstage	-10	-7
= maßgebliche (tatsächliche) Arbeitstage	260	213

<u>Berechnung der Rückstellung</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Maßgebliches Arbeitsentgelt	177.675 €	115.489 €
dividiert durch maßgebliche Arbeitstage	260	213
= Urlaubsentgelt pro Tag	683 €	542 €
x Resturlaub	15	20
= Erfüllungsbetrag	10.245 €	10.840 €
= HB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023 (10.245 € + 10.840 € =)		<u>21.085 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum jew. BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG); keine Abzinsung, da Laufzeit am BilStT < 12 Monate, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG.

Keine Berücksichtigung von freiwilligen Sonderleistungen (z. B. Weihnachtsgeld) und Zuführungen zur Pensions-RSt. Ausschl. Berücksichtigung von Grundgehalt und AG-Anteil SozV (H 6.11 „Urlaubsverpflichtung“ EStH).

Maßgeblichkeit der rglm. Arbeitstage ohne Berücksichtigung Urlaubsanspruch und Krankheitstage.

Berechnung

<u>Ermittlung maßgebliches Arbeitsentgelt</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Grundgehalt	150.000 €	90.000 €
AG-Anteil SozV	-- €	+14.625 €
= maßgebliches Arbeitsentgelt	150.000 €	104.625 €
<u>Ermittlung maßgebliche Arbeitstage</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Arbeitstage/Jahr= maßgebliche (regelmäßig) Arbeitstage	300	250
<u>Berechnung der Rückstellung</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Maßgebliches Arbeitsentgelt	150.000 €	104.625 €
dividiert durch maßgebliche Arbeitstage	300	250
= Urlaubsentgelt pro Tag	500 €	419 €
x Resturlaub	15	20
= Rückstellung	7.500 €	8.380 €
= StB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023 (7.500 € + 8.380 €)		<u>15.880 €</u>
<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr Personalaufwand	-21.085 €	-15.880 €

16.4. Jubiläumsrückstellung

Sonderzuwendungen = Jubiläum-RSt, da Zusage einer Einmalzahlung anlässlich 30-jährige Dienstjubiläum Ulfi K. (BMF-Schreiben v. 08.12.2008/27.02.2020/02.05.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 5/2, Rn. 1 ff.).

Für Jubiläumszuwendung ist eine RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR zu passivieren, da

- Verpflichtung ggü. Dritten (Ulfi K.) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Restlaufzeit > 1 Jahr (hier 7 Jahre).

Berechnung

Zugesagte Jubiläumszuwendung	2.000 €
zzgl. AG-Anteil Sozialversicherung (20 %)	<u>+400 €</u>
Zwischensumme	2.400 €
abzgl. Fluktuationsabschlag (5 %)	<u>-120 €</u>
Zwischensumme	2.280 €
Erfüllungsbetrag 31.12.2023 (Abzinsung: $2.280 € : (1,025)^7 =$	<u>1.918 €</u>

Steuerbilanz

Stl. ist eine RSt gem. § 5 Abs. 4 EStG nur unter folgenden Bedingungen zulässig:

- Dienstverhältnis muss mindestens 10 Jahre bestanden haben,
- Zuwendung nur für Dienstverhältnisse von mindestens 15 Jahren,
- Schriftliche Zusage,
- Anwartschaft wurde nach dem 31.12.1992 erworben.

Voraussetzungen sind alle erfüllt → Passivierung Jubiläums-RSt in StB. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG i. V. m. BMF-Schreiben a.a.O., Rn. 9 - 12 nach dem TW- oder dem Pauschalwertverfahren.

Berechnung

a. Teilwertmethode

Stl. keine Berücks. eines Fluktuationsabschlags (BMF-Schreiben a.a.O., Rn. 7).
Zugesagte Jubiläumswendung 2.000 €
zzgl. AG-Anteil Sozialversicherung (20 %) +400 €
Zwischensumme 2.400 €
Abzinsung: $2.400 \text{ €} \times 0,687$ (\cong VV für 7 Jahre) = 1.649 €
(BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2)

b. Pauschalwertmethode

Ulfi K. hat zum 31.12.2023 insgesamt 23 Dienstjahre abgeleistet. Gem. Anlage zum BMF-Schreiben a.a.O. beträgt der Teilwert 475 € bei einer zugesagten Jubiläumswendung von 1.000 €. Bei einer Jubiläumswendung von 2.400 € beträgt der Teilwert somit 1.140 € ($475 \text{ €} \times 2,4$). Damit wird in der StB der Wert lt. Teilwertmethode i. H. v. 1.649 € angesetzt.

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
Bilanzansatz „RSt“ zum 31.12.2023	1.918 €	1.649 €
<u>Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-1.918 €</u>	<u>-1.649 €</u>

16.5. Rekultivierungsrückstellung

BilA zum 31.12.2021 und 31.12.2022 noch berichtungsfähig, da unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 1 EStH, § 4 Abs. 2 S. 1 EStG).

AK i. H. v. 438.000 € entfallen neben dem Grund u. Boden auch auf das Quarzsandvorkommen = Bodenschatz (H 21.7 „Abgrenzung Pacht-/Kaufvertrag“ Sps. 2 EStH, H 4.2 Abs. 1 „Bodenschatz“ Sps. 1 EStH, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH).

Bilanzposten „Grund und Boden“

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. S. 6 EStR

Bew. mit AK oder nbzW (HR)/nTW (StR) § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG:

$3.000 \text{ m}^2 \times 6 \text{ €/m}^2 = \text{HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023}$ 18.000 €

Der bisherige Ansatz „unbeb. GrSt“ vom 31.12.2021 - 31.12.2023 ist um 420.000 € (438.000 € bisher ./ 18.000 € richtig) zu verringern.

Bilanzposten „Bodenschatz“

Sandvorkommen = selbst. unbewegl., abnutzb. VG/WG des AV, da Abbaugenehmigung § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 5 EStR; mat. WG (Bodenschatz) da Firma = Eigentümer Grundstück, somit notw. BV, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 2 S. 1 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfS oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

AfA nach Maßgabe des Substanzverzehr (§ 7 Abs. 6 EStG), sog. „AfS“, R 7.5 S. 3 EStR

Berechnung

AK 01.03.2021 (≈ 6.000 t) ($438.000 \text{ €} \cdot / . 18.000 \text{ €}$):	420.000 €
AfS 2021: Förderung $1.200 \text{ t} \times 70 \text{ €} / \text{t}$ ($= 420.000 \text{ €} : 6.000 \text{ t}$)	<u>-84.000 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2021 (Rest: 4.800 t)	336.000 €
AfS 2022: Förderung $1.300 \text{ t} \times 70 \text{ €} / \text{t}$	<u>-91.000 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2022 (Rest: 3.500 t)	245.000 €
AfS 2023: bis zur Bilanzerstellung „bessere Erkenntnis“ (Gutachten 12.02.2024) bezügl. der Menge des Bodenschatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) / zuvor nur Schätzung!:	
AfS 2023 = $1.600 \text{ t} \times 49 \text{ €} / \text{t}^*$	<u>-78.400 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2023	<u>166.600 €</u>

* Berechnung: gefördert in 2023	1.600 t
Gutachten zum 31.12.2023	<u>3.400 t</u>
Restmenge zum 01.01.2023	5.000 t
= RW 31.12.2022	$245.000 \text{ €} : 5.000 \text{ t} = 49 \text{ €} / \text{t}$

Anmerkung

Die bessere Erkenntnis kann sich nur auf 2023 auswirken, da bei Vorlage des Gutachtens die Bilanzen 2021 und 2022 bereits erstellt sind.

Alternativ mögliche Berechnung (für 2023 ungünstiger!)

Anschaffungskosten 01.03.2021	420.000 €
Menge insgesamt/Werterhellung ($1.200 \text{ t} + 1.300 \text{ t} + 1.600 \text{ t} + 3.400 \text{ t} =$)	7.500 t
Anschaffungskosten je t ($420.000 \text{ €} : 7.500 \text{ t}$)	56 € je t
Bilanzansatz 31.12.2023 (Restmenge = $3.400 \text{ t} \times 56 \text{ €}$)	<u>190.400 €</u>
AfS 2023 (245.000 € bisher $\cdot / . 190.400 \text{ €}$ richtig)	54.600 €

Bilanzposten „Rückstellung“

Für Verpflichtung zur Wiederverfüllung u. Rekultivierung ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- öffentlich rechtl. Verpflichtung R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2021) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag

- Ansammlungsrückstellung,
- Gegenrechnung erwarteter Einnahmen, da bereits entspr. Verträge abgeschlossen wurden,
- Berücksichtigung künftiger Preissteigerungen.

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Restlaufzeit > 1 Jahr.

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG.

- Gegenrechnung der erwarteten Einnahmen („Kippgebühren“ = 2 €/t) (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. c EStG, R 6.11 Abs. 1 EStR).
- Ratierliche Ansammlung entsprechend der tatsächlichen jährlichen Fördermenge gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. d EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 3 u. 4 EStR.
- Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e EStG, da bis zum Beginn der voraussichtlichen Erfüllung, d. h. bis Anfang 2025 > 12 Monate (BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 26 u. 29).
- Bei Berechnung der jährlichen Zuführungsraten sind steuerlich die Preisverhältnisse am jeweiligen BilSt-Tag maßgeblich = 5 €/t; künftig erwartete Preissteigerungen dürfen steuerlich nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG).
- Es ist ggf. die Begrenzung auf den HB-Ansatz zu beachten (R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR).

Berechnung HB-Ansatz „Rückstellung“

Wj. 2021

- gefördert 1.200 t x 3 € (5 € Rekultivierungsk. ./. 2 € Kippgebühren) = 3.600 €

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2022 und 31.12.2025) ⇒ 4 Jahre = 3,26 %

$$3.600 \text{ €} : (1,0326)^4 = \text{HB-Ansatz zum 31.12.2021} \quad \underline{\underline{3.166 \text{ €}}}$$

Wj. 2022

- gefördert 2021 1.200 t
 - gefördert 2022 1.300 t
- $$2.500 \text{ t} \times 3 \text{ € (s.o.)} = 7.500 \text{ €}$$

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2023 und 31.12.2025) ⇒ 3 Jahre = 3,07 %

$$7.500 \text{ €} : (1,0307)^3 = \text{HB-Ansatz zum 31.12.2022} \quad \underline{\underline{6.850 \text{ €}}}$$

$$\text{Zuführung RSt (6.850 € ./. 3.166 €)} = 3.684 \text{ €}$$

Wj. 2023

- gefördert 2021 u. 2022 (s.o.) 2.500 t
 - gefördert 2023 1.600 t
- $$4.100 \text{ t} \times 5 \text{ € (7 € ./. 2 €)} = 20.500 \text{ €}$$

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2024 und 31.12.2025) ⇒ 2 Jahre = 2,90 %

$$20.500 \text{ €} : (1,0290)^2 = \text{HB-Ansatz zum 31.12.2023} \quad \underline{\underline{19.361 \text{ €}}}$$

$$\text{Zuführung RSt (19.361 € ./. 6.850 €)} = 12.511 \text{ €}$$

Berechnung StB-Ansatz „Rückstellung“

Wj. 2021

➤ gefördert 1.200 t x 3 € (5 € Rekultivierungsk. ./ 2 € Kippgebühren) = 3.600 €
Abzinsung: VV für 3 Jahre **auf 01.01.2025**: 0,852 (Anl. 2 zum BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19)
3.600 € x 0,852 = StB-Ansatz zum 31.12.2021 3.067 €

Wj. 2022

➤ gefördert 2.500 t (s.o.) x 3 € (s.o.) = 7.500 €
Abzinsung VV für 2 Jahre 0,898
7.500 € x 0,898 = StB-Ansatz zum 31.12.2022 6.735 €

Zuführung (6.735 € ./ 3.067 €) =
3.668 €

Wj. 2023

➤ 4.100 t (s.o.) x 3 € (ohne Preissteigerung!) = 12.300 €
Abzinsung: VV für 1 Jahr 0,948
12.300 € x 0,948 = StB-Ansatz zum 31.12.2023 11.660 €

Zuführung (11.660 € ./ 6.735 €) =
4.925 €

Bilanzposten „Sand-Vorräte“

Sand-Bestände = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. mit HK bzw. zwingend mit dem nbzW (HR, strenges Niederwertprinzip / wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; hrl. strenger Niederstwert.

	<u>HK</u>	<u>Teilwert</u>	<u>Bil.ansatz</u>
2021: 100 t (= 8.000 € : 80 €) x 100 € =	10.000 €	8.500 € (80 € + 5 €)	8.500 €
2022: 150 t (= 12.750 € : 85 €) x 100 € =	15.000 €	13.500 € (85 € + 5 €)	13.500 €
2023: 250 t (= 28.750 € : 115 €) x 80 € =	20.000 €	30.000 € (115 € + 5 €)	20.000 €

Bei nTW 2021 und 2022 liegt eine vss. dauernde Wertminderung vor, da sie offensichtlich bis zur jew. Bilanz.Erst. anhält. Rekultivierungskosten dürfen bei TW-Ermittlung nicht einbezogen werden, da Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). → Erhöhung der veröffentlichten Marktpreise um Rekultivierungskosten i. H. v. 5 € pro Tonne.

Kein Ansatz höherer TW zum 31.12.2023 § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, da Obergrenze = HK.

a) Zusammenstellung Berichtigung der BilPo und Gewinnauswirkung nach BVV (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG)

<u>Unbebaute Grundstücke</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	438.000 €	438.000 €	438.000 €
berichtigter Ansatz	<u>18.000 €</u>	<u>18.000 €</u>	<u>18.000 €</u>
Gewinnunterschied	-420.000 €	-420.000 €	-420.000 €
Vorjahres-Unterschied	--- €	<u>+420.000 €</u>	<u>+420.000 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>-420.000 €</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>

	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
<u>Bodenschatz</u>			
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>336.000 €</u>	<u>245.000 €</u>	<u>166.600 €</u>
Gewinnunterschied	+336.000 €	+245.000 €	+166.600 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>-336.000 €</u>	<u>-245.000 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>+336.000 €</u>	<u>-91.000 €</u>	<u>-78.400 €</u>
<u>Sandvorräte</u>			
Ansatz bisher	8.000 €	12.750 €	28.750 €
berichtigter Ansatz	<u>8.500 €</u>	<u>13.500 €</u>	<u>20.000 €</u>
Gewinnunterschied	+500 €	+750 €	-8.750 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>-500 €</u>	<u>-750 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>+500 €</u>	<u>+250 €</u>	<u>-9.500 €</u>
<u>RSt für Rekultivierung (HB-Ansatz)</u>			
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>3.166 €</u>	<u>6.850 €</u>	<u>19.361 €</u>
Gewinnunterschied	-3.166 €	-6.850 €	-19.361 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>+3.166 €</u>	<u>+6.850 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>
Gewinnauswirkung HB Summe	<u>-86.666 €</u>	<u>-94.434 €</u>	<u>-100.411 €</u>
<u>Korrektur wegen RSt in StB</u>			
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>3.067 €</u>	<u>6.735 €</u>	<u>11.660 €</u>
Gewinnunterschied	-3.067 €	-6.735 €	-11.660 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>+3.067 €</u>	<u>+6.735 €</u>
Steuerl. Gewinnauswirkung	<u>-3.067 €</u>	<u>-3.668 €</u>	<u>-4.925 €</u>
Gewinnauswirkung lt. HB-Ansatz	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>
Stl. Korrektur (§ 5b Abs. 1 S. 2 EStG)	<u>+99 €</u>	<u>+16 €</u>	<u>+7.586 €</u>
Änderung steuerlicher Gewinn	<u>-86.567 €</u>	<u>-94.418 €</u>	<u>-92.825 €</u>
<u>b) Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode (HB)</u>			
	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
mehr AfS	-84.000 €	-91.000 €	-78.400 €
mehr/weniger Aufwand/Ertrag BeVe	+500 €	+250 €	-9.500 €
Sand-Vorräte		(+750 € / ./. 500 €)	(-8.750 € - 750 €)
mehr Aufwand Rekultivierung	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>
Summe hrl.	<u>-86.666 €</u>	<u>-94.434 €</u>	<u>-100.411 €</u>
<u>Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG</u>			
Rekultivierungsaufwand lt. HB	3.166 €	3.684 €	12.511 €
Rekultivierungsaufwand lt. StB	<u>3.067 €</u>	<u>3.668 €</u>	<u>4.925 €</u>
Außerbilanzielle Korrektur	<u>+99 €</u>	<u>+16 €</u>	<u>+7.586 €</u>
Geänderter steuerlicher Gewinn	<u>-86.567 €</u>	<u>-94.418 €</u>	<u>-92.825 €</u>

16.6. Pachtanlagenerneuerung

Maschine = zivilrechtl. u. wirtschaftl. Eigentum Verpächter § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs.1 u. 2 Nr. 1 AO, BMF-Schreiben v. 21.02.2002, Beck'sche StErlasse 1 § 4/17, Tz. I. A. 1.

Bildung RSt. für ungewisse Verb. wegen Substanzerhaltungsverpfl. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, BMF-Schreiben v. 21.02.2002, a. a. O., Tz. I.B.2., da

- Verpflichtung ggü. Verpächter R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Berechnung

Wiederbeschaffungskosten Maschine 31.12.2023	150.000 €
Wertigkeit 80 % x 150.000 € =	120.000 €
abzgl. Teilwert Maschine zum 31.12.2023	<u>105.000 €</u>
Unterschied	15.000 €

Hrl. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1, 4 HGB (Restlaufzeit 7 Jahre)

$$15.000 \text{ €} : (1,0250)^7 = \text{HB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023} \quad \underline{\underline{12.619 \text{ €}}}$$

Stl. Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a BSt. e S. 1 EStG

$$15.000 \text{ €} \times 0,687 \text{ (VV für RLZ 7 Jahre)} = \text{StB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023} \quad \underline{\underline{10.305 \text{ €}}}$$

(BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2)

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-12.619 €</u>	<u>-10.305 €</u>

16.7. Rückstellung für Rückbauverpflichtung

Bildung RSt für ungewisse Verb. w. Rückbauverpflichtung gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR für Abbruchverpflichtung, da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung der künftigen Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag Januar 2033); ratierliche Verteilung / Ansammlung im Rahmen einer vernünftigen kfm. Schätzung.

Da Laufzeit ab 31.12.2023 > 1 Jahr, Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

Berechnung

Voraussichtliche Kosten <u>einschließlich</u> Preissteigerungen	120.000 €
ratierlich verteilt: 120.000 € x 1/10 =	12.000 €
Abzinsung gem. Bundesbank-Tabelle	
Zinssatz für RLZ (bis 31.12.2032 neun Jahre) = 4,04 %	
12.000 € : (1,0404) ⁹ = HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>8.402 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Ratierliche Ansammlung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. d S. 1 EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 1 u. 2 EStR. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG). Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, da Laufzeit > 12 Monate; Abzinsung unter Berücksichtigung BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2.

Berechnung

Voraussichtliche Kosten <u>ohne</u> Preissteigerungen	100.000 €
ratierlich verteilt: $100.000 \text{ €} \times 1/10 =$	10.000 €
Restlaufzeit (bis 31.12.2032) 9 Jahre \cong Vervielfältiger 0,618	
$10.000 \text{ €} \times 0,618 =$ StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>6.180 €</u>

Hinweis

Mathematische Berechnung ist ebenfalls möglich und zulässig.

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-8.402 €</u>	<u>-6.180 €</u>

16.8. Prozesskosten/Patentrechtsverletzung

a) Rückstellung für Patentrechtsverletzung

Wegen der Patentrechtsverletzung ist eine RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR zu passivieren. Stl. gem. § 5 Abs. 3 S. 1 EStG Passivierung nur, wenn folgende Vss. erfüllt sind:

- der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat (§ 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG) oder
- mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (§ 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG).

→ Farmer Ltd. hat am 15.10.2023 Klage eingereicht, somit sind die Voraussetzungen gem. § 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG erfüllt.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (höchstmögliche Risiko ist zu berücksichtigen, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) → Ansatz mit 250.000 €.

Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB.

HB u. StB-Ansatz RSt Patentrechtsverletzung zum 31.12.2023	<u>250.000 €</u>
--	------------------

b) Rückstellung für Prozesskosten

Für voraussichtliche Prozesskosten ist RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR). Erstmalige Passivierung zum 31.12.2023, da hier nur 1. Instanz rechtshängig ist, H 5.7 Abs. 5 „Prozesskosten“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Ansatz nur der vss. Kosten für die 1. Instanz. Keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, da Restlaufzeit < 1 Jahr/12 M. (mit einer Entscheidung ist vss. bis Ende 2024 zu rechnen).

HB u. StB-Ansatz RSt für Prozesskosten zum 31.12.2023 30.000 €

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A. (250.000 € + 30.000 € =)	<u>-280.000 €</u>	<u>-280.000 €</u>

16.9. Gewerbesteuer

Für GewSt-Abschlusszahlung ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 2 EStR, (ungeachtet des Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5b EStG), da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags.

Berechnung

Gewerbeertrag 2023 lt. Sachverhalt	3.000.000 €
x 3,5 % (Steermesszahl § 11 Abs. 2 GewStG) = Steuermessbetrag	105.000 €
x GewSt-Hebesatz 490 % (§ 16 Abs. 1 GewStG) = GewSt	514.500 €
abzgl. GewSt-Vorauszahlungen (§ 20 Abs. 1 GewStG)	<u>-400.000 €</u>
= HB u. StB-Ansatz GewSt-RSt zum 31.12.2023	<u>114.500 €</u>

Keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, da Laufzeit < 1 Jahr.

Stl. erfolgt aufgrund einer Billigkeitsregelung unabhängig von einer Laufzeit niemals eine Abzinsung i. S. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e EStG (s. BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 33).

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr GewSt-Aufwand	-114.500 €	-114.500 €
abm. Hinzurechnung gem. § 4 Abs. 5b EStG	<u>-114.500 €</u>	<u>+114.500 €</u>
Summe	<u>-114.000 €</u>	<u>0 €</u>

16.10. Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten

Für Erstellung Jahresabschluss 2023 ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- Verpflichtung JA aufzustellen R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen .. zulässig für:“ Sps. 1 EStH
- vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG R 5.7, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 10.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG).

Für Beratungskosten im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtl. freiwilligen Jahresabschlussprüfung kann keine RSt passiviert werden. Es fehlt an einer Außenverpflichtung (kein behördlicher Zwang), H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen .. zulässig für:“ Sps. 3 EStH-Umk;

HB u. StB-Ansatz „RSt JA“ zum 31.12.2023 10.000 €

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr Beratungskosten	<u>-10.000 €</u>	<u>-10.000 €</u>

16.11. Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, § 257 HGB, § 147 AO ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche... sind u.a. zulässig für“ Sps. 4 EStH, da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Laufzeit

> 1 Jahr. Durchschn. Restlaufzeit = 5,5 Jahre (arithmetisches Mittel = $[10 + 1^*] : 2$).

(*Beginn der Aufbewahrungsfrist mit Ablauf des Jahres, daher 10 Jahre + 1)

Keine Berücksichtigung Kosten Entsorgung, da keine Außenverpflichtung, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche... sind u. a. nicht zulässig für“ Sps. 6 EStH. Einbezug der Finanzierungskosten für die zur Aufbewahrung genutzten Räume (H 6.11 „Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ Sps. 2 EStH).

Berechnung

Jährlicher Aufwand für die Einlagerung der Unterlagen	170 €
Jährliche Raumkosten/anteilig	450 €
Jährliche AfA Einrichtungsgegenstände	800 €
Schuldzinsen für Archiv/anteilig	200 €
Kosten für Lesbarmachung der Daten	<u>200 €</u>
Se.	1.820 €
x 5,5	10.010 €
Abzinsung gem. Bundesbank-Tabelle Zinssatz f. 5,5 Jahre	
$\cong 3,54 \% [(3,45 \% + 3,62 \%) \times \frac{1}{2}]$	$10.010 € : (1,0354)^{5,5} =$
zzgl. Kosten für Datensicherung (einmalig)	<u>8.267 €</u>
= HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>8.467 €</u>

Steuerbilanz

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit Erfüllungsbetrag höchstens unter Berücksichtigung der Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG). Keine Abzinsung, da kein Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 2 EStG).

Berechnung

Jährlicher Aufwand für die Einlagerung der Unterlagen	170 €
Jährliche Raumkosten/anteilig	450 €
Jährliche AfA Einrichtungsgegenstände	800 €
Schuldzinsen für Archiv/anteilig	200 €
Kosten für Lesbarmachung der Daten	<u>200 €</u>
Se.	1.820 €
x 5,5 (s.o.)	10.010 €
zzgl. Kosten für Datensicherung (einmalig)	<u>+200 €</u>
Berücksichtigungsfähige Kosten	10.210 €

Da StB-Ansatz > HB-Ansatz Maßgeblichkeit des niedrigeren HB-Wertes, R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR!!!

StB-Ansatz zum 31.12.2023 8.466 €

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-8.466 €</u>	<u>-8.466 €</u>

16.12. Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz

Da der Fachbehörde die Schadstoffbelastung zum 31.12.2023 noch nicht bekannt war und auch zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich waren (wertbegründetes/werterhellendes Ereignis), dass die Kenntniserlangung der Fachbehörde bevorsteht, darf zum 31.12.2023 noch keine Rückstellung für ungewisse Verbl. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 4, 6 EStR (zum BilSt-Tag hier noch keine Außenverpflichtung und noch keine wahrscheinliche Inanspruchnahme) passiviert werden (BMF-Schreiben v. 11.05.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 6/27).

Hinweis

Ggf. besteht die hier Möglichkeit für eine außerplanmäßige bzw. TW-Abschreibung beim Grund u. Boden/Gebäude (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG).

16.13. Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben

Mangels Prüfungsanordnung vor dem BilSt-Tag 31.12.2023 fehlt es an der überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (BMF-Schreiben v. 07.03.2013, Beck'sche StErlasse 1 § 4/25). Passivierungsverbot zum 31.12.2023 in HB und StB (H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für...sind u.a. nicht zulässig für:“ Sps. 2 EStH).

Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung im Febr. 2024 vor Bilanzerstellung für das Wj. 2023 löst hier keine rückwirkende bessere Erkenntnis i. S. § 252 Abs.1 Nr. 4 HGB aus!

Hinweis

Bei Großbetrieben i. S. d. § 3 BpO ist eine Rückstellung für im Zusammenhang mit der Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung geboten (BMF, a.a.O.).

16.14. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Noch nicht gelieferte Gulaschsuppen → schwebendes Geschäft. Da die Einkaufspreise für die Zutaten gestiegen sind, droht ein Verlust aus dem Geschäft. RSt für drohende Verluste ist zu passivieren (§ 249 Abs 1 S. 1 HGB). In StB Ansatzverbot (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag → künftiger Verlust.

Keine Abzinsung, da Laufzeit < 1 Jahr (253 Abs. 2 S. 1 HGB).

Selbstkosten (2,50 € + 0,30 € + 0,40 € [ohne Gewinnaufschlag!])	3,20 €
abzgl. vereinbarter Verkaufspreis/netto	3,00 €
= drohender Verlust je Glas	0,20 €
x 6.000 Gläser (10.000 € ./ 4.000 €) = HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>1.200 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-1.200 €</u>	<u>-- €</u>

Hinweis

Wenn es sich bei der Big Soup GmbH um eine mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 2 o. 3 HGB handelt, könnten (Wahlrecht) insoweit aktive latente Steuern gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB abgegrenzt werden.

16.15. Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Bildung RSt für unterlassene Instandhaltung, da ausstehende Reparatur Produktionsmaschine und Instandhaltung innerhalb von 3 Monaten nach dem Geschäftsjahr 2023 (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 1 EStR). Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 10.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate/1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG).

HB u. StB-Ansatz RSt unterlassene Instandhaltung 31.12.2023	<u>10.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-10.000 €</u>	<u>-10.000 €</u>

Abwandlung

Da die Instandhaltung nicht innerhalb der ersten 3 Monate im folgenden Geschäftsjahr durchgeführt wurde, darf weder in HB noch in StB zum 31.12.2023 eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung passiviert werden, § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 1 EStR.

16.16. Rückstellung für Abraumbeseitigung

Für die unterlassene Abraumbeseitigung ist zum 31.12.2023 in HB und StB eine Rückstellung zu passivieren, da die Abraumbeseitigung im Laufe des folgenden Geschäftsjahrs 2024 nachgeholt wurde (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 2 EStR). Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 20.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 1 Jahr/12 Monate, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG.

HB u. StB-Ansatz RSt Abraumbeseitigung 31.12.2023	<u>20.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-20.000 €</u>	<u>-20.000 €</u>

16.17. Pensionsrückstellung

Passivierung Pensions-RSt zum 31.12.2023 für Pensionszusage AM § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR; es liegen die Vorausss. gem. § 6a Abs. 1 Nr. 1 - 3 EStG vor (rechtsverbindliche Zusage, kein schädlicher Vorbehalt und Zusage wurde schriftlich erteilt). AM hat auch schon das erforderl. Mindestalter (\cong 27. Lebensjahr) erreicht § 6a Abs. 2 Nr. 1 Bst. a EStG.

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit vorauss. Erfüllungsbetrag. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB unter Berücksichtigung durchschn. Marktzinssatz vergangene 10 Jahre. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist mit RSt zu verrechnen, da die Versicherung dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist und ausschl. der Erfüllung der Pensionszusage dient (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB). Bew. des Plan-/Deckungsvermögens gem. § 253 Abs. 1 S. 4 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert.

Erfüllungsbetrag Pensionszusage 31.12.2023	650.000 €
abzgl. Zeitwert Rückdeckungsversicherung 31.12.2023	<u>-35.000 €</u>
= HB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023	<u>615.000 €</u>

Steuerbilanz

Bew. Pensions-RSt gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG mit dem TW (Rechnungszinsfuß 6 %) i. H. v. 300.000 €.

Wahlrecht zur gleichmäßigen Verteilung auf das „Erstjahr“ und die beiden folgenden Wj. (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG) → Aufgrund Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn) Passivierung in voller Höhe im Erstjahr 2023.

StB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023	<u>300.000 €</u>
--	------------------

Saldierungsverbot für Rückdeckungsversicherung (§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG, H 6a Abs. 23 „Getrennte Bilanzierung“ EStH). Bew. Vers.-Anspruch gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit den AK \cong Deckungskapital (H 6a Abs. 23 „Rückdeckungsanspruch“ Sps. 1 EStH).

StB-Ansatz „Anspruch Rückdeckungsversicherung“ 31.12.2023	<u>27.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr sozialer Aufwand	-615.000 €	-300.000 €
mehr s. b. E.	<u>-- €</u>	<u>+27.000 €</u>
Se.	<u>-615.000 €</u>	<u>-273.000 €</u>

16.18. Übernahme einer Pensionsverpflichtung

Folgen für A-GmbH

Hrl. und stl. Realisierung stille Lasten durch A-GmbH infolge Übertragung Pensionsverpflichtung i. H. v.

- 100.000 € (Zahlung i. H. v. 1.000.000 € ./.. Auflösung RSt i. H. v. 900.000 €) HR
- 600.000 € (Zahlung i. H. v. 1.000.000 € ./.. Auflösung RSt i. H. v. 400.000 €) StR

Stl. zwingende Verteilung Verlust auf Entstehungsjahr 2023 u. die folgenden 14 Jahre (§ 4f Abs. 1 S. 1 u. 2 EStG). Ausnahme § 4f Abs. 1 S. 3 EStG nicht einschlägig, da kein AG-Wechsel.

Abm. Hinzurechnung gem. § 4f EStG $600.000 € \times 14/15 = 560.000 €$. Ab Wje. 2024 ff. jeweils abm. Kürzung i. H. v. 40.000 € ($600.000 € \times 1/15$).

Hinweis auf latente Steuern (mittelgroße/große Kapitalgesellschaft → aktive latente Steuern!)

Folgen für B-GmbH

Zunächst (im Juni 2023) gewinnneutrale Erfassung der Pensions-RSt (Bank an Pensions-RSt/1.000.000 €). Ansatz Pensions-RSt in HB zum 31.12.2023 in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB i. H. v. 1.075.000 €.

In StB zum 31.12.2023 Bilanzierung Pensions-RSt wie beim ursprünglich Verpflichteten (§ 5 Abs. 7 S. 1 EStG) → Übernahme BilA i. H. v. 400.000 € zzgl. Zuführung i. H. v. 80.000 €.

StB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023 480.000 €

In Höhe Differenz zwischen Zugangswert Pensions-RSt (1.000.000 €) und BilA Pensions-RSt 31.12.2023 (480.000 €) ergibt sich ein „Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 520.000 €. Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG von 520.000 € x 14/15 = 485.333 € (→ verbleibender Gewinn i. H. v. 34.667 €). Auflösung in den folgenden Wj. mit jeweils 34.667 € (= 485.333 € x 1/14).

Hinweis auf latente Steuern (mittelgroße/große Kapitalgesellschaft → passive latente Steuern!)

16.19. Schuldübernahme im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs

Grundfall

Beurteilung bei A

Realisierung stille Res. aufgrund Veräußerung TB (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Hrl. Veräußerungsgewinn i. H. v. 200.000 € (Aufdeckung stille Res.).

Stl. Veräußerungsgewinn i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. 200.000 €; Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 €).

Grds. Aufwandsstreckung gem. § 4f Abs. 1 S. 1 EStG über 15 Jahre. Hier jedoch Ausnahmetatbestand § 4f Abs. 1 S. 4 EStG, da Veräußerung TB mit Gewinn → keine Anwendung von § 4f Abs. 1 S. 1 - 3 EStG.

Stl. Veräußerungsgewinn endgültig 100.000 €

Beurteilung bei B

Ausweis erworbene positive und negative WG mit TW.

Nur stl. Beachtung von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG: Ansatzverbot für Drohverlust-RSt (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) → „Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 100.000 €.

Bildung RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG i. H. v. 93.333 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 14/15$). Auflösung in den folgenden Wjen. mit jeweils 6.667 € ($\cong 93.333 \text{ €} \times 1/14$).

Abwandlung

Beurteilung bei A

Hrl. wie Grundfall: Realisierung stille Res. i. H. v. 200.000 €.

Stl. erzielt A einen Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €, Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 €).

Grds. Aufwandsstreckung über 15 Jahre gem. § 4f Abs. 1 S. 1 EStG. Hier jedoch Ausnahmetatbestand § 4f Abs. 1 S. 4 EStG, da sich aus der Veräußerung TB insgesamt ein Verlust ergibt → § 4f Abs. 1 S. 1 - 3 EStG nur insoweit anwendbar, als sich ein Verlust ergeben hat.

Begründung Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € durch Aufdeckung stille Res./Lasten
→ Verteilung Veräußerungsverlust auf 15 Jahre (= 6.667 € in 2023 und folgende 14 Wje.).

Beurteilung bei B

Wie Grundfall, da kein Ausnahmetatbestand bei § 5 Abs. 7 EStG.

16.20. Schuldbeitritt im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs

Grundfall

Beurteilung bei A

Realisierung stille Res. aufgrund Veräußerung TB (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Hrl. VG i. H. v. 200.000 € (Aufdeckung stille Res.).

Stl. VG i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €, Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 €).

Für den Fall des Schuldbeitritts bzw. der Erfüllungsübernahme gem. § 4f Abs. 2 EStG finden nur § 4f Abs. 1 S. 1, 2 u. 7 EStG entsprechende Anwendung; nicht jedoch § 4f Abs. 1 S. 4 - 6 EStG → Verteilung Verlust aus Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 € auf 15 Jahre.

Gewinn Wj. 2023 = 200.000 € ./ 6.667 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 1/15$) = 193.334 €

Beurteilung bei B

Ausweis erworbene positive und negative WG im Zp. des Erwerbs mit den TW.

Nur stl. Beachtung von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG, Ansatzverbot für Drohverlust-RSt (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) → Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 100.000 €.

Bildung RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG i. H. v. 93.333 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 14/15$). Auflösung in den folgenden Wj. mit jeweils 6.667 € ($\cong 93.333 \text{ €} \times 1/14$).

Abwandlung

Beurteilung bei A

Hrl. wie Grundfall: Realisierung stille Res. i. H. v. 200.000 €.

Stl. erzielt A einen Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €; Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 €).

Für den Fall des Schuldbeitritts bzw. der Erfüllungsübernahme gem. § 4f Abs. 2 EStG, finden nur § 4f Abs. 1 S. 1, 2 u. 7 EStG entsprechende Anwendung; nicht jedoch § 4f Abs. 1 S. 4 - 6 EStG → Verteilung Verlust aus Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 € auf 15 Jahre.

Gewinn Wj. 2023 = 200.000 € ./ 20.000 € ($\cong 300.000 \text{ €} \times 1/15$) = 180.000 €

Beurteilung bei B

Wie Grundfall, da kein Ausnahmetatbestand bei § 5 Abs. 7 EStG.

17. Latente Steuern

17.1. Aktive latente Steuern

1. Gesellschafterdarlehen

= Betriebsschuld, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH
Hrl. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag = 1.000.000 €
Stl. Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit AK = NW/Rückzahlungsbetrag (1.000.000 €), H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH; ab Wj. 2023 keine Abzinsung von Verbindlichkeiten (§ 52 Abs. 12 S. 2 EStG). Mangels Bilanzierungsfähigkeit des Nutzungsvorteils (= Zinersparnis) keine vE (H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH).

Berechnung

HB u. StB-Ansatz „Gesellschafterdarlehen“ 31.12.2023 1.000.000 €

Buchungssatz

Keiner, da handelsrechtlich zutreffende Würdigung.

Gewinnauswirkung

Kein GuV-Posten berührt -- €

2. Firmenwert

Entgeltlicher Erwerb FiWe im Rahmen Erwerb Konkurrenzunternehmen (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), da Gegenleistung für Übernahme Betrieb > Wert einzelne VG abzügl. der Schulden.

Hrl. und stl. Ansatzgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB, § 5 Abs. 2 EStG; FiWe = immat., abnutzb., unbewegl. WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 5.5 Abs. 1 EStR, H 7.1 „Bewegl. WG“ EStH, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u.5 EStR).

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB mit AK abzgl. plm. Abschreibung oder nbzW.

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB 100.000 €
abzgl. AfA gem. § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB: $100.000 € \times 1/5 =$ -20.000 €
= HB-Ansatz zum 31.12.2023 80.000 €

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nTW.

AK gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH 100.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG: $100.000 € \times 1/15$ (typisiert) = -6.667 €
= StB-Ansatz zum 31.12.2023 93.333 €

Stl. ist in Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG eine abm. Zurechnung i. H. v. 13.333 € (80.000 €/HB ./ 93.333 €/StB) vorzunehmen.

Kein Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Abgrenzung latente Steuern

Somit Differenz zwischen HB- und StB-Ansatz u. vorauss. Abbau der Differenz in künftigen Wj. → aktive latente Steuerabgrenzung/Wahlrecht (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB)

Buchungssatz

Firmenwert	100.000 €	an	s. b. A.	100.000 €
AfA	20.000 €	an	Firmenwert	20.000 €

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

weniger s. b. A./FiWe	+100.000 €
mehr AfA/FiWe	<u>-20.000 €</u>
Summe (hrl.) GA	<u>+80.000 €</u>
mehr abm. Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>+13.333 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>+93.333 €</u>

3. Veräußerung Grundstück

Aufgrund Veräußerung Grdst. Realisierung stille Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); Veräußerung ist ustfrei (§ 4 Nr. 9 Bst. a UStG).

Berechnung (§ 6b Abs. 2 EStG)

Veräußerungspreis	300.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-200.000 €</u>
= stille Reserven / Veräußerungsgewinn	<u>100.000 €</u>

Stl. Bildung § 6b-RI. möglich, da Veräußerung beg. WG (Grund und Boden; § 6b Abs. 1 S. 1 EStG) und WG seit mind. 6 Jahre im AV (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG).

Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Abgrenzung latente Steuern

Somit Differenz zwischen HB- und StB-Ansatz u. vorauss. Abbau der Differenz in künftigen Wj. → passive latente Steuerabgrenzung/Zwang (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB)

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

(hrl.) Kein GuV-Posten berührt	-- €
mehr abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>-100.000 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>-100.000 €</u>

Latente Steuern (Zusammenfassung und Berechnung)

	FiWe	§ 6b-RL	Passive Latenz (positiv)	Aktive Latenz (negativ)
HB-Ansatz	80.000 €	0 €		
StB-Ansatz	<u>93.333 €</u>	<u>100.000 €</u>		
Differenz	-13.333 €	+100.000 €	100.000 €	13.333 €
zzgl. lat. Steuern/SV			<u>5.000 €</u>	<u>20.000 €</u>
= Zwischensumme			105.000 €	33.333 €
Verlustverrechnung nächste 5 Jahre				<u>+100.000 €</u>
= Summe			<u>105.000 €</u>	<u>133.333 €</u>
= saldiert § 274 Abs. 1 S. 3 HGB (133.333 € ./ 105.000 € =)				<u>28.333 €</u>

Für Aktivüberhang besteht ein Ansatzwahlrecht gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB (Bilanzposten: Aktive latente Steuern gem. § 266 Abs. 2 D HGB). Wegen Aufgabenstellung (hohes hrl. Vermögen) Aktivierung aktive latente Steuern. Ausweiswahlrecht zwischen verrechnetem und unverrechnetem Ausweis (§ 274 Abs. 1 S. 3 HGB).

Gem. § 274 Abs. 1 S. 4 HGB sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern i. H. d. innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeb. Steuersatz i. H. v. 30 %.

Berechnung

Variante 1: unsaldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	133.333 € x 30 % =	40.000 €
Passive latente Steuern	105.000 € x 30 % =	31.500 €

Variante 2: saldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	28.333 € x 30 % =	8.500 €
------------------------	-------------------	---------

Buchungssatz (i. S. § 274 Abs. 2 S. 3 HGB)

Variante 1: unsaldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	40.000 €	an Ertrag Steuern vom E. u. E.	40.000 €
Aufwand Steuern vom E. u. E.	31.500 €	an Passive lat. Steuern	31.500 €

Variante 2: saldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	8.500 €	an Ertrag Steuern vom E. u. E.	8.500 €
------------------------	---------	--------------------------------	---------

Stl. ist in der Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG eine abm. Abrechnung i. H. v. 8.500 € (8.500 €/HB ./ 0 €/StB) vorzunehmen.

Kein Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Gewinnauswirkung

mehr Ertrag Steuern vom Einkommen und Ertrag	+8.500 €
mehr abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>-8.500 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>+/-0 €</u>

17.2. Passive latente Steuern - IAB

Die Voraussetzungen gem. § 7g Abs. 1 S. 2 EStG (Gewinn \leq 200.000 €) sind lt. Sachverhalt erfüllt, so dass die gewinnmindernde Inanspruchnahme eines IAB i. H. v. 50 % v. 400.000 € = 200.000 € gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG stl. zulässig ist. Hrl. ist die Vorname eines IAB ausgeschlossen; insoweit rein stl. Subventionsvorschrift.

Nach h.M. führt die Inanspruchnahme eines stl. IAB zu einer temporären Differenz i. S. d. § 274 Abs. 1 HGB, obwohl der IAB außerhalb der Steuerbilanz abgerechnet, jedoch im Jahr der Investition i. d. R. stl. wieder abm. zugerechnet wird. (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar zu § 274, 13. Aufl., Rn 27).

Passivierungsgebot für passive latente Steuer gem. § 274 Abs. 1 S. 1 HGB. Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeblichem Steuersatz.

Passive latente Steuer = 200.000 € x 30 % = 60.000 € (\cong „Aufwand Steuern vom Einkommen und Ertrag“, § 274 Abs. 2 S. 3 HGB).

18. Verbindlichkeiten

18.1. Verbindlichkeiten in fremder Währung

Katzenbäume

Waren = UV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR, strenges Niederswertprinzip) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR). Bilanzierung in €, § 244 HGB, H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH. Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs gem. § 256a S. 1 HGB.

Berechnung

Kaufpreis = AK, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH, maßgeblich ist Wechselkurs zum Zeitpunkt der Lieferung (H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH), 700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan = 91.000 €
 Davon zum 31.12.2023 vorhanden: 91.000 € x 50 % = 45.500 €
 = HB u. StB-Ansatz Waren zum 31.12.2023

Hinweis

Ermittlung durch Inventur (§ 240 HGB, H 5.3 „Inventur“ EStH).

Verbindlichkeit

= Betriebsschuld, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH Hrl. Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit Erfüllungsbetrag. Da Verb. in fremder Währung Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am BilSt-Tag § 256a S. 1 HGB. Im Zeitpunkt der Lieferung ist die Verbindlichkeit mit 91.000 € (= 700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan) anzusetzen.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,15 €/Yuan = HB-Ansatz zum 31.12.2023 105.000 €
 ⇒ Kursverlust i. H. v. 14.000 € (= 91.000 € ./ 105.000 €) -> s. b. A.

Stl. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit den AK = Nennwert/Rückzahlungsbetrag (H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH). Ansatz des TW nur (wahlweise), wenn dauernde Werterhöhung, § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Lieferantenschuld = Verb. des lfd. Geschäftsverkehrs → Dauernde Werterhöhung, wenn Wechselkurserhöhung bis zum Zp. der Bilanzerstellung o. vorheriger Tilgungszp. anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 34 ff.). Vorliegend Wechselkurserhöhung bis Tilgungszp. (31.03.2024) gegeben, allerdings Verringerung Wechselkurs auf 0,14 € (= werterhellend).

Berechnung

700.000 Yuan x 0,14 €/Yuan = StB-Ansatz zum 31.12.2023 98.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-14.000 €</u>	<u>-7.000 €</u>
	(91.000 € ./ 105.000 €)	(91.000 € ./ 98.000 €)

Buchungssätze im Wj. 2023

hrl. Buchungssätze

Vorräte	91.000 €	an	so. Verb.	91.000 €
s. b. A.	14.000 €	an	so. Verb.	14.000 €

stl. (Korrektur-)Buchungssatz

so. Verb.	7.000 €	an	s. b. A.	7.000 €
-----------	---------	----	----------	---------

Abwandlung

Hrl. Bewertung

Bew. Verb. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit Erfüllungsbetrag. Da Verb. in fremder Währung Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am BilStT § 256a S. 1 HGB. Gem. § 256a S. 2 HGB Nichtbeachtung von Realisations-, Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB) bei Restlaufzeit < 1 Jahr.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,10 €/Yuan = HB-Ansatz zum 31.12.2023 70.000 €

⇒ Kursgewinn i. H. v. 21.000 € (= 91.000 € ./ 70.000 €) -> s. b. E.

Stl. Bewertung

Bew. Verb. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit AK/Rückzahlungsbetr., H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH = NW (≅ 91.000 €). Ansatz mit einem niedrigeren Wert als NW ist ausgeschlossen → Vorbehaltsmaßgeblichkeit § 5 Abs. 6 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG.

Zwingende Abweichung zwischen HB und StB, kein Eintrag in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG erforderlich, da kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan = StB-Ansatz zum 31.12.2023 91.000 €

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. E.	<u>+21.000 €</u>	<u>-- €</u>
	(91.000 € ./ 70.000 €)	(91.000 € ./ 91.000 €)

hrl. Buchungssätze

Vorräte	91.000 €	an	so. Verb.	91.000 €
so. Verb.	21.000 €	an	s. b. E.	21.000 €

stl. (Korrektur-)Buchungssatz

s.b.E.	21.000 €	an	so. Verb.	21.000 €
--------	----------	----	-----------	----------

18.2. Abzinsung Verbindlichkeiten

Schulddarlehen = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit dem Erfüllungsbetrag bzw. Nennwert/Rückzahlungsbetrag H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH

Hrl. keine Abzinsung von Darlehensverb., § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB -> gilt nur für RSt. Stl. ebenfalls keine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 2 EStG.

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 100.000€

18.3. Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft

Darlehensford. Isolde Weiß = notw. SBV I, da dem Betrieb der PersGes dienend, R 4.2 Abs. 2 S. 1 u. 2 EStR

Gesamthandsvermögen

Verb. ggü. Geser = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfüllungsbetrag/AK/NW, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH. Hrl. keine Abzinsung von Verb. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB gilt nur für RSt.

Auch stl. keine Abzinsung der Verb., da sog. funktionales Eigenkapital (s. BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 23) und ab Wj. 2023 § 52 Abs. 12 S. 2 EStG bei Verbindlichkeiten keine Verzinsung mehr.

HB u. StB-Ansatz „Darlehensverbl.“ OHG/GHV zum 31.12.2023 1.000.000 €

Sonderbetriebsvermögen Weiß

Bew. Forderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK = NW oder nTW. Aufgrund korrespondierender Bilanzierung zwingend Ansatz mit dem NW – keine TW-Abschreibung möglich (konsolidiert EK [s. oben]).

StB-Ansatz „Forderung“ SoBil/Weiß 31.12.2023 1.000.000 €

Abwandlung

Verb. ggü Geser = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. Verb. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfb./AK/NW, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH. Hrl. keine Abzinsung (§ 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB gilt nur für RSt).

Stl. ebenfalls keine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 2 EStG.

Nutzungsvorteil (\cong Zinsersparnis) für GmbH keine vE, da kein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil (H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH).

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 1.000.000 €

Gewinnauswirkung

Kein G u. V. Posten berührt! Wj. 2022
-- €

18.4. Schulddarlehen mit Disagio

Schulddarlehen = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Damnum“ EStH mit dem Erfüllungsbetrag bzw. Rückzahlungsbetrag.

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 (120.000 € ./ 1.000 €/Tilgung =) 119.000 €

Hrl. Ansatzwahlrecht für Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB). Wegen Aufgabenstellung (HB und StB sollen übereinstimmen) erfolgt Ansatz ARAP.

Stl. zwingende Bildung ARAP für Disagio (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, H 6.10 „Damnum“ Sps. 1 EStH). Degressive Auflösung ARAP nach Zinsstaffelmethode (H 5.6 „Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten...“ EStH).

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da der ARAP (s. u.) die GWG-Grenze (\cong 800 €) überschreitet.

Berechnung

Disagio (120.000 € ./ 116.000 € =) 4.000 €

Summe der Zahlenreihe = $120 \times (120 + 1) : 2 = 7.260$

abzgl. Anteil Wj. 2023 = $4.000 \text{ €} : 7260 \times 120 =$ -66 €

HB/StB-Ansatz ARAP zum 31.12.2023 3.934 €

18.5. Erwerb gegen Rentenschuld

Grundstück

Grundstück = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW bzw. nTW

Berechnung

Rentenbarwert § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, R 6.2 EStR zum 01.04.2022	180.000 €
zzgl. Anschaffungsnebenkosten/netto § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, H 6.2 „Nebenkosten“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG	<u>+15.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz 31.12.2022 u. 31.12.2023	<u>195.500 €</u>

Weitere Entwicklung Rentenschuld ohne Bedeutung für AK u. BilAnsatz Grundstück.

Rentenverbindlichkeit

Rentenverb. = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Rentenverpflichtungen“ Sps. 1 EStH mit dem jew. Rentenbarwert.

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	165.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

		<u>2022</u>	<u>2023</u>
Monatliche Zahlungen		-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-18.000 € (12 Mte. x 1.500 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>		
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €	-- €
Barwert 01.01.2023	173.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2023	<u>-165.000 €</u>		
= Barwertminderung 2023 (= Tilgung)	8.000 €	-- €	+8.000 €
Rentenaufwand (= BA gem. § 4 Abs. 4 EStG)		<u>-6.500 €</u>	<u>-10.000 €</u>

Abwandlung 1

Wertsicherungsklausel ohne Auswirkung auf AK u. BilAnsatz Grundstück.

Ansatz Rentenschuld mit Barwert auf Basis der höheren monatlichen Rente § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Rentenverpflichtungen“ Sps. 1 EStH

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	175.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

		<u>2022</u>	<u>2023</u>
Monatliche Zahlungen		-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-20.700 € (3 Mte. x 1.500 € + 9 Mte. x 1.800 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>		
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €	-- €
Barwert 01.01.2023	173.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2023	<u>-175.000 €</u>		
= Barwerterhöhung 2023 (= Aufstockung!)	-2.000 €	-- €	-2.000 €
Rentenaufwand (= BA § 4 Abs. 4 EStG)		<u>-6.500 €</u>	<u>-22.700 €</u>

Abwandlung 2

Wegfall Rentenschuld ohne Auswirkung auf AK u. BilAnsatz Grundstück.

Erfolgswirksame Auflösung Verb. wegen Wegfall Verpflichtung § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Fortfall der Rentenverpflichtung“ EStH

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	-- €
<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Monatliche Zahlungen	-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-9.000 € (6 Mte. x 1.500 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €	
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>	
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €
Barwert 01.01. 2023	173.000 €	
abzgl. Barwert 01.07.2023	<u>-169.000 €</u>	
= Barwertminderung 2023 (= Tilgung)	4.000 €	+4.000 €
Rentenaufwand	<u>-6.500 €</u>	<u>-5.000 €</u>
s. b. E. (Wegfall Rentenschuld!)	<u>-- €</u>	<u>+169.000 €</u>
Se. GA	<u>-6.500 €</u>	<u>+164.000 €</u>

19. Passive Rechnungsabgrenzung

19.1. Vermietung einer Maschine

Bildung PRAP gem. § 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR, da Einnahmen vor BilSt-Tag, die eine bestimmte Zeit (01+02/2024) nach dem BilSt-Tag betreffen.

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € überschritten ist.

Berechnung

Monatlicher Mietzins	25.000 €
abzgl. 5 % Rabatt aufgrund Vorauszahlung	<u>-1.250 €</u>
tatsächlich gezahlter Mietzins/1 Monat	<u>23.750 €</u>
Gesamte Mietzahlung (23.750 € x 4 Monate =)	95.000 €
davon entfallen auf 01 - 02/2024 (95.000 € x 2/4 =)	47.500 €
= HB u. StB-Ansatz PRAP zum 31.12.2023	<u>47.500 €</u>

Buchungssatz

Wj. 2023

Bank	95.000 €	an	Mietertrag	47.500 €
			PRAP	47.500 €

nachrichtlich: Wj. 2024

PRAP	47.500 €	an	Mietertrag	47.500 €
------	----------	----	------------	----------

19.2. PRAP vs. Sonstige Verbindlichkeit

Für nicht überwiesene SV-Beiträge ist zum 31.12.2023 eine so. Verb. i. H. v. 30.000 € zu passivieren § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfüllungsbetrag bzw. Nennwert/Rückzahlungsbetrag H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH

Hier keine Bildung eines PRAP (R 5.6 Abs. 3 EStR).

HB u. StB-Ansatz „Sonstige Verbindlichkeit“ 31.12.2023 30.000 €

19.3. Schulgeld 1

Bildung PRAP wegen Vorauszahlung Schulgeld § 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR, H 5.6 „Honorare“ EStH. Einnahmen vor dem BilSt-Tag, die eine bestimmte Zeit nach dem BilStT betreffen.

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € überschritten ist (5.500 €/pro Schüler > 800 €).

Berechnung

110.000 € : 11 Monate = 10.000 €/Monat x 7 Monate (01-07/2024) = 70.000 €

HB u. StB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 70.000 €

19.4. Schulgeld 2

Keine Bildung eines PRAP. Begleichung einer Dauerverpflichtung für den gesamten Zeitraum bis 07/2024, da Mäxchen nur bis zum 31.12.2023 angemeldet ist H 5.6 „Honorare“ EStH

Erfassung des vereinnahmten Schulgelds als Ertrag i. H. v. 5.500 €.

Passivierung so. Verb. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH, mit Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH, R 5.6 Abs. 3 EStR.

5.500 € : 11 Mte. x 7 Mte. = HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023 3.500 €

19.5. Unternehmen B

Handelsbilanz

Bildung PRAP (Zwang) wegen im Voraus vereinnahmter Miete im Dezember 2023 für den Monat Januar 2024, § 250 Abs. 2 HGB.

HB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 600 €

Steuerbilanz

Grds. ist gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR dem Handelsrecht zu folgen, da die Einnahmen vor dem BilSt-Tag, eine bestimmte Zeit nach dem BilSt-Tag betreffen.

Hier könnte jedoch das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG ausgeübt werden, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € nicht überschritten ist.

Damit wäre der Betrag von 600 € bereits im Wj. 2023 als Mietertrag/BE (§ 4 Abs. 4 EStG-Umk.) zu erfassen

StB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 -- €

* * * *

**Fallsammlung
aus dem Bereich
Bilanzsteuerrecht I
Lösungshinweise 2023/2024**



**Ihr Institut
für Steuerrecht.**

Inhaltsverzeichnis

1.	Herstellungskosten	1
1.1.	Gute Töne.....	1
1.2.	Einstufige Divisionskalkulation	3
1.3.	Zweistufige Divisionskalkulation.....	4
1.4.	Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern.....	4
1.5.	Betriebsabrechnungsbogen	5
2.	Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens.....	6
2.1.	Unbebautes Grundstück	6
3.	Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens .	7
3.1.	Betriebsgebäude.....	7
3.2.	Fuhrpark	7
4.	Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern	8
4.1.	Kino	8
4.2.	Sammelposten.....	8
4.3.	Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre	9
5.	Investitionsabzugsbetrag.....	11
5.1.	IAB-Grundfall	11
5.2.	IAB-tatsächliche AK > prognostizierte AK	12
5.3.	IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK	13
5.4.	IAB-Nichtanschaffung	14
6.	Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	14
6.1.	Patente	14
6.2.	Firmenwert.....	14
7.	Warenbewertung.....	15
7.1.	Zeitliche Erfassung der Waren.....	15
7.2.	Ermittlung der Anschaffungskosten	15
7.3.	Gesunkene Wiederbeschaffungskosten.....	16
7.4.	Zeitnahe Inventur.....	16
7.5.	Zeitverschobene Inventur	17
7.6.	Permanente Inventur	17
7.7.	Festwert.....	17
7.8.	Durchschnitts- und Gruppenwert	17
7.9.	LiFo-Methode	18

7.9.1.	LiFo-Methode – Grundfall	18
7.9.2.	LiFo-Methode – Abwandlung	20
7.10.	Ladenhüter (Subtraktionsmethode).....	21
7.11.	Ladenhüter (Formelmethode)	22
8.	Forderungen.....	22
8.1.	P-GmbH (Grundfall).....	22
8.2.	Forderungen in ausländischer Währung (A. Apfel).....	25
9.	Aktive Rechnungsabgrenzungsposten	25
9.1.	Zinsen.....	25
9.2.	Gebäudeversicherung.....	26
9.3.	Maklerprovision.....	26
10.	Entnahmen	26
10.1.	Warenentnahme	26
10.2.	Entnahme und Sachspende.....	27
10.3.	Nutzungsentnahme.....	27
10.4.	Überführung in ausländische Betriebsstätte.....	28
11.	Einlagen.....	29
11.1.	Einlage einer Beteiligung	29
11.2.	Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften ..	29
11.3.	Einlage in eine Kapitalgesellschaft.....	30
11.4.	Einlage in eine Personengesellschaft	30
12.	Kapitalanpassung.....	31
12.1.	Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen.....	31
12.2.	Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft	33
12.3.	Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft	35
13.	Bilanzberichtigung.....	36
13.1.	Rückwärtsberichtigung.....	36
13.2.	Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern	37
13.3.	Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern.....	37
13.4.	Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung	38
13.5.	Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler	39
13.6.	Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung	39
14.	Bilanzänderung.....	40
14.1.	Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen.....	40

14.2.	Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft	41
15.	Gewinnmindernde Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden und der Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern	42
15.1.	§ 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Grundstück)	42
15.2.	§ 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Beteiligung).....	43
15.3.	§ 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft	45
15.4.	§ 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft.....	47
15.5.	Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen.....	48
15.6.	Rücklage für Beschädigung bei einer Personengesellschaft	50
15.7.	Rücklage für Beschädigung bei einem Einzelunternehmen	50
15.8.	Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)	51
16.	Rückstellungen	52
16.1.	Garantierückstellung	52
16.2.	Pfandgeldrückstellung	54
16.3.	Urlaubsrückstellung	55
16.4.	Jubiläumsrückstellung	56
16.5.	Rekultivierungsrückstellung	57
16.6.	Pachtanlagenerneuerung.....	62
16.7.	Rückstellung für Rückbauverpflichtung.....	62
16.8.	Prozesskosten/Patentrechtsverletzung	63
16.9.	Gewerbesteuer	64
16.10.	Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten	64
16.11.	Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen	65
16.12.	Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz.....	66
16.13.	Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben	66
16.14.	Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.....	66
16.15.	Rückstellung für unterlassene Instandhaltung.....	67
16.16.	Rückstellung für Abraumbeseitigung.....	67
16.17.	Pensionsrückstellung.....	68
16.18.	Übernahme einer Pensionsverpflichtung	68
16.19.	<u>Schuldübernahme</u> im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs	69
16.20.	<u>Schuldbeitritt</u> im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs.....	70
17.	Latente Steuern.....	71
17.1.	Aktive latente Steuern.....	71
17.2.	Passive latente Steuern - IAB	73
18.	Verbindlichkeiten.....	74

18.1.	Verbindlichkeiten in fremder Währung	74
18.2.	Abzinsung Verbindlichkeiten	75
18.3.	Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft	75
18.4.	Schulddarlehen mit Disagio	76
18.5.	Erwerb gegen Rentenschuld.....	77
19.	Passive Rechnungsabgrenzung	78
19.1.	Vermietung einer Maschine	78
19.2.	PRAP vs. Sonstige Verbindlichkeit.....	79
19.3.	Schulgeld 1	79
19.4.	Schulgeld 2.....	79
19.5.	Unternehmen B.....	79

1. Herstellungskosten

1.1. **Gute Töne**

Notenständer = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk. R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Umfang der Herstellungskosten

HB

Ansatzpflicht gem. § 255 Abs. 2 S. 2 HGB für MEK, FEK, SEK Fertigung, MGK, FGK und AfA, soweit durch Fertigung veranlasst.

Ansatzwahlrecht gem. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB für VwK → Einbeziehung wegen Aufgabenstellung. Auch für Ausgaben für soziale Einrichtungen (z.B. Kantine ⇨ Köchin) besteht ein Ansatzwahlrecht (R 6.3 Abs. 3 S. 2 EStR).

Ansatzverbot gem. § 255 Abs. 2 S. 4 HGB für Vertriebskosten (Provision LKW-Fahrer).

StB

Grds. Übernahme der hrl. HK (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, R 6.3 EStR)

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG müssten VwK nicht einbezogen werden. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG ist das Wahlrecht in Übereinstimmung mit der HB auszuüben.

Berechnung

Produkt A

MEK Produkt A

7,50 €/kg (Materialpreis) x 0,1 kg/St (Verbrauch) = 0,75 €/St

FEK Produkt A

Löhne Hilfsarbeiter = 0,50 €/St

SEF Produkt A

Lizenzgebühren (EK, da direkt zuordenbar) 0,30 €/St

Gesamte EK Produkt A

0,75 €/St + 0,50 €/St + 0,30 €/St = 1,55 €/St

Lagerbestand: 1,55 €/St x 20.000 St = 31.000 €

Werteverzehr AV Produkt A

AfA Aggregat A (10.000 € x ¼) 2.500 €

davon auf Lagerbestand entfallend (20.000 St : 100.000 St) 500 €

Produkt B

MEK Produkt B

7,50 €/kg (Materialpreis) x 0,2 kg/St (Verbrauch) = 1,50 €/St

Notenständer: 10 €/kg x 0,02 kg/St 0,20 €/St

Summe MEK 1,70 €/St

FEK Produkt B

Löhne Facharbeiter Metallbearbeitung und Griffbearbeitung

(1 €/St + 1,50 €/St) 2,50 €/St

SEK Fertigung Produkt B

Lizenzgebühren (EK, da direkt zuordenbar) 0,30 €/St

Gesamte EK Produkt B

1,70 €/St + 2,50 €/St + 0,30 €/St = 4,50 €/St

Lagerbestand: 4,50 €/St x 10.000 St = 45.000 €

Werteverzehr AV Produkt B

AfA Aggregat B (12.000 € x ¼) 3.000 €

davon auf Lagerbestand entfallend (10.000 St : 30.000 St) 1.000 €

VwK/VtK

Gehalt Frau Maier = VwK/Aufwendungen soz. Einrichtung

→ Einbeziehungswahlrecht (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB) 2.600 €

2.600 € x 12 Monate = 31.200 €

31.200 € : 130.000 St = **0,24 €/St**

Druckerpapier Büro = allgem. VwK

→ Einbeziehungswahlrecht gem. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB, R 6.3 Abs. 3 EStR **0,10 €/St**

Summe allgemeine VwK und Aufwendungen für soziale Einrichtungen **0,34 €/St**

0,34 €/St x 20.000 St = 6.800 € (A)

0,34 €/St x 10.000 St = 3.400 € (B)

	Produkt A	
Materialeinzelkosten/Zwang	0,75 €/Stück x 20.000 Stück =	15.000 €
Fertigungseinzelkosten/Zwang	0,50 €/Stück x 20.000 Stück =	10.000 €
Sondereinzelkosten der Fertigung/Zwang	0,30 €/Stück x 20.000 Stück =	6.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang	0	
Fertigungsgemeinkosten/Zwang	2 €/Stück x 20.000 Stück =	40.000 €
Wertverzehr des Anlagevermögens/Zwang		500 €
Zwischensumme = Herstellungskosten- Untergrenze		71.500 €
Allgemeine Verwaltungskosten/Wahlrecht	0,34 €/Stück x 20.000 Stück =	6.800 €
Summe = Herstellungskosten- Obergrenze		78.300 €

	Produkt B	
Materialeinzelkosten/Zwang	1,70 €/Stück x 10.000 Stück =	17.000 €
Fertigungseinzelkosten/Zwang	2,50 €/Stück x 10.000 Stück =	25.000 €
Sondereinzelkosten der Fertigung/Zwang	0,30 €/Stück x 10.000 Stück =	3.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang	0	
Fertigungsgemeinkosten/Zwang	2 €/Stück x 10.000 Stück =	20.000 €
Wertverzehr des Anlagevermögens/Zwang		1.000 €
Zwischensumme = Herstellungskosten- Untergrenze		66.000 €
Allgemeine Verwaltungskosten/Wahlrecht	0,34 €/Stück x 10.000 Stück =	3.400 €
Summe = Herstellungskosten- Obergrenze		69.400 €

Hrl. und stl. HK-Obergrenze für Produkt A =	78.300 €
Hrl. und stl. HK-Untergrenze für Produkt A =	71.500 €
Hrl. und stl. HK-Obergrenze für Produkt B =	69.400 €
Hrl. und stl. HK-Untergrenze für Produkt B =	66.000 €

Aufgrund Aufgabenstellung sind die VwK/Aufwendungen soz. Einrichtung in der HB und damit auch in der StB (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG) einzubeziehen.

	Produkt A	Produkt B	Summe
HB u. StB-Ansatz 31.12.2023	78.300 €	69.400 €	<u>147.700 €</u>

1.2. Einstufige Divisionskalkulation

Federn = Fertigerzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Ermittlung gem. § 255 Abs. 2 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. R 6.3 EStR u. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH

Hrl. Ansatzgebot für MEK, FEK, SEK Fertigung, AfA AV für Fertigung, MGK und FGK (§ 255 Abs. 2 S. 2 HGB). Hrl. Ansatzwahlrecht für angemessene allgem. Verwaltungskosten (§ 255 Abs. 2 S. 3 HGB)

Stl. grds. Ansatz mit hrl. zwingend und wahlweise anzusetzenden Kosten (BMF v. 12.03.2010/22.06.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 5/14 RNr. 13). Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG jedoch Ansatzwahlrecht für angemessene Teile der Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie angemessene Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung i. S. d. § 255 Abs. 2 S. 3 HGB. Das Wahlrecht ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG ist Übereinstimmung mit der HB auszuüben.

Ansatzverbot für die Vertriebskosten i. H. v. 50.000 € (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Berechnung

Divisionskalkulation möglich

Materialkosten/Zwang		800.000 €
Fertigungslohneinsatz/Zwang		600.000 €
Materialgemeinkosten/Zwang		150.000 €
Fertigungsgemeinkosten/Zwang		250.000 €
Verwaltungskosten/Wahlrecht		150.000 €
Herstellungskosten für 820.000 Stück		1.950.000 €
Herstellungskosten für 1 Stück: 1.950.000 € : 820.000 =	2,38 €	
HK für 20.000 Stück: 20.000 x 2,38 € =	47.600 €	

Maximaler Ansatz

20.000 € x 2,38 € = 47.600 €

Minimaler Ansatz

Bei wahlweisem Nichteinbezug der Verwaltungskosten ergibt sich folgender BilA:

[1.800.000 € (= 1.950.000 € - 150.000 €) : 820.000 St] x 20.000 St = 43.902 €

1.3. Zweistufige Divisionskalkulation

Frage 1

= zweistufige Divisionskalkulation

HK : produzierte Menge = 300.000 € : 15.000 St	20,00 €/St
Vertriebskosten : abgesetzte Menge = 50.000 € : 13.000 St	<u>3,85 €/St</u>
= SK pro Schlauchboot	<u>23,85 €/St</u>

Frage 2

Schlauchboote = Fertigerzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR und UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Ermittlung gem. § 255 Abs. 2 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. R 6.3 EStR u. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH

Ansatzverbot für die Vertriebskosten i. H. v. 50.000 € (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB)

Berechnung

Lagerbestand am Bewertungsstichtag	2.000 St
HK	20 €/St
2.000 St x 20 €/St = BilA HB/StB 31.12.2023	<u>40.000 €</u>

1.4. Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern

Frage 1

Größe	ÄZ	x	Menge	=	Rechnungseinheiten RE	Kosten pro RE*	HK pro Stück**	HK gesamt
I	1	x	20.000	=	20.000	1,9*	1,90 €**1	38.000 €
II	1,8	x	30.000	=	54.000	1,9*	3,42 €**2	102.600 €
III	2,1	x	40.000	=	84.000	1,9*	3,99 €**3	159.600 €
Rechnungseinheiten Gesamt					158.000	Gesamt HK		300.200 €

* Gesamtkosten: Gesamt-RE = Kosten pro RE (300.200 € : 158.000 RE) = 1,9

**Kosten pro RE x ÄZ = HK pro Stück

1,9 x 1,0 =	1,90 €**1
1,9 x 1,8 =	3,42 €**2
1,9 x 2,1 =	3,99 €**3

Frage 2

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit HK (§ 255 Abs. 2 HGB) oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

Stückzahl x Kosten pro Stück

Gr. I	2.500	x	1,90 € =	4.750 €
Gr. II	3.500	x	3,42 € =	11.970 €
Gr. III	4.000	x	3,99 € =	<u>15.960 €</u>
Lagerstand wird bewertet mit				<u>32.680 €</u>

Der steuerliche BilA entspricht dem hrl. BilA.

1.5. Betriebsabrechnungsbogen

Schlitten, Erzeugnisse = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. mit HK § 253 Abs. 1, 4 HGB § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder zwingend mit nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung mit nTW (StR)

MEK = Zwang, § 255 Abs. 2 S.2 HGB

FEK = Zwang, § 255 Abs. 2 S: 2 HGB

MGK = Zwang, § 255 Abs. 2 S: 2 HGB

FGK = Zwang, § 255 Abs. 2 S. 2 HGB

Verwk = Wahlrecht, § 255 Abs. 2 S. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 1 EStG (StB: Ausübung Wahlrecht in Übereinstimmung mit HB § 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG)

Vertriebskosten = Verbot, § 255 Abs. 2 S. 4 HGB

Kalkulatorische Kosten = Verbot, H 6.3 „Kalk. Kosten“ 1. Sps EStH

Übrige Kosten sind nicht zwischen den Frachtkosten und Verpackungskosten zu schlüsseln, da keine unmittelbare Zuordnung möglich.

→ Ermittlung Gemeinkosten und Verwaltungskosten durch Zuschlagskalkulation

Berechnung

Kostenstellen/ Kostenarten	Zahlen der Buchführung	Material- bereich	Fertigungs- bereich	Verwaltungs- bereich	Vertriebs- bereich
	€	€	€	€	€
Einzelkosten					
Materialeinzelkosten		180.000			
Fertigungslöhne			110.000		
Summe der Einzelkosten	290.000	180.000	110.000		

Gemeinkosten					
Hilfsstoffe	10.000	1.000	7.000	1.000	1.000
Gemeinkosten/Löhne	80.000	8.000	72.000		
Gehälter	30.000		3.000	21.000	6.000
Raumkosten	6.000	600	4.200	600	600
Verwaltungskosten	20.000			20.000	
Bürokosten	2.000			1.200	800
Übrige Kosten	5.000				5.000
Summe der Gemeinkosten	153.000	9.600	86.200	43.800	13.400
GK-Zuschlagssätze		5,33 %	78,36 %	11,35 %	3,47 %

Berechnung der Zuschläge und Zuschlagssätze

Materialeinzelkosten	180.000 €
zzgl. Materialgemeinkosten (5,33 % x 180.000 €)	9.594 €
zzgl. Fertigungslöhne	110.000 €
zzgl. Fertigungsgemeinkosten (78,36 % x 110.000 €)	86.196 €
Herstellungskosten I (sog. Mindestansatz)	385.790 €
zzgl. Verwaltungskosten (11,35 % [= 43.800 : 385.790] der HK I)	43.787 €
Herstellungskosten II (sog. Höchstansatz)	429.577 €
zzgl. Vertriebskosten (3,47 % [= 13.400 : 385.790] der HK I)	13.387 €
= Selbstkosten	<u>442.964 €</u>

Bilanzansätze

Handelsbilanz

Materialeinzelkosten	20.000 €
zzgl. Materialgemeinkosten (5,33 % x 20.000 € =)	1.066 €
zzgl. Fertigungslöhne	35.000 €
zzgl. Fertigungsgemeinkosten (78,36 % x 35.000 € =)	27.426 €
Herstellungskosten I (sog. Mindestansatz)	83.492 €
zzgl. Verwaltungskosten (11,35 % der HK I)	9.476 €
Bilanzansatz zum 31.12.2023 HK II (sog. Höchstansatz)	<u>92.968 €</u>

Steuerbilanz

StB-Ansatz = HB-Ansatz. Da die Verwaltungskosten in die HB einbezogen wurden, ist in der StB entsprechend zu verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1b S. 2 EStG), → umgekehrte Maßgeblichkeit.

2. Bewertung von nicht abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

2.1. Unbebautes Grundstück

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb. unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR

Bew. mit AK § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW bzw. wahlweise nTW

Kein Ansatz nbzW (HR) / nTW (StR) mangels dauernder Wertminderung.

AK § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	63.000 €
Nebenkosten/netto § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, H 6.2 „Nebenkosten“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG	<u>+7.000 €</u>
HB- und StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>70.000 €</u>

Zahlung durch Abtretung Bausparvertrag = Geldeinlage, § 4 Abs. 1 S. 8 EStG, zu bew. nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG mit TW = NW des Geldes (20.000 €).

Berichtigungsbuchung

GuB	20.000 €	an	Privateinlage	20.000 €
-----	----------	----	---------------	----------

GA nach BilPo-Methode

GuB	+ 20.000 €	Gewinn	+ 20.000 €
Einlagen	+ 20.000 €	Gewinn	- 20.000 €
		Summe	<u>0 €</u>

GA nach GuV-Methode

Kein GuV-Konto berührt

3. Bewertung von abnutzbaren Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

3.1. Betriebsgebäude

Personenaufzug = unselbständiger Gebäudebestandteil, R 4.2 Abs. 5 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 5 „Unselbständige Gebäudeteile“ Sps. 5 EStH; Personenaufzug ≠ Betriebsvorrichtung R 7.1 Abs. 3 EStR, Ländererlass (GLE) v. 05.06.2013, Beck'sche StErlasse 200 § 68/1.

Keine AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG.

Erneuerung Personenaufzug = BA (§ 4 Abs. 4 EStG, H 21.1 „Abgrenzung...“ EStH)

Berichtigungsbuchung: Keine

GA nach BilPo-Methode: Keine BilPo bzw. Entnahmen oder Einlagen betroffen

GA nach GuV-Methode: Kein GuV-Konto berührt

3.2. Fuhrpark

Lkw = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. abnutzb., bewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - Afa oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Ermittlung BilA

AK § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, netto § 9b Abs. 1 EStG,	58.500 €
abzgl. lin. Afa § 7 Abs. 1 S. 1, 2, 4 EStG, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB (ab 3/2023)	
58.500 € x 1/6 x 10/12 (p.r.t.)	-8.125 €
= Bil-Ansatz	<u>50.375 €</u>

Kein Ansatz nbzW (HR) /nTW (StR) i. H. v. 30.000 €, da keine dauernde Wertminderung (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 5 ff., für abnutzbares AV Rn. 8 ff.).

TW (30.000 €) > halber Restbuchwert, unter Berücksichtigung der linearen Afa ($\frac{1}{2} \times 58.500 \text{ €} \times \frac{62}{72} = 25.188 \text{ €}$).

Keine AfaA gem. § 7 Abs. 1 S. 7 EStG.

HB- u. StB-Ansatz „Fuhrpark“ 31.12.2023	<u>50.375 €</u>
---	-----------------

Berichtigungsbuchung

Fuhrpark (50.375 € - 30.000 €)	20.375 €	an	TW-Abschreibung	10.950 €
			Afa	9.425 €

GA nach BilPo-Methode

Lkw	+ 20.375 €	Gewinn	<u>+20.375 €</u>
Se.			<u>+20.375 €</u>

GA nach GuV-Methode

weniger TW-Abschreibung	Gewinn	+10.950 €
weniger Afa (17.550 € - 8.125 €)	Gewinn	<u>+9.425 €</u>
Se.		<u>+20.375 €</u>

4. Bewertung von geringwertigen Wirtschaftsgütern

4.1. Kino

Kinosessel = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl. abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Keine Anwendung von § 6 Abs. 2 EStG, da Kinosessel keine selbst. nutzungsfähigen WG, R 6.13 Abs. 1 EStR, H 6.13 „ABC der nicht selbständig nutzungsfähigen WG“ Sps. 2 EStH. Daher Aktivierung und Abschreibung linear gem. § 7 Abs. 1 EStG.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	1.600 €
abzgl. lin. AfA (§ 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB)	
1.600 € x 1/10	<u>-160 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Kinosessel“ 31.12.2023	<u>1.440 €</u>

4.2. Sammelposten

Locher, Bleistifte, Textmarker, Ordner, Druckerpapier und Lineale

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

GWG gem. § 6 Abs. 2 EStG, da selbst. nutzungsfähige WG mit AK < 250 €/800 €. Sofort abzugsfähige BA i. H. v. 12.000 € (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht). Keine bes. Aufzeichnungspflichten § 6 Abs. 2 S. 4 u. 5 EStG.

Rollcontainer

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG grds. mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

= selbst. nutzungsfähiges WG; daher Ausübung wirtschaftsjahrbezogenes Wahlrecht zur Bildung eines Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a EStG (AK/netto > 800 € und < 1.000 € [gesucht ist der niedrigste Gewinn]). Auflösung des Sammelpostens gem. § 6 Abs. 2a S. 2 EStG im Jahr der Bildung und den folgenden vier Wj. zu je 1/5.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	12.500 €
abzgl. Aufl. SaPo 12.500 € x 1/5	<u>-2.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Sammelposten“ 31.12.2023	<u>10.000 €</u>

Hinweis

Die stl. GWG-Regelung/Bewertungsfreiheit zur Vollabschreibung gem. § 6 Abs. 2 EStG und die stl. Sapo-Regelung gem. § 6 Abs. 2a EStG kann (nach herrschender IDW-Rechtsauffassung) auch hrl. übernommen werden (sog. „Wesentlichkeitsgrundsatz“ ist dadurch hrl. nicht verletzt).

4.3. Sammelposten verschiedener Wirtschaftsjahre

Büromöbel und Computer (Anschaffung Wj. 2021) = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG grds. mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

Bildung Sammelposten im Wj. 2021 für Büromöbel gem. § 6 Abs. 2a EStG (Voraussetzungen lt. Sachverhalt erfüllt [AK/netto > 250 € und < 1.000 € pro WG]); GWG-Regelung/Sofortaufwand i. S. § 6 Abs. 2 EStG nicht möglich, da AK/netto > 800 € pro WG.

Für jedes Wj. ist ein eigenständiger Sammelposten zu bilden (R 6.13 Abs. 5 S. 1 EStR); hier Wj. 2021. Auflösung Sammelposten „Büromöbel“ 2021 in 2021 bis 2025 mit jeweils 5.000 €

(≅ 25.000 € x 20 % p.a.).

Zerstörung/Entnahme Bürostühle im Wj. 2023 ohne Auswirkung auf Sammelposten § 6 Abs. 2a S. 3 EStG.

Bewertung Entnahme § 4 Abs. 1 S. 2 EStG mit dem Teilwert im Zp. der Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG). Umsatzsteuerbare u. -pflichtige Wertabgabe § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, BmGr. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG = 200 € (= EK-Preis) x 19 % = 38 € USt; insoweit nicht abzgl., § 12 Nr. 3 EStG.

Für die Computer wird im Wj. der Anschaffung (2021) eine Vollabschreibung (10.000 €) gem. BMF-Schreiben v. 22.02.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 7/4, Tz. I. vorgenommen

Pkw-Anhänger (Anschaffung Jan. 2022) = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs.1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

AK/netto, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG	900 €
AfA-BmGr., R 7.3 Abs. 1 S. 1 EStR,	
AfA-Methode linear gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (AfA Wj. 2022 [900 € x 50 % =])	<u>-450 €</u>
StBil-Ansatz 31.12.2022	<u>450 €</u>
abzgl. AfA Wj. 2023	<u>-450 €</u>
StBil-Ansatz 31.12.2023	<u>0 €</u>

Berechnung Sammelposten aus 2021	
Zugang 2021	25.000 €
abzgl. Auflösung 2021	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2021	<u>20.000 €</u>
abzgl. Auflösung 2022	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2022	<u>15.000 €</u>
abzgl. Auflösung 2023	-5.000 €
StBil-Ansatz 31.12.2023	<u>10.000 €</u>

Nachrichtliche Buchungssätze

- Wj. 2021:	Büromöbel	25.000 €	an	F-Konto	29.750 €
	VoSt	4.750 €			
	Sapo/Büromöbel	25.000 €	an	Büromöbel	25.000 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
	Computer	10.000 €	an	F-Konto	11.900 €
	VoSt	1.900 €			
	Vollabschreibung	10.000 €	an	Computer	10.000 €
- Wj. 2022:	Pkw-Anhänger	900 €	an	F-Konto	1.071 €
	VoSt	171 €			
	AfA	450 €	an	Pkw-Anhänger	450 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
- Wj. 2023:	AfA	450 €	an	Pkw-Anhänger	450 €
	Aufwand Aufw./Sapo	5.000 €	an	Sapo/Büromöbel	5.000 €
	Privatentnahme	238 €	an	Erlöse-EV/Entn.	200 €
				USt-Verb.	38 €

5. Investitionsabzugsbetrag

5.1. IAB-Grundfall

Schreibtisch = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - AfA oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR).

	StB-Ansatz Schreibtisch	stl. Gewinn- auswirkung
<u>Wj. 2021</u> IAB 2021 (§ 7g Abs. 1 EStG) = 850 € (= 50 % x 1.700 €) Größenmerkmal 31.12.2021 Gewinn Wj. 2021 ≤ 200.000 € (hier 150.000 €) ist erfüllt.		-850 €
<u>Wj. 2022</u> Ohne Änderung		
<u>Wj. 2023</u> Anschaffung Schreibtisch (3/2023) für AK = 1.700 €. a) Zugang Schreibtisch mit AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB), netto (§ 9b Abs. 1 EStG)	1.700 €	
b) Wahlrecht zur gewinnmind. Herabsetzung AK durch IAB i. H. v. 50 % x 1.700 € = 850 €, <u>max. tatsächl. in 2021 abgezogener IAB = 850 €</u> (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 1 EStG verbl. AK/Bmgr. für AfA 2023 (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 2 EStG). Gleichzeitig Ausübung Wahlrecht zur abm. Hinzurechnung i. H. v. 50 % der AK (1.700 €) = 850 €, höchstens IAB 2021 = 850 € (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG). Günstigerprüfung: Sammelposten vs. So-Abschrbg. § 7g Abs. 5 und Abs. 6 Nr. 1 EStG: Einstellen in Sapo gem. § 6 Abs. 2a EStG, R 6.13 Abs. 2 Nr. 2 EStR (verbl. AK >800 € und < 1.000 €) Wj. 2023 WR, Aufwand somit 1/5 x 850 € = 170 €, jedoch Bew. mit AK - AfA gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG bei ND von 3 Jahren und So-Abschrbg. nach § 7g Abs. 5 u. 6 Nr. 1 EStG (Gewinn Wj. 2022 ≤ 200.000 € [hier 180.000 €]) günstiger (Gewinn Wj. 2023 > 200.000 € [hier 270.000 €] ist völlig unmaßgeblich). Sonderabschreibung 850 € x 20 % = AfA 2023 linear: 850 € x 1/3 x 10/12 (ab 3/2023) = (p.r.t., § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	<u>-850 €</u> = 850 €	-850 €
	-170 €	-170 €
	<u>-236 €</u>	<u>-236 €</u>
StB-Ansatz „BGA“ 31.12.2023	<u>444 €</u>	
Se. Gewinnauswirkung 2023		<u>-406 €</u>

Buchungen 2023 (StB)

Maschine	80.000 €	an	Bank	95.200 €
VoSt	15.200 €			
Aufw. § 7g Abs. 2 EStG	30.000 €	an	Maschine	43.125 €
Sonder-Abschr. § 7g Abs. 5 EStG	10.000 €			
AfA	3.125 €			

Hinweis

Zurechnung IAB erfolgt außerhalb der StBilanz zuzm 31.12.2023

5.3. IAB-tatsächliche AK < prognostizierte AK

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb.WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK - AfA oder oder bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW (StR)

	StB-Ansatz Maschine	stl. Gewinn- auswirkung
<u>Wj. 2021</u> IAB 2021 (§ 7g Abs. 1 EStG) = 30.000 € (Größenmerkmal 31.12.2021 Gewinn Wj. 2021 ≤ 200.000 € (hier 150.000 €) ist erfüllt)		-30.000 €
<u>Wj. 2022</u> Ohne Änderung		
<u>Wj. 2023</u> Anschaffung Maschine 9/2023 für AK = 50.000 € a) Zugang Maschine mit AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, netto (§ 9b Abs. 1 EStG) 50.000 € b) Wahlrecht zur gewinnmind. Herabsetzung AK durch IAB i. H. v. 50 % x 50.000 € = 25.000 €, max. tatsächl. in 2021 ab- gezogener IAB = 30.000 € (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 1 EStG), -25.000 € verbl. AK/Bmgr. für AfA 2023 (§ 7g Abs. 2 S. 3 Hs. 2 EStG). 25.000 € Gleichzeitig Ausübung Wahlrecht zur abm. Hinzurechnung i. H. v. 50 % der AK (50.000 €) = 25.000 €, höchstens IAB 2021 = 30.000 € (§ 7g Abs. 2 S. 1 EStG). +25.000 € Bew. Maschine AK - AfA - So-Abschrbg. (§ 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG) Hier keine So-Abschrbg. nach § 7g Abs. 5 EStG, da Gewinn Wj. 2022 > 200.000 € (hier 250.000 €, § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG). AfA 2023 linear (§ 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG) 25.000 € x 1/8 = 3.125 € x 4/12 (ab 9/2023 p.r.t.) = (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG). -1.042 € StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023 23.958 € Se. Gewinnauswirkung 2023 -1.042 €		

Buchungen 2023 (StB)

Maschine	50.000 €	an	Bank	59.500 €
VoSt	9.500 €			
Aufw. § 7g Abs. 2 EStG	25.000 €	an	Maschine	26.042 €
AfA	1.042 €			

Zurechnung IAB erfolgt außerhalb der Bilanz zum 31.12.2023. Der noch nicht aufgelöste IAB i. H. v. 5.000 € (\cong hist. 30.000 € - aufgelöst 25.000 €) steht für Investitionen bis zum Ablauf des dreijährigen Investitionszeitraums (31.12.2024) zur Verfügung (§ 7g Abs. 3 S. 1 EStG). Die coronabedingten Verlängerungen gem. § 52 Abs. 16 S. 3 bis 5 EStG finden keine Anwendung, da hier der IAB im Wj. 2021 in Anspruch genommen wurde.

5.4. IAB-Nichtanschaffung

Mangels Investition bis Ende Investitionszeitraum (31.12.2024) Rückgängigmachung IAB gem. § 7g Abs. 3 S. 1 EStG im historischen VZ 2021 (materiell-rechtliche Korrektur-norm gem. § 7g Abs. 3 S. 2, 3 EStG; siehe auch BMF-Schreiben v. 15.06.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 7g/5, Rn. 54). Insoweit erfolgt eine Vollverzinsung gem. § 233a AO i. V. m. § 7g Abs. 3 S. 4 EStG.

6. Immaterielle Wirtschaftsgüter

6.1. Patente

Patente = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, immat. WG R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.5 „Immaterielle WG sind u.a.“ Sps. 8 EStH des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4, 5 EStR

Hrl. Ansatzwahlrecht gem. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB. Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB mit HK § 255 Abs. 2 u. 2a HGB) abzgl. AfA oder niedrigeren beizulegender Wert.

Berechnung

HK/netto § 255 Abs. 2 u. 2a HGB, §9b Abs. 1 EStG 120.000 €
abzgl. AfA (120.000 € x 1/10 (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2, 3 HGB [hier ND 10 Jahre]) = -12.000 €
= HB-Ansatz „Patente“ 31.12.2023 108.000 €

StR strenges Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG, da selbst geschaffenes, immaterielles WG des AV (R 5.5 Abs. 2 S. 1 EStR, H 5.5 „Kein entgeltl. Erwerb“ EStH). Kosten i. H. v. 120.000 € = Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) im jeweiligen Wj. der Kostenentstehung.

6.2. Firmenwert

Mit Erwerb Konkurrenzunternehmen im Asset Deal wird FiWe entgeltlich (als notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, immat., abnutzbares WG des AV, R 5.5 Abs. 1 S. 1 EStR, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4, 5 EStR) angeschafft (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB) und ist die Differenz aus dem Saldo der Vermögensgegenstände und Schulden zu Verkehrswerten zu dem Kaufpreis

Hrl. und stl. Ansatzgebot (§ 248 Abs. 2 S. 1 HGB-Umk., § 5 Abs. 2 EStG).

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit AK - AfA oder niedrigeren Teilwert/beizulegenden Wert.

Hrl. Abschreibung über bgND (lt. Sachverhalt 20 Jahre); Grds. Erläuterung im Anhang gem. § 285 Nr. 13 HGB, kein § 253 Abs. 3 S. 3, 4 HGB, da zutreffend und anerkannt geschätzt.

Stl. zwingend Abschreibung über 15 Jahre gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG.

Hinweis

Beim Veräußerer liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG vor, da das Unternehmen im Ganzen entgeltlich veräußert wurde.

Damit ergibt sich beim Erwerber (Einzelunternehmer B) kein Vorsteuerabzug.

Berechnung

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)		
Kaufpreis		3.500.000 €
Vermögensgegenstände zu VW	7.000.000 €	
abzgl. Schuldposten zu VW	<u>-5.000.000 €</u>	
verbleibt	2.000.000 € →	<u>-2.000.000 €</u>
= Firmenwert gem. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB		<u>1.500.000 €</u>
		<u>Handelsbilanz Steuerbilanz</u>
Anschaffungskosten	1.500.000 €	1.500.000 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 1 S. 3, 4 EStG)		
· hrl. 1.500.000 € x 1/20 x 6/12 (p.r.t.) =		-37.500 €
· stl. 1.500.000 € x 1/15 x 6/12 (p.r.t.) =		<u>-50.000 €</u>
= Bil-Ansatz „Firmenwert“ 31.12.2023		<u>1.462.500 €</u> <u>1.450.000 €</u>

7. Warenbewertung

Zu Fall 1 bis 7

Waren/Vorräte/RHB-Stoffe sind notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1, 2 EStG mit AK oder zwingend nbzW (HR/strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise bei voraussichtlich dauernder Wertminderung nTW (StR).

7.1. Zeitliche Erfassung der Waren

Zwingende Erfassung der Ware (Verfügungsmacht bereits am 28.12.2023 übergegangen;

Ladeschein als Nachweis liegt vor, H 5.3 „Zeitliche Erfassung ...“ EStH).

Berechnung „AK“ (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)

Kaufpreis inkl. USt	47.600 €
abzgl. USt [noch nicht abzgl. VoSt mangels Rechnung §§ 14, 15 UStG]	
47.600 € x 19/119	<u>-7.600 €</u>
AK/netto § 9b Abs. 1 EStG	40.000 €
HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023	<u>40.000 €</u>

7.2. Ermittlung der Anschaffungskosten

Berechnung „AK“ (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)

Kaufpreis inkl. USt	190.400 €
abzgl. USt (190.400 € x 19/119)	<u>-30.400 €</u>
AK/netto § 9b Abs. 1 EStG	160.000 €
davon noch <u>nicht</u> bezahlt 160.000 € x 20 % =	32.000 €
davon bereits bezahlt 160.000 € x 80 % =	128.000 €
abzgl. Skonto/bei Inanspruchnahme (H 6.2 „Skonto“ EStH, § 255 Abs. 1 S. 3 HGB)	
128.000 € x 3 % =	<u>-3.840 €</u>
HB/StB-Ansatz „Waren“ [≈ AK] 31.12.2023	<u>156.160 €</u>

7.3. Gesunkene Wiederbeschaffungskosten

Ansatz in HB mit nbzW (zwingend) und StB mit nTW (Wahlrecht wegen Aufgabenstellung auszuüben), da Wiederbeschaffungskosten nachhaltig gesunken.

Berechnung

2.000 Stück x 65 € = AK § 255 Abs. 1 HGB	130.000 €
2.000 Stück x 50 € = nbzW bzw. nTW	100.000 €
HB u. StB-Ansatz „Waren“ [nbzW/nTW] 31.12.2023	<u>100.000 €</u>

Achtung

Gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB ist hrl. eine Rückstellung für drohende Verluste geboten. Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 HGB mit nach vernünftiger kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag. Stl. Ist keine Drohverlust-RSt zulässig (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

Berechnung

Abnahmeverpflichtung lt. Vertrag	18.000 Stück
abzgl. bereits geliefert	<u>-14.000 Stück</u>
schwebendes Geschäft am BilStT 31.12.2023	4.000 Stück
4.000 Stk. x 15 € Drohverlust (≈ 65 € AK - 50 € TW) =	60.000 €
HB-Ansatz „Rückstellung“ 31.12.2023	<u>60.000 €</u>

Hinweis

Keine Prüfung auf aktive latente Steuern erforderlich, da auch hdlr. der niedr. Gewinn gesucht.

7.4. Zeitnahe Inventur

Grds. Aufstellung Inventar zum Schluss eines Geschäftsjahres (§ 240 Abs. 2 HGB).

Zeitnahe Bestandsaufnahme ist ausreichend; Inventur erfolgt zeitnah, wenn sie innerhalb von 10 Tagen vor oder nach dem BilStT durchgeführt wird (R 5.3 Abs. 1 S. 1 - 3 EStR). Bestandsveränderungen zwischen BilStT und Tag der Bestandsaufnahme müssen durch Belege oder Aufzeichnungen ordnungsgem. berücksichtigt werden.

Art-, wert- und mengenmäßige Fort- bzw. Rückentwicklung erforderlich.

Bestand zum 27.12.2023 zu Anschaffungskosten/netto 50.000 €

Niedriger bzW ist hrl. zwingend, stl. TW bei voraussichtlich dauernder Wertminderung wahlweise anzusetzen. Ansatz nbzW/nTW wegen Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn gesucht), § 253 Abs. 4 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Die Wertminderung ist von Dauer, da die Wertminderung bis zur Bilanzerstellung anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16).

Berechnung

Bestand zum 27.12.2023 zu WBK	45.000 €
zzgl. Wareneinkäufe zu AK	+10.000 €
abzgl. Warenverkäufe zu AK (5.000 € x 25 % [100 % - 75 % RGS])	<u>-1.250 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023	<u>53.750 €</u>

Anmerkung

Ein Rohgewinnsatz von 75 % entspricht einem Rohgewinnaufschlagssatz von 300 % (= Rohgewinn x 100 / Wareneinsatz).

7.5. Zeitverschobene Inventur

Bestandsaufnahme innerhalb der ersten zwei Monate nach dem Bilanzstichtag = zulässige zeitverschobene Inventur, § 241 Abs. 3 Nr. 1 HGB → wertmäßige Rückrechnung auf Bestand zum 31.12.2023 erforderlich, § 241 Abs. 3 Nr. 2 HGB, R 5.3 Abs. 2 S. 1 EStR

Bewertung Bestand zum Inventurstichtag nach allgemeinen Grundsätzen R 5.3 Abs. 2 S. 3 EStR

Berechnung gem. R 5.3 Abs. 2 S. 4 EStR (sog. Rückrechnung zum BilStT 31.12.2023)

Wert zum Inventurstichtag (31.01.2024)/netto				100.000 €
abzgl. Wareneinkäufe/netto				-25.000 €
zzgl. Warenverkauf/netto	30.000 €			
abzgl. Rücksendungen/netto	<u>-5.000 €</u>			
verbleibt	25.000 €	x 100/200 =		+12.500 €
zzgl. Entnahme/netto: 2.000 € x 100/200		=		<u>+1.000 €</u>
HB u. StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023				<u><u>88.500 €</u></u>

Anmerkung

Rohgewinnaufschlagssatz von 100 % entspricht Rohgewinnsatz von 50 %.

7.6. Permanente Inventur

Keine Inventur zum BilStT erforderlich, da laufende Führung des Bestandsverzeichnisses (vorhandene Bestände können jederzeit nach Art und Menge aus der Buchführung entnommen werden, § 241 Abs. 2 HGB, H 5.3 „Permanente Inventur“ EStH).

Jährliche Bestandsaufnahme – zu irgendeinem Zeitpunkt – bleibt erforderlich.

Die Feststellung der Betriebsprüferin ist unzutreffend; Gründe für eine „Zuschätzung“ liegen hier nicht vor.

7.7. Festwert

Voraussetzungen für die Bildung Festwert erfüllt, § 252 Abs. 2, § 256 S. 2 HGB i. V. m. § 240 Abs. 3 HGB, H 6.8 „Festwert“ EStH, da hier „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoff“!

Anpassung FeWe R 5.4 Abs. 3 S. 1 EStR:

31.12.2020	200.000 €
31.12.2023	<u>221.000 €</u>
Differenz	21.000 €

→ 10 % v. 200.000 € = 20.000 €

→ Ansatz zwingend neuer FeWe R 5.4 Abs. 3 S. 2 EStR

→ Aufstockung:	bisher	200.000 €	
hier max. Zukauf Wj. 2023		<u>+20.000 €</u>	R 5.4 Abs. 3 S. 3 EStR
= HB- u. StB-Ansatz 31.12.2023		<u><u>220.000 €</u></u>	

Hinweis

Verbleibende 1.000 € (221.000 € - 220.000 €) sind in den folgenden Wjen. aufzustocken, R 5.4 Abs. 3 S. 3 EStR.

7.8. Durchschnitts- und Gruppenwert

AK können aufgrund der Lagerung und von Schwankungen der EPr. nicht eindeutig zugeordnet werden, R 6.8 Abs. 3 S. 2 EStR → Durchschnittsbewertung (Bewertung nach gewogenem Mittel), § 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, R 6.8 Abs. 3 S. 3 EStR.

Berechnung

	Menge	AK/St	Menge x Ak/St
AB (01.01.2023)	500 Rollen	x 23,00 € =	11.500 €
Zugang 1	800 Rollen	x 19,00 € =	+15.200 €
Zugang 2	2.000 Rollen	x 21,00 € =	+42.000 €
Zugang 3	100 Rollen	x 19,50 € =	+1.950 €
Summe	3.400 Rollen		= 70.650 €

Durchschnittswert = $70.650 \text{ €} : 3.400 \text{ Rollen} = 20,78 \text{ €/Rolle}$
 BzW / TW = $19,50 \text{ €/Rolle}$

Hrl. zwingender Ansatz nbzW (HR, strenges Niederswertprinzip), stl. Wahlrecht Ansatz nTW bei dauernder Wertminderung (StR). Wegen Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn gesucht) → Ansatz nbzW und nTW § 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Wertminderung von Dauer, da Wertminderung bis Bilanzerstellung anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16).

Schlussbestand = $800 \text{ Rollen} \times 19,50 \text{ €} = 15.600 \text{ €}$
 = HB u. StB-Ansatz „RHB-Stoffe“ 31.12.2023

7.9. LiFo-Methode

7.9.1. LiFo-Methode – Grundfall

Möglichkeiten der Warenbewertung

a) Durchschnittsbewertung nach „gewogenem Mittel“ = § 240 Abs. 4, § 256 S. 2 HGB, R 6.8 Abs. 3 S. 2 und 3 EStR..

(AB + Zugänge des Wj. = Ø-Bewertung)

→ Ø-AK lt. SV = $52.510 \text{ €} : 400 \text{ kg} \cong 131 \text{ €/kg}$

→ TW = Zugang am 31.12.2023 lt. SV 128 €/kg

→ Ansatz 31.12.2023 handelsrechtlich zwingend nbzW und steuerrechtlich wahlweise nTW, da Wertminderung voraussichtlich von Dauer (hält bis zum Tag der BilErstellung an) und niedrigster Gewinn gesucht → Ansatz nTW/nbzW, § 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 16.

Altern. A: $100 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = 12.800 \text{ €}$

B: $80 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = 10.240 \text{ €}$

C: $120 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = 15.360 \text{ €}$

b) „Lifo-Bewertung“ gem. § 256 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG, R 6.9 EStR

• Nur „Perioden-Lifo“ möglich (R 6.9 Abs. 4 S. 3 EStR), da lt. SV keine Abgänge ersichtlich (R 6.9 Abs. 4 S. 1, 2 EStR) → keine permanente Lifo-Bewertung möglich!

Altern. A: SB = AB
 $100 \text{ kg} \quad 100 \text{ kg}$

→ Ansatz somit AK (aus AB) i. H. v. $120 \text{ €} \times 100 \text{ kg} = 12.000 \text{ €}$

höherer bzW bzw. TW ($128 \text{ €} \times 100 \text{ kg} = 12.800 \text{ €}$) darf nicht angesetzt werden, Obergrenze sind die nach Verbrauchsfolgetherfahren ermittelten AK (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).

Altern. B: SB < AB
80 kg 100 kg

→ Ansatz somit AK (aus AB) i. H. v. $120 \text{ €} \times 80 \text{ kg} =$ **9.600 €**
bzW bzw. TW ($128 \text{ €} \times 80 \text{ kg} = 10.240 \text{ €}$) höher, daher kein Ansatz (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG).

Altern. C: SB > AB = Mehrbestand
120 kg 100 kg

→ der Mehrbestand von 20 kg stammt – aufgrund des unterstellten Verbrauchsfolgefahrens – aus dem ersten Zukauf (15.02.2023) von 50 kg!

Es bestehen folgende Möglichkeiten zur Ermittlung des Wertansatzes:

1.1. Variante 1 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 1 EStR (= AK der ersten Zukäufe)

Mehrbestand = AK aus erstem Zukauf **20 kg x 129 € = 2.580 € [AK]**

1.2. Variante 2 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 2 EStR (Ø AK aller Zugänge)

Mehrbestand = *Ø-AK aller Zukäufe **20 kg x 135 € = 2.700 € [AK]**
(*Ø-AK aller Zukäufe $40.510 \text{ €} : 300 \text{ kg} = 135 \text{ €}$)

Folge

Für die Bewertung des Mehrbestandes ist hier die „Variante 1“ günstiger.

2. Ausweis als Gesamtbestand (= Perioden-Lifo ohne Layer) (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

= AB **100 kg x 120 € = 12.000 € [AK]**
+ Mehrbestand = AK aus erstem Zukauf **20 kg x 129 € = 2.580 € [AK]**
= Gesamtbestand zu AK 120 kg = 14.580 € [AK]
bzW/TW-Vergleich (zum Gesamtbestand) $120 \text{ kg} \times 128 \text{ €} = 15.360 \text{ €}$

[TW/bzW]

→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR).

HB u. StB-Ansatz 31.12.2023 **14.580 €**

3. Ausweis mit Layern (= Perioden-Lifo mit Layer) (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

3.1. Variante 1 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 1 EStR

• **Layer I = AB 100 kg x 120 € [AK] = 12.000 € → Ansatz: 12.000 €**

bzW/TW = 128 €

→ kein Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

• **Layer II = Mehrbestand 20 kg = AK aus erstem Zukauf = 129 €/kg**

Ansatz bzW/TW, da niedr., zwing./wahlw. Ans. des nbzW/nTW (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

20 kg x 128 € [TW/bzW] = 2.560 € → = Ansatz 2.560 €

HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 14.560 €

3.2. Variante 2 gem. R 6.9 Abs. 4 S. 5 Alt. 2 EStR (nur ergänzend)

- **Layer I = AB 100 kg x 120 €/AK = 12.000 € → Ansatz: 12.000 €**
bzW/TW = 128 €
→ kein Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)
- **Layer II = Mehrbestand 20 kg = Ø-AK aller Zukäufe = 135 €/kg**
→ Ansatz bzW/TW, da niedr. zwing./wahlw. Ansatz d. nbzW/nTW (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).
20 kg x 128 € [TW] = 2.560 € → Ansatz: 2.560 €
HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 14.560 €

Hinweis

Varianten 1+2 deshalb gleich, weil nbzW bzw. nTW < als AK des ersten Lagerzugangs und < als Ø-AK aller Zukäufe im Wj.!

7.9.2. LiFo-Methode – Abwandlung

Frage a: SB < AB
90 kg 120 kg = Minderbestand 30 kg; BzW/TW 132 €/kg

1. Gesamtbestandsmethode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

- 1.1. AB 120 kg (aus Vorjahr 31.12.2023/01.01.2024) = 14.580 € [AK]
SB (90 kg → 14.580 €) : 120 kg x 90 kg = 10.935 € [AK] → Ansatz: 10.935 €
90 kg x 132 € = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR).

2. Layer-Methode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

- 2.1. Minderbestand = 30 kg
Kürzung muss beim letzten Layer (hier Layer II) beginnen (R 6.9 Abs. 4 S. 6 EStR).
• Layer II (= 20 kg) entfällt ganz!
• **Layer I (= 100 kg) umfasst nur noch 90 kg!**
→ (12.000 € : 100 kg) x 90 kg = 10.800 € [AK] → Ansatz: 10.800 €
132 € x 90 kg = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)
- 2.2. Mangels eines Mehrbestandes → Bewertung wie 2.1.
→ (12.000 € : 100 kg) x 90 kg = 10.800 € [AK] → Ansatz: 10.800 €
132 € x 90 kg = 11.880 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)

Frage b: SB < AB
110 kg 120 kg = Minderbestand 10 kg; bzW/TW 122 €/kg

1. Gesamtbestandsmethode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 1 EStR)

- 1.1. AB 120 kg (aus Vorjahr 31.12.2023/01.01.2024) = 14.580 € [AK]
SB 110 kg → (14.580 € : 120 kg) x 110 kg = 13.365 € [AK] → Ansatz: 13.365 €
110 kg x 122 € = 13.420 € [bzW/TW]
→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 1 EStR)

2. Layer-Methode (R 6.9 Abs. 4 S. 4 Alt. 2 EStR)

2.1. Minderbestand = 10 kg

Kürzung muss beim letzten Layer (hier Layer II) beginnen (R 6.9 Abs. 4 S. 6 EStR)

- Layer II (= 20 kg) umfasst nur noch 10 kg!

→ (2.560 € : 20 kg) x 10 kg = 1.280 € [Vorj. BilA] (Vj. TW!)

Ansatz des niedrigeren bzW/TW, da handelsrechtl. Pflicht und stl. Wahlrecht und niedrigster Gewinn gesucht (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR).

122 € x 10 kg = 1.220 € (TW/bzW neu) = niedriger → Ansatz: 1.220 €

- Layer I (= 100 kg) = 12.000 € [AK] → = Ansatz 12.000 €

122 € x 100 kg = 12.200 € [bzW/TW]

→ ≠ Ansatz, da bzW/TW höher (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, R 6.9 Abs. 6 S. 2 EStR)

HB u. StB-Ansatz = Layer I + II 13.220 €

2.2. Bewertung wie 2.1. da TW/bzW < als Vorjahres-Bilanzwert im Layer II

7.10. Ladenhüter (Subtraktionsmethode)

Ladenhüterbewertung gem. R 6.8 Abs. 2 S. 3 EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung...“ Sps. 1 –Subtraktionsmethode EStH gilt i. d. R. als voraussichtlich dauernde Wertminderung.

Berechnung

Voraussichtlich erzielbarer Nettoverkaufspreis

20.000 € x 40 % = 8.000 €

abzgl. Kosten nach dem BilStT

9.000 € x 30 % = -2.700 €

= bzW/HR ohne Gewinnzuschlag („verlustfreie Bewertung“ gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 4 S. 1 HGB)

= **HB-Ansatz** „Waren“ 31.12.2023 5.300 €

abzgl. Unternehmergewinn

8.000 € x 5 % = -400 €

StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= TW, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) 4.900 €

Anschaffungskosten lt. SV 10.000 €

7.11. Ladenhüter (Formelmethode)

Prüfung nTW anhand „Ladenhüterbewertung“ nach Formelmethode, R 6.8 Abs. 2 S. 5 ff. EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung...“ Sps. 2 –Formelmethode“ EStH

Berechnung

- Aus der GuV-Rechnung ist der durchschnittliche Rohgewinnaufschlagsatz zu errechnen!
 - Erlöse 2.400.000 € - Wareneinsatz 600.000 € = 1.800.000 € Rohgewinn(aufschlag)
 - $(1.800.000 \text{ €} : 600.000 \text{ €}) \times 100 = \underline{300\%}$ Rohgewinnaufschlagsatz
- Durchschnittsunternehmergewinnprozentsatz bezogen auf die AK (= WES)
 - $700.000 \text{ €} : 600.000 \text{ €} \times 100 = 116,66\% = \underline{117\%}$ „Unternehmergewinnsatz“
- Somit beträgt der „Rohgewinnaufschlagsrestsatz“
 - $300\% - 117\% = \underline{183\%}$ Rohgewinnaufschlagsrestsatz
- Anwendung der Formelmethode R 6.8 Abs. 2 S. 5 - 6 EStR, H 6.8 „Beispiele für die Bewertung ...“ Sps. 2 „Formelmethode“ EStH!

$$\begin{aligned} \text{Teilwert [= TW]} &= \frac{120.000 \text{ € (= erzielbarer Nettoverkaufspreis)}}{(1 + 117\% + \underbrace{183\% \times 20\%}_{36,6\%})} = \\ &= \frac{120.000 \text{ €}}{(1 + 1,17 + 0,366) = 2,536} = 47.319 \text{ €} \end{aligned}$$

Anschaffungskosten lt. SV = 80.000 €

StB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= TW, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG) 47.319 €

Hrl. „verlustfreie Bewertung“ ohne Berücksichtigung Gewinnzuschlag gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Bewertung Handelsrecht somit

$$\begin{aligned} \text{Beizulegender Wert [= bzW]} &= \frac{120.000 \text{ € (= erzielbarer Nettoverkaufspreis)}}{(1 + \underbrace{183\% \times 20\%}_{36,6\%})} = \\ &= \frac{120.000 \text{ €}}{1,366} = 87.848 \text{ €} \end{aligned}$$

Ansatz in der HB somit zu AK von 80.000 € (max. AK).

HB-Ansatz „Waren“ 31.12.2023 (= AK, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB) 80.000 €

8. Forderungen

8.1. P-GmbH (Grundfall)

Ford. a. L.u.L = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK = NW oder zwingend nbzW (HR, strenges NWP) / wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR).

Neben Einzelbewertung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 3 EStG auch pauschale Wertberichtigung zulässig, § 252 Abs. 2 HGB. Soweit USt-Berichtigung i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG → Nettobewertung, da insoweit kein Ausfallrisiko!

Forderung A

HB u. StB: zwing. Wertaufholung (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG).
Zahl.eingang bis BilErstellung = bessere Erkenntnis gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB.

Berechnung

Forderung A

Forderung/NW	11.900 €	
bisherige EWB:		
11.900 € x $\frac{100}{119}$ x 60 % =		6.000 €
bis Bil.-Erstellung bezahlt	<u>-10.115 €</u>	
verbleibt ausstehend = EWB	1.785 €	x $\frac{100}{119}$ = <u>-1.500 €</u>
Wertaufholung EWB/s. b. E.		4.500 €
HB u- StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023		<u>1.500 €</u>

Noch keine Berichtigung der USt nach § 17 UStG (A 17.1 Abs. 5 S. 9 UStAE).

Forderung B

HB u. StB: Bewertung der Forderung mit AK = NW = 47.600 € ≠ EWB (vollwertig); keine werterhellende, sondern wertbeeinflussende/ wertbegründende Tatsache zum BilStT 31.12.2023, da Ereignis (Spielverlust) tatsächlich **erst nach dem BilStT eintritt** (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, H 5.2 „Grundsätze ordnungsgemäßer...“ Sps. 3 EStH).

HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023 0 €

Forderung C

HB u. StB: Bewertung der Forderung hrl. zwingend, stl. wahlweise, bei gesuchtem niedrigsten Gewinn mit dem vss. dauerhaft niedrigeren TW = 0 €, da Insolvenzverfahren beantragt, grds. unabhängig von einer späteren Quote, Forderung gilt mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens als uneinbringlich (§ 253 Abs. 4 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG. Direktabschreibung mit USt-Berichtigung i. S. d. § 17 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. A 17.1 Abs. 16 S. 1 u. 2 UStAE).

Berechnung

Forderung/NW		59.500 €
USt-Berichtigung	59.500 € x $\frac{19}{119}$ =	<u>-9.500 €</u>
(direkte) Forderungsabschreibung/s. b. A.		50.000 €

Der spätere Zahlungseingang 2024 führt zu einem Ertrag und einer erneuten USt-Berichtigung (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 S. 2, Abs. 1 UStG, A 17.1 Abs. 16 S. 4 UStAE).

HB u. StB-Ansatz „Forderung C“ 31.12.2023 0 €

Die spätere Quote (60 %) im Rahmen des Insolvenzverfahrens ist hier völlig unmaßgeblich, da diese Information vom 17.10.2024 erst nach der Bilanzerstellung (am 31.05.2024) für das Wj. 2023 vorliegt.

Forderung D

Bewertung der Forderung mit dem nbzW (HR) / nTW (StR), ..., Wertaufhellung → wirtschaftl. Situation ist bereits vor BilStT 31.12.2023 eingetreten i. S. d. § 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 1 HGB. Noch keine USt-Berichtigung gem. A 17.1 Abs. 16 S. 1 UStAE, Insolvenzverfahren wird erst im Jahr 2024 eröffnet. Keine direkte Forderungsabschreibung (≈ EWB)!

Berechnung

Forderung	35.700 €	x 100/119 =	<u>30.000 €</u>
Einstellung in EWB (100 %)/s. b. A.			30.000 €
HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023			<u>30.000 €</u>

Forderung E

Bewertung mit nbzW (HR)/nTW (StR), ..., die bessere Erkenntnis (Wertaufhellung) wegen Zahlungseingang bis zur Bilanzerstellung ist zu beachten (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Berechnung

EWB/vorauss. Ausfall	23.800 €	x 100/119 x 30 % =	6.000 €
bis Bilanzerstellg. bezahlt	<u>-17.850 €</u>		
verbleibt ausstehend	5.950 €	x 100/119 =	5.000 €
= Obergrenze der EWB für Wj. 2023			5.000 €
bish. EWB Wj. 2022 (23.800 € x 100/119 x 20 % =)			<u>-4.000 €</u>
Erhöhung EWB/s. b. A. für Wj. 2023			1.000 €
HB u. StB-Ansatz „EWB“ 31.12.2023			<u>5.000 €</u>

Übrige Forderungen

Pauschale Teilwertabschreibung – Wertberichtigung hrl. zwingend bzw. stl. Wahlrecht bei gesuchtem niedrigsten Gewinn (§ 253 Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Berechnung PWB

aus übrigen Forderungen 1.011.500 € x 100/119 x 5 % =	42.500 €
Obergrenze sind die am BilErstellungstag noch offenen Forderungen (netto) (Zahlungseingang bis zur Bilanzerstellung gilt als werterhellende zu berücksichtigende Tatsache (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) = 35.700 € x 100/119 =	30.000 €
Einstellung in die PWB/s. b. A.	30.000 €
HB u. StB Ansatz „PWB“ 31.12.2023	<u>30.000 €</u>

Erläuterung zu Bilanzposten

Forderungsbestand (Änderung BilPo)

	<u>bisher</u>	<u>neu</u>	
gesamt	1.190.000 €	1.190.000 €	
abzügl. direkte Forderungsabschreibung (Ford. C)		-59.500 €	-59.500 €
abzügl. EWB Ford. A	-6.000 €	-1.500 €	} -26.500 €
Ford. D		-30.000 €	
Ford. E	-4.000 €	-5.000 €	
abzügl. PWB	-- €	-30.000 €	-30.000 €
HB u. StB-Ansatz „Ford. L u. L“ 31.12.2023	1.180.000 €	1.064.000 €	
(= Differenz BilPo „Forderungen“)		(-116.000 €)	
EWB	10.000 €	36.500 €	
(= Differenz BilPo „EWB“)		(+26.500 €)	
PWB	-- €	30.000 €	
(= Differenz BilPo „PWB“)		(+30.000 €)	
(Nachrichtlich Differenz Bilpo „USt“)		(-9.500 €)	

Gewinnauswirkung nach BilPo-Methode

BilStT 31.12.2023

weniger Forderungen L u. L (weniger Aktiva)	-59.500 €
mehr EWB (weniger Forderungen)	-26.500 €
mehr PWB (weniger Forderungen)	-30.000 €
weniger USt-Verbindlichkeit (weniger Passiva)	<u>+9.500 €</u>
Summe	<u>-106.500 €</u>

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

Wj. 2023

mehr Forderungsabschreibung (+50.000 €)	-50.000 €
mehr Aufwand aus Einstellung EWB (-4.500 € + 30.000 € + 1.000 €)	-26.500 €
mehr Aufwand aus Einstellung PWB (+30.000 €)	<u>-30.000 €</u>
Summe	<u>-106.500 €</u>

8.2. Forderungen in ausländischer Währung (A. Apfel)

Forderung = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. mit AK = NW oder zwingend nbzW (HR, strenges Niederstwertprinzip) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR), § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Umrechnung der ausländischen Währung in Euro § 244, § 256a S. 1 HGB, H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH

Forderung 15.09.2023 =	22.000 €
Forderung 31.12.2023 =	24.000 € (= 30.000 € : 1,25 US-\$)

Hrl. Ansatz mit 24.000 € gem. § 256a S. 2 HGB, da Restlaufzeit < 1 Jahr, somit keine Beachtung des Vorsichts- und Realisationsprinzips i. S. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB; → Erfassung nicht realisierter Gewinn i. H. v. 2.000 € (24.000 € - 22.000 € [= Kursgewinn]).

HB-Ansatz „Forderung“ 31.12.2023 24.000 €

Stl. Grundsatz der Maßgeblichkeit der HB gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG. Allerdings Beachtung der Vorbehaltsmaßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 6 EStG → AK i. H. v. 22.000 € = Bewertungsobergrenze gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG.

StB-Ansatz „Forderung“ 31.12.2023 22.000 €

9. Aktive Rechnungsabgrenzungsposten

9.1. Zinsen

Bildung ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG für am 01.10.2023 vorausbezahlte Zinsen, da Zinsvorauszahlung = Ausgabe vor dem BilStT und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem BilStT (01.01.2024 - 31.03.2024), R 5.6 Abs. 2 EStR.

Ausgaben für einen bestimmten nach dem Kalenderjahr bemessenen Zeitraum [drei Monate] (H 5.6 „Bestimmte...“ Sps. 1 EStH); hier kein Fall des § 5 Abs. 5 S. 2 EStG.

Ausgabe 10/2023 (3.000.000 € x 3 % x 6/12 =)	45.000 €
abzgl. Aufwand für Wj. 2023, BA gem. § 4 Abs. 4 EStG (45.000 € x 3/6 =)	<u>-22.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „ARAP“ zum 31.12.2023	<u>22.500 €</u>

9.2. Gebäudeversicherung

Bildung ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG für am 01.01.2023 vorausbezahlte Versicherung, da Vorauszahlung der Versicherung = Ausgabe vor dem BilStT und Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem BilStT (01.04.2023 – 31.12.2023, R 5.6 Abs. 2 EStR).

Handeslbialnz

Ausgabe 1/2023	600 €
abzgl. Aufwand für Wj. 2022/2023, BA gem. § 4 Abs. 4 EStG (600 € x 3/12 =)	-150 €
= HB-Ansatz „ARAP“ zum 31.03.2023 (Zwang!, § 250 Abs. 1 HGB)	<u>450 €</u>

Steuerbilanz

Gem. § 5 Abs. 5 S. 2 EStG kann (Wahlrecht) stl. eine Rechnungsabgrenzung unterbleiben, wenn die Ausgabe (\cong Geldabfluss) vor dem BilStT (hier 31.03.2023) den Betrag von 800 € nicht übersteigt!

Damit liegen im Wj. 2022/2023 in voller Höhe BA (600 €) gem. § 4 Abs. 4 EStG vor (d.h. eine aktive Rechnungsabgrenzung kann hier zum 31.03. 2023 unterbleiben)!

9.3. Maklerprovision

Die Maklerkosten lösen hier keine AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) für ein WG aus, H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ Sps. 2 –Begriff EStH.

Keine Bilanzierung eines ARAP gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da keine Vorleistung für eine noch nicht erbrachte zeitraumbezogene Gegenleistung, R 5.6 Abs. 2 EStR, H 5.6 „Zeitbezogene ...“ EStH, H 5.6 „Maklerprovision“ EStH.

Damit sind die Maklerkosten (10.000 €/netto) sofort abzgl. BA gem. § 4 Abs. 4 EStG, da die Vorsteuer gem. § 14, § 15 UStG abzugsf. ist.

10. Entnahmen

10.1. Warenentnahme

Kleid = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, R 4.3 Abs. 2 - 4 EStR – Entnahmehandlung und Entnahmewille wird durch Entnahme aus Warenlager dokumentiert R 4.3 Abs. 3 EStR. Bew. der Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit dem TW im Zp. der Entnahme. Ustlich unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG. Bew. gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG mit EK-Preis zzgl. NeKo im Zp. des Umsatzes.

Im Fall a)

Einkaufspreis netto/Teilwert	2.200 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG) (19 % x 2.200 €)	<u>418 €</u>
Entnahmewert	<u>2.618 €</u>

Im Fall b)

Einkaufspreis netto/Teilwert	1.800 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG) (19 % x 1.800 €)	<u>342 €</u>
Entnahmewert	<u>2.142 €</u>

10.2. Entnahme und Sachspende

Gemälde = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Schenkung an Stiftung = Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG, R 4.3 Abs. 2 - 4 EStR. Entnahmehandlung und Entnahmewille wird durch Entnahme des Gemäldes dokumentiert (R 4.3 Abs. 3 EStR). Bew. Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG grds. mit TW im Zp. der Entnahme. Allerdings Spende an gemeinnützige Stiftung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG → Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG mit dem Buchwert. Ustlich unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG. Bew. gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG mit Selbstkosten im Zp. des Umsatzes.

Entnahmewert (≈ Buchwert) 06.12.2023/netto	100 €
USt nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 UStG) (19 % x 100 €)	<u>19 €</u>
Entnahmewert/brutto	<u>119 €</u>

10.3. Nutzungsentnahme

Grund und Boden sowie Gebäude = gewillk. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR

Grund und Boden = nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit AK i. H. v. 120.000 €.

Gebäude = abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./.. AfA.

Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden und Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH

Berechnung

	Gesamt (100 %)	GuB (40 %)	Gebäude (60 %)
Anschaffungskosten	300.000 €	120.000 €	180.000 €
HB u. StB-Ansatz „Grund und Boden“ 31.12.2023			<u>120.000 €</u>

Berechnung

AK gem. § 255 Abs. 1 HGB	180.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG (180.000 € x 2 %)	<u>./.. 3.600 €</u>
HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023	<u>176.400 €</u>

Wegen verbilligter Überlassung Wohnung an Tochter → Nutzungsentnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, H 6.12 „Nutzungen“ Sps. 1 EStH mit den tatsächlichen Selbstkosten, H 4.7 „Teilentgeltliche Überlassung“ EStH. Mangels Vorsteuerabzug keine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Berechnung

AfA	3.600 €
Schuldzinsen und sonstige Aufwendungen lt. SV.	<u>+5.000 €</u>
Summe Selbstkosten	8.600 €

Quote unentgeltlich: 350 € : 700 € = 50 %

Bewertung Entnahme: 8.600 € x 50 % 4.300 €

Korrekturbuchungssatz

Privatentnahme 4.300 € an Erlöse-EV/Entn. 4.300 €

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

Wj. 2023
+ 4.300 €

mehr s. b. E.

10.4. Überführung in ausländische Betriebsstätte

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./.. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Überführung WG von inländischem Betrieb in ausl. BSt gilt als Entnahme gem. §12 Abs. 1 S. 1 u. 2 KStG. Bew. Entnahme mit gemeinem Wert (§ 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG). Da GmbH keine private Späre hat / nicht entnahmefähig ist, wird dies innerhalb der Bilanz als Aufwand abgezogen und außerhalb der Bilanz hinzugerechnet.

Berechnung

Gemeiner Wert	200.000 €
./.. Buchwert	<u>-100.000 €</u>
= in Deutschland stpfl. Gewinn	<u>100.000 €</u>

Auf Antrag Bildung gewinnmindernder Ausgleichsposten (Passiva) gem. § 12 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG i.V.m. § 4g Abs. 1 EStG, da Überführung in EU-BSt gem. § 36 Abs. 5 EStG (≈ Österreich).

Dass die Maschine Anlagevermögen darstellt, spielt für § 4g EStG keine Rolle mehr.

Auflösung Ausgleichsposten im Wj. der Bildung und den vier folgenden Wj. zu je 1/5 (§ 4g Abs. 2 S. 1 EStG).

Buchungssätze in 2023 (StB)

s.b.A.	200.000 €	an	Maschinen	100.000 €
			s. b. E.	100.000 €
s. b. A.	100.000 €	an	Ausgleichsposten	100.000 €
Ausgleichsposten	20.000 €	an	s. b. E.	20.000 €

(100.000 € x 1/5)

Der s.b.A. in Höhe von 200.000 € wird außerbilanziell wieder hinzugerechnet, da die Überführung des WG analog einer Entnahme im Ergebnis erfolgsneutral behandelt werden muss.

Abwandlung 1

Nicht wie Grundfall! Schweiz ist kein EU/EWR-Staat, daher kein Ausgleichsposten nach § 4g Abs. 1 EStG i.V.m. § 36 Abs. 5 EStG möglich.

Abwandlung 2

Die Überführung des WG gilt hier als Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 3 u. S. 4 EStG. Bew. Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG mit gemeinem Wert. § 4g EStG gilt wie oben.

Buchungssätze in 2023 (StB)

Privatentnahme	200.000 €	an	Maschinen	100.000 €
			s. b. E.	100.000 €
s. b. A.	100.000 €	an	Ausgleichsposten	100.000 €
Ausgleichsposten	20.000 €	an	s. b. E.	20.000 €

11. Einlagen

11.1. Einlage einer Beteiligung

Beteiligung = ab 01.01.2023 gewillk. BV R 4.2 Abs. 1 S. 3 EStR, H 4.2 Abs. 1 „Gewillkürtes Betriebsvermögen“ EStH. Willkürung durch Einbuchung; kein verlustbringendes Wirtschaftsgut, H 4.2 Abs. 1 „Wirtschaftsgut“ Sps. 5 EStH.

Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. b EStG höchstens mit den AK, da Anteil an KapGes i. S. d. § 17 EStG (innerhalb der letzten 5 Jahre zu mind. 1 % beteiligt) → Bewertung Einlage mit AK gem. § 255 Abs. 1 HGB i. H. v. 100.000 € : 5 x 0,5 = 10.000 € (kein Ansatz höherer TW i. H. v. 15.000 €).

11.2. Einlage bebautes Grundstück nach Erzielung von Vermietungseinkünften

Grund und Boden sowie Gebäude ab 01.01.2023 gewillk. BV R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR. Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bst. a EStG mit dem TW, da Anschaffung außerhalb der 3-Jahresfrist.

Bewertung zum 31.12.2023

GuB = unbewegl., nicht abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR) (keine Angabe hierzu).

Geb. = unbewegl. abnutzb. WG des AV, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR). AfA-BMG = Einlagewert abzgl. AfA bei VuV § 7 Abs. 1 S. 5, Abs. 4 S. 1 Hs. 2 EStG, BMF-Schreiben v. 27.10.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 7/8

	<u>GuB</u>	<u>Gebäude</u>
Teilwert	200.000 €	600.000 €
HB u. StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023		<u>200.000 €</u>

Berechnung

Teilwert 01.01.2023	600.000 €	600.000 €
abzgl. AfA 01/2019 - 12/2022 (450.000 € x 2 % x 4 Jahre)	<u>-36.000 €</u>	
= AfA-BMGr/Fallgruppe 1	564.000 €	
AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG 564.000 € x 2 % (Wohnzwecke)		<u>-11.280 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023		<u>588.720 €</u>

11.3. Einlage in eine Kapitalgesellschaft

Beteiligung an X-UG = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., immat. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Handelsbilanz

Zutreffende Ausbuchung BW Schneidemaschine → keine nachtr. AK für Beteiligung an X-UG gem. § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, da keine nachhaltige Erhöhung Ertragswert.

HB-Ansatz Beteiligung X-UG 31.12.2023 (o.Ä.) 8.000 €

Steuerbilanz

Verdeckte Einlage (§ 4 Abs. 1 S. 8 EStG) in X-UG, da der Geser (A-Ltd) der Ges. (X-UG) einen einlagefähigen Vermögensvorteil aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung zuwendet (R 8.9 Abs. 1 bis 3 KStR). Der Betrag von 10.000 € darf das Einkommen nicht erhöhen § 8 Abs. 3 S. 3 KStG (*Buchung: Beteiligung X-UG an s.b.E. und abm. Abrechnung*).

→ Erhöhung der AK der Beteiligung um den TW der vE (§ 6 Abs. 6 S. 2 EStG).

Berechnung

BW Anteil X-UG 01.01.2023	8.000 €
zzgl. TW Schneidemaschine (= nachtr. AK § 6 Abs. 6 S. 2 EStG)	<u>10.000 €</u>
= StB-Ansatz Beteiligung X-UG 31.12.2023	<u>18.000 €</u>

USt-liche Auswirkung

Unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG; BMG gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG EKPreis im Ztp. des Umsatzes = 10.000 €. USt = 1.900 € (10.000 € x 19 %).

11.4. Einlage in eine Personengesellschaft

Variante a: Gutschrift bei OHG auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) des A

Tauschähnlicher Umsatz, da A für die Einbringung des Grundstücks GesR erhält (H 4.3 Abs. 1 „Personengesellschaften“ EStH und Buchung auf Kap.Konto-I (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, Beck'sche StErlasse 1 § 4/15, Tz. I.1.).

AXZ-OHG: AK Grdst. gem. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH = 150.000 € (≈ HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023).

A: Sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. H. v. 50.000 € (150.000 € ./ 100.000 €), da innerhalb der 10-Jahres-Frist.

Variante b: Gutschrift auf dem gesamthänderisch gebundenen Kapitalrücklagenkonto

Unentgeltlicher Vorgang, da keine Gewährung von GesR (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a.a.O., Tz. II.1 sowie v. 26.07.2016, Beck'sche StErlasse 1 § 6/16).

AXZ-OHG: Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a u. S. 2 EStG höchstens mit den historischen AK, da nicht abnutzbar u. zwischen Anschaffung (01.01.2021) und Einlage (01.01.2023) weniger als 3 Jahre. Bew. Einlage somit i. H. v. 100.000 €.

A: kein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG mangels Veräußerung. Beachte jedoch § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG.

Variante c: Gutschrift auf dem Festkapital (Kapitalkonto-I) und Kapitalrücklage

Aufteilung Vorgang in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil nach der Trennungstheorie (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a. a. O, Tz. II 2.d); Tz. II 2.a) Sps. 3 ist überholt [BMF-Schreiben v. 26.07.2016, Beck'sche StErlasse § 6/16).

AXZ-OHG: Entgeltlicher Teil: 100.000 € : 150.000 € = 2/3 → Anschaffung/Veräußerung.

Unentgeltlicher Teil: 50.000 € : 150.000 € = 1/3 → Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a EStG höchstens mit den (anteiligen) AK i. H. v. 33.333 € (= 100.000 € x 1/3). Durch Ansatz des VW (= 150.000 €) im GHV, ist eine negative Ergänzungsbilanz des A mit einem Minderwert von 16.667 € (= 50.000 € [= VW] ./ 33.333 € [= ant. AK] auszuweisen.)

A: Privates Veräußerungsgeschäft gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Berechnung

Veräußerungspreis/Teilwert	100.000 €
abzgl. anteilige AK (2/3 v. 100.000 €)	<u>-66.667 €</u>
= Veräußerungsgewinn gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG	<u>33.333 €</u>

Beachte: § 23 Abs. 1 S. 5 Nr. 1 EStG für unentgeltlichen Teil.

Variante d: Bewusster Ansatz unterhalb des Verkehrswerts

Ansatz Grdst. 100.000 €; TW Grdst. 150.000 €

Aufteilung Vorgang in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil nach der Trennungstheorie (BMF-Schreiben v. 11.07.2011, a. a. O, Tz. II.2.d).

AXZ-OHG: Entgeltlicher Teil: 100.000 € : 150.000 € = 2/3 → Anschaffung/Veräußerung.

Unentgeltlicher Teil: 50.000 € : 150.000 € = 1/3 → Einlage/A gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Hs. 2 Bst. a EStG höchstens mit den (anteiligen) AK i. H. v. 33.333 € (= 50.000 € x 1/3).

HB u. StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023 (100.000 € + 33.333 €) 133.333 €

A: Lösung entspricht Variante c)

12. Kapitalanpassung

12.1. Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen

1. Schritt: Herstellung des Bilanzzusammenhangs zum 31.12.2022 / 01.01.2023 gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

a) GuV-Methode (direkte Methode)

d. h. A-Kap 01.01.2022 + Gewinn ./ Verlust + Einlagen ./ Entnahmen = S-Kap 31.12.2022 / A-Kap 01.01.2023!

	Auswirkung auf das Kapital
a) weniger Erhaltungsaufwand	+25.000 €
b) mehr AfA	-750 €
c, d) mehr Aufwand USt	-1.900 €
c, d) Zurechnung außerhalb der Bilanz, ohne Auswirkung auf das Kapital!	-- €
e) weniger BeVe/Waren	+5.000 €
= Anpassung A-Kap 01.01.2023	+27.350 €

o d e r (beide Methoden führen zwangsläufig zum gleichen Ergebnis)

b) BilPo-Methode (indirekte Methode)

d. h. aktive BilPo ./ passive BilPo = S-Kap 31.12.2022 / A-Kap 01.01.2023!

	Auswirkung auf das Kapital
a, b) mehr Gebäude (Aktiva) 25.000 € ./ 750 €	+24.250 €
c, d) mehr USt-Verbindlichkeit (Passiva)	-1.900 €
e) mehr Warenbestand (Aktiva)	+5.000 €
= Anpassung A-Kap 01.01.2023	+27.350 €

Anp.-Buchungssatz (01.01.2023)

Gebäude	24.250 €	an	USt-Verbindlichkeit	1.900 €
Warenbestand	5.000 €		A-Kapital	27.350 €

2. Schritt: Fortentwicklung der BilPo, Entnahmen und Einlagen für das Wj. 2023 zum 31.12.2023

Gebäude/Lagerhalle

= notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1, 2 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Kontenentwicklung

urspr. AK 01/2022	140.000 €
zzgl. anschaffungsn. Herstellungsaufw. (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG)	+25.000 €
= AfA-Bmgr (R 7.3 Abs. 1 S. 1 EStR)	165.000 €
abzgl. AfA 2022 (= 165.000 € x 3 %)	-4.950 €
Restbuchwert 31.12.2022	160.050 €
abzgl. AfA 2023 gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG (3 % x 165.000 €)	-4.950 €
= BilAnsatz Gebäude 31.12.2023	<u>155.100 €</u>

Geschenkaufwand

Keine abm. Zurechnung im Wj. 2023, da insoweit kein Sachverhalt im Wj. 2023

Erhöhung USt-Verbindlichkeit i. H. v. 1.900 € (über Anpassungsbuchung/Keine GA).

Warenbestand

Waren = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR).

(zutreffende) Bewertung Warenbestand durch Inventur, H 5.3 „Inventur“ EStR, § 240 Abs. 2 S. 1 HGB.

Änderung ggü. berichtigtem Anfangsbestand 01.01.2023 = Aufw. Wj. 2023 (Wareneinsatz).

Buchungssatz

AfA (4.950 € ./ 4.200 €)	750 €	an	Gebäude	750 €
Aufwand BeVe/Waren	5.000 €		Warenbestand	5.000 €

3. Schritt: Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode im Wj. 2023

AfA Gebäude richtig	4.950 €	
AfA Gebäude bisher	-4.200 €	
= mehr AfA	750 €	-750 €
mehr Aufwand BeVe/Waren		<u>-5.000 €</u>
		Se. <u>-5.750 €</u>

12.2. Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft

**1. Schritt: Herstellung des Bilanzzusammenhangs zum 31.12.2022 / 01.01.2023
 gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG**

Gesamthandsbilanz

Auswirkung auf GuV-Pos- ten im Wj. 2023	Gesamt (100 %)	Jacqueline Lack (50 %)	Horst Leder (50 %)
weniger Wareneinsatz	+60.000 €	+30.000 €	+30.000 €
mehr Erlöse Eigenverbrauch	+10.000 €	+5.000 €	+5.000 €
weniger TW-Abschreibung	+10.000 €	+5.000 €	+5.000 €
mehr Steueraufwand	-11.500 €	-5.750 €	-5.750 €
Zwischensumme Gewinnauswirkung	+68.500 €	+34.250 €	+34.250 €
Mehr Privatentnahmen	-10.950 €	-10.950 €	-- €
Se./Kap.Anp. 01.01.2023	+57.550 €	+23.300 €	+34.250 €

„Notwendige“ Anpassungsbuchung zum 01.01.2023/GHV

Warenbestand	60.000 €	an	USt-Verbindlichkeit	950 €
Beteiligung N-GmbH	10.000 €		A-Kapital/JL	23.300 €
			A-Kapital/HL	34.250 €
			GewSt-RSt	11.500 €

Sonderbilanz Horst Leder

Auswirkung auf GuV-Posten im Wj. 2022	
mehr Pächtertrag	+12.000 €
mehr Privatentnahmen	-12.000 €
Zwischensumme	+/-0 €
erfolgsneutrale Bil-Berichtigung H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH	+100.000 €
Se./Kap.Anp. 01.01.2023	+100.000 €

„Notwendige“ Anpassungsbuchung zum 01.01.2023/Sonderbilanz/HL

Lagerplatz	100.000 €	an	A-Kapital	100.000 €
------------	-----------	----	-----------	-----------

2. Schritt: Fortentwicklung der BilPo, Entnahmen und Einlagen für das Wj. 2023 zum 31.12.2023

Gesamthandsbilanz

Warenbestand

Waren = notw. BV/GHV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR)

Erhöhung Warenbestand zum 31.12.2023 um 60.000 € durch Anpassungsbuchung, da zuvor falscher (um 60.000 € zu niedriger) Bilanzansatz. Keine Gewinnauswirkung im Wj. 2023

Entnahmen Lederwaren

Keine Entnahmen lt. Sachverhalt!

Zahlung USt ≠ Aufw. Wj. 2023; darüber hinaus keine Korrekturen erforderlich.

Beteiligung an der Naturstoffe GmbH

Beteiligung = notw. BV/GHV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegliches, immatr. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 u. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW bzw. nTW (keine Anhaltspunkte).

Da Wertaufholung bereits im Rahmen der Prüferbilanz und der Kapitalanpassung zum 01.01.2023 vorgenommen wurde, ist die erneute Aufholung i. H. v. 5.000 € zu neutralisieren.

Erhöhung GewSt-RSt aufgrund Prüfungsfeststellungen

Zahlung GewSt für EHZ 2022 kein Aufw. im Wj. 2023 → Neutralisierung Aufw. im Wj. 2023.

Sonderbilanz Horst Leder

Lagerplatz

= notw. SBV (R 4.2 Abs. 12 S. 1 EStR) u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit dem hist. Einlagewert oder nTW

Pachteinnahmen = Sonderbetriebseinnahmen § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Hs. 2 EStG, § 4 Abs. 4 EStG-Umk., insoweit Privatentnahmen gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit TW/NW i. H. v. 12 Mte. x 1.000 € = 12.000 €.

3. Schritt: Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode im Wj. 2023

- **Gesamthandsbilanz**

weniger so. betr. Aufwand (950 €/USt + 11.500 €/GewSt)	+12.450 €
weniger so. betr. Ertrag/Beteiligung	<u>-5.000 €</u>
Se.	<u>+7.450 €</u>
- **Sonderbilanz Horst Leder**

mehr Pachtertrag	<u>+12.000 €</u>
------------------	------------------

12.3. Kapitalanpassung bei einer Kapitalgesellschaft

Hrl. ist keine Berichtigung der Bilanz zum 31.12.2022 geboten → Nach IDW Auffassung in laufender Rechnung ausreichend.

Stl. BP-Anpassung erforderlich = Herstellung des Bilanzenzusammenhangs 31.12.2021/01.01.2022 (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 S. 1 EStG).

1. Mietereinbauten

Entfernung und Neueinfügung Zwischenwände = sonstiger Mietereinbau (BMF v. 15.01.1976, Beck'sche StErlasse 1 § 7/1). GmbH = wirtschaftl. Eigentümerin (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), da Entschädigungsanspruch gegenüber Vermieter am Ende Mietzeit.

Sonstiger Mietereinbau = unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, § 7 Abs. 5a EStG i. V. m. R 7.1 Abs. 6 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW bzw. nTW.

Ermittlung Bilanzansätze 31.12.2022 und 31.12.2023

	<u>Steuerbilanz</u>	<u>HB/StB</u>
BW 31.12.2021/01.01.2022 (lt. PB)	19.000 €	
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 2 EStG		
20.000 € x 1/20	-1.000 €	
= Bilanzansatz 31.12.2022	<u>18.000 €</u>	-- €
zzgl. Anpassung HB an StB/01.01.2023		18.000 €
AfA Wj. 2023 (s. oben)		<u>-1.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.2023		<u>17.000 €</u>
 <u>Gewinnauswirkungen GuV-Methode</u>	 <u>Wj. 2022</u>	 <u>Wj. 2023</u>
mehr AfA/Mietereinbauten	-1.000 €	-1.000 €
mehr s. b. E. (Anpassung HB an StB)		+18.000 €
Se. (HB/StB)	<u>-1.000 €</u>	<u>+17.000 €</u>
Abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG/Aufl. stl. AP		<u>-18.000 €</u>
Se. (StB-Gewinn)		<u>-1.000 €</u>

→ erfolgswirksame Nachbuchung in HB 2023 muss stl. durch außerbilanzmäßige Abrechnung (18.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG neutralisiert werden!

2. Verbindlichkeiten

Für ausst. Zinsen Passivierung sonst. Verb. zum 31.12.2022 und 31.12.2023, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH. Bew. mit Erfüllungsbetrag = Nennwert (Rückzahlungsbetrag) gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH.

Ermittlung Bilanzsätze zum 31.12.2022 und 31.12.2023

	<u>Steuerbilanz</u>	<u>HB/StB</u>
So. Verbl. 31.12.2022 (200.000 € x 3 % x 4/12)	2.000 €	-- €
zzgl. Anpassung HB an StB/01.01.2023		+2.000 €
Aufl. so. Verbl. Wj. 2022		-2.000 €
Einstellung so. Verbl. Wj. 2023		<u>+2.000 €</u>
= Bilanzansatz 31.12.2023		<u>2.000 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen GuV-Methode</u>	<u>Wj. 2022</u>	<u>Wj. 2023</u>
weniger Zinsaufwand	+2.000 €	-- €
mehr Zinsaufwand (Anpassung)	-2.000 €	-2.000 €
Se. (HB/StB)	<u>0 €</u>	<u>-2.000 €</u>
abm. Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG/Aufl. stl. APO		+2.000 €
Summe (StB-Gewinn)		<u>0 €</u>

→ erfolgswirksame Nachbuchung in HB 2023 muss stl. durch außerbilanzmäßige Zurechnung (2.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG neutralisiert werden!

3. Unangemessene Geschäftsführervergütung

Vorliegen einer vGA in den VZ 2022 und 2023. Keine Auswirkung auf die Bilanz, da innerhalb der Bilanz zutreffend BA gem. § 4 Abs. 4 EStG u. abm. Zurechnung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG (Vorgang ist nicht ust-pflichtig).

4. Steuerrückstellungen lt. BP

Aufgrund von Verlustvorträgen keine Mehrsteuern durch BP → keine zusätzliche Steuerrückstellung.

Steuerlicher Ausgleichsposten

Fortführung des steuerlichen Ausgleichspostens zum 31.12.2022

Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2021 (lt. SV Passiva)	17.000 €
(+20.000 weniger so. betr. Aufwand ./1.000 € mehr AfA ./ 2.000 € mehr Zinsaufwand)	
mehr AfA/Mietereinbauten Wj. 2022	<u>-1.000 €</u>
= Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2022	<u>16.000 €</u>

Anpassung der HB an die Feststellungen und Folgewirkungen der BP (Nachbuchungen aus Wj. 2021 und Wj. 2022) im Wj. 2023 zum 01.01.2023/

Mietereinbauten	18.000 €	an	so. betr. Ertrag	18.000 €
so. betr. Aufwand	2.000 €		sonst. Verbindlichkeit	2.000 €

Buchungssatz Fortentwicklung Bilanzposten 31.12.2023

AfA	1.000 €	an	Mietereinbauten	1.000 €
-----	---------	----	-----------------	---------

<u>Berichtigter Jahresüberschuss/Gewinn für das Wj. 2023</u>	<u>HB</u>	<u>Ü-Rechnung</u>
mehr so. betr. Ertrag (Mietereinbauten)	+18.000 €	-18.000 €
mehr so. betr. Aufwand (so. Verbindlichkeit)	-2.000 €	+2.000 €
mehr AfA	<u>-1.000 €</u>	<u>-- €</u>
Summe	+15.000 €	-16.000 €
Jahresüberschuss/Gewinn bisher	180.000 €	195.000 €
Jahresüberschuss/Gewinn neu	<u>195.000 €</u>	<u>179.000 €</u>

13. Bilanzberichtigung

13.1. Rückwärtsberichtigung

Bildung RSt für Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen als RSt für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen...“ Sps. 4 EStH, da

- Verpflichtung ggü. einem Dritten § 257 HGB, § 147 AO, R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR,
- Verursachung vor dem BilStTag R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR,
- mit Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR und
- Aufwendungen keine künftigen AK/HK für ein WG § 5 Abs. 4b S. 1 EStG.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit vern. kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag (HR) bzw. „Stichtagswert“ (StR). Nur stl. keine Abzinsung, da Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung < 1 Jahr, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 2 EStG. Hrl. ist eine Abzinsung für die Ausgaben, die nach Ablauf des dem Abschlussstichtag folgenden Geschäftsjahres anfallen, vorzunehmen, weil auf den Erfüllungszeitpunkt abzustellen ist § 253 Abs. 2 S. 1 HGB.

Rückstellung bislang unterblieben → Erfolgswirksame Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG im ersten (abgabenrechtlich) offenen Jahr = Wj. 2022, H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 1 EStH.

	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Rückstellung lt. StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
Rückstellung zutreffend	0 €	27.000 €	24.000 €
= BV-Unterschied	0 €	-27.000 €	-24.000 €
BV-Vj.-Unterschied	0 €	0 €	+27.000 €
= Gewinnauswirkung	0 €	-27.000 €	+3.000 €

13.2. Bilanzberichtigung bei erfolgswirksamen Fehlern

Gewerbliche Schutzrechte = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. immat., unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit HK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Aufgrund der Selbsterstellung, hrl. Aktivierungswahlrecht (im Wj. 2022 ausgeübt) gem. § 248 Abs. 2 S. 1 HGB u. stl. Ansatzverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG.

HB-Ansatz 31.12.2023 30.000 €

BilA in StB ist zwingend falsch → Erfolgswirksame Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG im ersten offenen Jahr = Wj. 2023, R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR. „Gewerbliche Schutzrechte“ sind im Wj. 2023 in der StB erfolgswirksam auszubuchen.

StB-Ansatz 31.12.2023 0 €

Gewinnauswirkung StB

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
weniger gewerbliche Schutzrechte (Aktiva)	<u>-30.000 €</u>
• GuV-Methode	
weniger AfA	+10.000 €
mehr s. b. A./StB-Ansatz 01.01.2023	<u>-40.000 €</u>
	<u>-30.000 €</u>

Hinweis

Beide Methoden müssen immer zum gleichen Ergebnis führen!

13.3. Bilanzberichtigung bei erfolgsneutralen Fehlern

Lagerplatz seit 2014 notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Zeitpunkt...“ EStH u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Falscher Bilanzansatz → Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Wegen Auswirkungsvorbehalt erfolgsneutrale Berichtigung an der Fehlerquelle (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einert...“ Sps. 1 EStH).

Einbuchung Lagerplatz zum 01.01.2020 mit dem Wert, mit dem er zu Buche stünde, wenn immer (zutreffend) bilanziert worden wäre, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH. Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG zum 01.01.2014 innerhalb von drei Jahren seit Anschaffung → Bew. Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 Bst. a EStG höchstens mit den AK gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH i. H. v. 50.000 € (TW i. H. v. 60.000 € bzw. 80.000 € > AK), da Anschaffung und (fiktive/eigentlich notwendige) Einlage im selben Jahr (2014).

	<u>2020*</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Lagerplatz StB (bisher)	0 €	0 €	0 €
Lagerplatz zutreffend	50.000 €	50.000 €	50.000 €
= BV-Unterschied	50.000 €	50.000 €	50.000 €
BV-Vj.-Unterschied	-50.000 €	-50.000 €	-50.000 €
= GA	0 €	0 €	0 €

Nachrichtlich

*Hier wird der 31.12.2020 dargestellt, der „Vj-Unterschied“ ist hier der Zeitpunkt der Einbuchung zum 01.01.2020 durch (erfolgsneutrale) Korrektur der Anfangsbilanz.

BS 01.01.2020: Lagerplatz an Kapital 50.000 € (insofern auch erfolgsneutral und ohne Gewinnauswirkung [kein G u. V - Posten berührt!]).

13.4. Bilanzberichtigung bei unterlassener Aktivierung

Aufteilung Gesamtkaufpreis auf einzelne WG im Verhältnis der Verkehrswerte § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Die verbleibende Differenz zum Kaufpreis stellt einen entgeltlich erworbenen FiWe dar § 246 Abs. 1 S. 4 HGB (keine Anwendung § 5 Abs. 2 EStG).

Anteil FiWe = 50.000 €; FiWe = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. immat., unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u. 5 EStR,

H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, Abs. 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Bilanzberichtigung der Steuerbilanz gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG; erfolgswirksame Richtigstellung in der Schlussbilanz des ersten offenen Jahres (zum 31.12.2023) R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR; hier Ansatz erfolgswirksam mit „Schattenwert“ vom 31.12.2022 zum 01.01.2023, H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ Sps. 1 EStH

Berechnung des „Schattenwerts“

AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH)	50.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG, (p.r.t. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	
50.000 € x 1/15 x 3 Jahre (Wje. 2020 - 2022)	<u>-10.000 €</u>
Schattenwert zum 31.12.2022	40.000 €
abzgl. AfA Wj. 2023 mit 1/15 von 50.000 €	<u>-3.333 €</u>
= StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>36.667 €</u>
(BS: Firmenwert	40.000 €
an s.b.E.	40.000 €
AfA	3.333 €
an Firmenwert	3.333 €

Gewinnauswirkung

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
mehr Firmenwert (Aktiva)	<u>+36.667 €</u>
• GuV-Methode	
mehr s. b. E./erfolgswirksame Anpassung (01.01.2023)	+40.000 €
mehr AfA/Firmenwert	<u>-3.333 €</u>
	<u>+36.667 €</u>
(alternativ: mehr s. b. E.)	<u>+36.667 €</u>

13.5. Bilanzberichtigung bei einem AfA-Fehler

GuB = gew. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 7 „Anteilige Zugehörigkeit...“ EStH u. unbewgl., nicht abn. WG des AV, § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Gebäude = gew. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 9 S. 1 EStR u. unbewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

AfA zwingend gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG mit 2 % p.a. vorzunehmen, da Überlassung zu Wohnzwecken und Fertigstellung vor 01.01.2023.

Bilanzansatz des Wj. 2022 falsch, da Vornahme einer AfA i. H. v. 3 % → Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG.

Eine Korrektur an der Fehlerquelle ist nicht möglich, da die Steuerbescheide für 2022 nicht mehr änderbar sind (H 4.4 „Berichtigung...“ Sps. 1 EStH). Ab dem Wj. 2023 ist die AfA mit 2 % von den Anschaffungskosten i. H. v. 600.000 € vorzunehmen (H 7.4 „Unterlassene ...“ Sps. 2 EStH). Eine erfolgswirks. Anpassung zum 01.01. unterbleibt.

Berechnung

StB-Ansatz Gebäude 31.12.2022	582.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bst. b EStG	
600.000 € x 2 %	<u>-12.000 €</u>
= StB-Ansatz Gebäude 31.12.2023	<u>570.000 €</u>

Gewinnauswirkung

• BilPo-Methode	<u>GA Wj. 2023</u>
weniger Gebäude (Aktiva)	<u>-12.000 €</u>
• GuV-Methode	
mehr AfA	<u>-12.000 €</u>

13.6. Bilanzberichtigung bei bewusster Nicht-Passivierung

Für Gewährleistungsaufw. ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR).

Bewusste Nicht-Passivierung im Wj. 2022 zur Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen → Erfolgsneutrale Bilanzberichtigung in Anfangsbilanz zum 01.01.2023 (Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs!, § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 2 EStH).

	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Garantierückstellung StB (bisher)	0 €	80.000 €
Garantierückstellung zutreffend (2022/nicht änderbar)	0 €	80.000 €
= BV-Unterschied	0 €	0 €
BV-Vj.-Unterschied (wegen ungerechtf. Steuervorteil)	0 €	*+50.000 €
= GA	0 €	+50.000 €

* Es ergibt sich wegen der Durchbrechung des Bilanzenzusammenhangs ein Vj-Unterschied von 50.000 €, obwohl im Vorjahr keine Berichtigung des Bilanzansatzes erfolgt. Damit ist der Aufwand aus der planmäßigen Zuführung zur Gewährleistungsrückstellung im Wj. 2022 endgültig verloren!

14. Bilanzänderung

14.1. Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen in einem Einzelunternehmen

Bilanzänderung nur im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Bilanzberichtigung und soweit Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht (§ 4 Abs. 2 S. 2 EStG).

Waren = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. WG des UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung (StR).

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./ AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Wj. 2020

Erhöhung Warenbestand um 3.000 € = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG.

Abm. Korrektur gem. § 4 Abs. 4a EStG keine Bilanzberichtigung i. S. d. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Bilanzänderung“ Sps. 2, 4 EStH.

→ Bilanzänderung i. H. v. max. ./3.000 €

Zulässige Sonderabschreibung für die Maschine gem. § 7g Abs. 5 EStG = 20 % x 20.000 € = 4.000 €. Inanspruchnahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG im Jahr der Anschaffung und in den vier folgenden Wj. möglich.

Sonderabschreibung Wj. 2020 = 3.000 € (bis Korrektur/Bilanzberichtigung durch BP)
Sonderabschreibung Wj. 2021 ff. = grds. 1.000 € (4.000 € S-AfA ./ 3.000 € Wj. 2020)

Wj. 2021

Entnahme = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG, H 4.4 „Bilanzänderung...“ Sps. 2 EStH.

Bildung § 6b-Rücklage im Rahmen einer Bilanzänderung gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG i. H. v. 300.000 € (≅ BE/500.000 € ./ BW 200.000 €) möglich, da Grundstück mind. 6 Jahre im AV § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.

Vornahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG für im Wj. 2019 angeschaffte Maschine nur i. H. v. ./500 € (gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG), da Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgeht (GA Warenbestand/BeVe um +500 €).
Abm. Hinzurechnung ≠ Bilanzberichtigung (s.o.).

Wj. 2022

Vornahme Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG für im Wj. 2019 angeschaffte Maschine i. H. v. ./500 € (gem. § 4 Abs. 2 S. 2 EStG), da Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG vorausgeht (GA Warenbestand/BeVe um +1.000 €).
Abm. Hinzurechnung ≠ Bilanzberichtigung (s.o.).

Kontenentwicklung Maschine (StB)

AK/netto (8/2019 [§ 9b Abs. 1 EStG])	20.000 €
AfA Wj. 2019 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2, 4 EStG: 20.000 € 1/5 x 5/12 =	-1.667 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2019	<u>18.333 €</u>
AfA Wj. 2020 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG: 20.000 € x 1/5 =	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2020 (s.o.)	-3.000 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2020	<u>11.333 €</u>
AfA Wj. 2021 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (s.o.)	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2021 (s.o.)	-500 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2021	<u>6.833 €</u>
AfA Wj. 2022 gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG (s.o.)	-4.000 €
Sonder-AfA gem. § 7g Abs. 5 EStG für Wj. 2022 (s.o.)	-500 €
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2022	<u>2.333 €</u>

14.2. Bilanzänderung zur Kompensation von Bilanzberichtigungen bei einer Personengesellschaft

Lagerplatz = notw. SBV-I R 4.2 Abs. 12 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. WG des AV R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nTW. Wahlrecht zur Vornahme einer TW-Abschreibung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG („kann“). → kein falscher Bilanzansatz.

Erhöhung Warenbestand und Erhöhung Beteiligung = Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG. Bei Personengesellschaft Anwendung der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise im Anwendungsbereich des § 4 Abs. 2 S. 2 EStG, R 4.4 Abs. 2 S. 6 EStR.

→ Bilanzberichtigung in GHB (+20.000 €) ermöglicht Bilanzänderung in SoBil/Weiß i. H. v. bis zu ./20.000 €.

Gewinnerhöhung aus Nichtanerkennung TW-Abschreibung wirkt sich wegen § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG nur zu 60 % aus → für Bestimmung Obergrenze Bilanzänderung sind abm. Korrekturen unbeachtlich, H 4.4 „Bilanzänderung“ Sps. 2, 4 EStH!

15. Gewinnmindernde Rücklagen im Zusammenhang mit dem Ausscheiden und der Anschaffung/Herstellung von Wirtschaftsgütern

15.1. § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Grundstück)

GuB, Gebäude und Hochregallager = selbständige WG.

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., un-
 wegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (HR) bzw.
 nTW (StR).

Gebäude = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. abnutzb., un-
 wegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW
 (HR) bzw. nTW (StR).

Hochregallager = BVo § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BewG, H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH,
 da ausschließlich dem GewB dienend und notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1
 S. 1 EStR, des abn., bew. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. S. 5, R 7.1 Abs. 3
 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW
 (HR) bzw. nTW (StR).

Durch Veräußerung Realisation der stillen Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Hs. 2 HGB). Für
 stille Res. GuB und Geb. kann stl. eine § 6b-Rücklage gebildet werden, da mind. 6-Jahre
 zum AV gehört § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG. Keine Bildung § 6b-Rücklage für Hochre-
 gallager, da kein beg. WG i. S. d. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG.

Berechnung Veräußerungsgewinn (§ 6b Abs. 2 EStG)

	<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, 2 EStR)	-175.000 €	-625.000 €	-50.000 €
<u>= stille Reserven</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>	<u>50.000 €</u>

Aufteilung Kaufpreis für angeschafftes beb. Grundstück auf GuB und Geb. im Verhältnis
 der Verkehrswerte (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH). Anteil GuB = 300.000 €,
 Anteil Geb. = 900.000 €.

HB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023 300.000 €

Stl. Übertragung § 6b-Rücklage auf AK GuB (§ 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG) (Ausübung
 Wahlrecht, da keine Schmälerung AfA-Potential). Ausübung stl. Wahlrecht gem. § 5
 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG; Eintragung in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG
 erforderlich.

Berechnung GuB (neu)

AK § 255 Abs. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	300.000 €
abzgl. Übertragung § 6b-Rücklage/Reinvestition	-50.000 €
StB-Ansatz „GuB“ 31.12.2023	<u>250.000 €</u>

Berechnung Gebäude (neu)

AK § 255 Abs. 1 S. 1 HGB; H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH	900.000 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG)	
900.000 € x 3 % x 2/12 (p.r.t. R 7.4 Abs. 1 S. 1, 2 EStR)	<u>/ 4.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz „Gebäude“ 31.12.2023	<u>895.500 €</u>

Stl. kommt grds. die Übertragung der § 6b-Rl. des Gebäudes auf die AK des Gebäudes in Betracht (§ 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG). Wahlrecht wird jedoch wegen Aufgabenstellung (niedrigster stl. Gewinn) nicht ausgeübt, da Schmälerung AfA-Potential.

StB-Ansatz § 6b-Rücklage (Gebäude) 31.12.2023 50.000 €

Buchungssätze/nur HB

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

Gewiauswirkungen nach GuV-Methode

mehr Ertrag Abgang AV	+1.000.000 €
mehr Aufwand Buchwertabgang	-850.000 €
mehr AfA/Gebäude	-4.500 €
Se. hrl. GA	<u>+145.500 €</u>
Abrechnung § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (§ 6b EStG)	<u>-100.000 €</u>
Se. stl. GA	<u>+45.500 €</u>

15.2. § 6b-Rücklage im Einzelunternehmen (Beteiligung)

Veräußerung der Turbo-GmbH

Anteil an Turbo GmbH = Beteiligung = lt. Sachverhalt notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R. 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR, H 4.2 Abs. 1 „Beteiligung“ Sps. 1 EStH des nicht abn., unbewegl., immat. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, S. 4 u. S. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW (StR) bzw. nTW (HR) nach außerplanmäßiger Abschreibung. Das Wertaufholungsgebot gem. § 253 Abs. 5 S. 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG ist zu beachten.

Wegen Veräußerung Realisierung der stillen Reserven § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. Die veräußerte Beteiligung ist ein begünstigtes WG i. S. d. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG und gehört seit mind. 6 Jahre zum AV (§ 6b Abs. 10 S. 4 i.V.m. Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). USt-lich nicht steuerbarer Umsatz, da Beteiligung nicht zum Unternehmensvermögen gehört (A 2.3 Abs. 2 UStAE). VoSt ist nicht abzugsf., da keine Eingangsleistung für das ustl. Unternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).

Im Wj. 2022 hätte eine Wertaufholung gem. § 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG bis hist. AK erfolgen müssen, da Gründe für Wertminderung entfallen.

BilA Beteiligung 31.12.2022 ist falsch → (Steuer-)Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 S. 1 EStG; erfolgswirksam im ersten offenen Jahr; hier Wj. 2023 (R 4.4 Abs. 1 S. 9 EStR).

Da Veräußerung Bet. im Wj. 2023 erfolgt Berichtigung bei Ermittlung VG. Aufholungsgewinn nicht begünstigt gem. § 6b EStG (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 u. 3 EStR).

Berechnung Veräußerungsgewinn Beteiligung (§ 6b Abs. 10 S. 4 i.V.m. Abs. 2 EStG)

Veräußerungserlös		350.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 3 EStR)		
Buchwert zum 31.12.2022	100.000 €	
zzgl. Wertaufholung	<u>+100.000 €</u>	
= Buchwert im Zp. der Veräußerung	200.000 €	-200.000 €

abzgl. Veräußerungskosten/brutto -5.950 €
= Veräußerungsgewinn 144.050 €

Der Wertaufholungsgewinn (100.000 €) unterliegt dem TEV gem. § 3 Nr. 40 S. 1 Bst. a S. 2 EStG, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG → Abm. Abrechnung i. H. v. 40.000 € (100.000 € x 40 %).

Herstellung Gebäude

Gebäude = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. unbewgl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR, R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit HK (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB; H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH) abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Stl. ist die Übertragung der § 6b-RI. aus der Beteiligung auf die HK des Gebäudes zulässig in Höhe des steuerpflichtigen Teils von 60 % (§ 6b Abs. 10 S. 2 EStG).

→ Übertragung/Reinvestition stR 144.050 € x 60 % = 86.430 €

Ausübung stl. Wahlrecht gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG; Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG. Abm. Abrechnung i.H.v. 57.620 € (= 144.050 € x 40 % ≈ steuerfreier Teil des Veräußerungsgewinns).

Berechnung

	<u>Handelsbilanz</u>	<u>Steuerbilanz</u>
HK (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB, H 6.3 „HK“ EStH)	400.000 €	400.000 €
abzgl. (stpfl.) stille Reserve Gebäude/Reinvestition	-- €	-86.430 €
= AfA-Bmgr. (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	400.000 €	313.570 €
abzgl. AfA (§ 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG)		
p.r.t. gem. R 7.4 Abs. 1 S. 1, 5 EStR		
HB: 400.000 € x 3 % x 1/12 =	-1.000 €	-- €
StB: 313.570 € x 3 % x 1/12 =	-- €	-784 €
= Bilanzansatz zum 31.12.2023	<u>399.000 €</u>	<u>312.786 €</u>

Buchungssätze HB

Beteiligung Turbo-GmbH	100.000 €	an	Zuschreibungsertrag	100.000 €
Aufwand Abgang AV	100.000 €	an	Beteiligung Turbo-GmbH	100.000 €
Beratungsaufwand	950 €	an	VoSt	950 €
Gebäude	11.000 €	an	AfA	11.000 €

Gewinnauswirkungen

mehr s. b. E. /Wertaufholung	+100.000 €
mehr Aufwand Buchwertabgang	-100.000 €
mehr Beratungsaufwand/n. abzb. VoSt	-950 €
weniger AfA (9.000 € ./ 750 €)	+11.000 €
Se. hrl. GA	<u>+10.050 €</u>
abm. Abrechnung § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (312.786 € ./ 399.000 €)	-86.214 €
abm. Abrechnung/TEV Wertaufholung/ 100.000 € x 40 % =	-40.000 €
abm. Abrechnung/TEV Veräußerungsgewinn/144.050 € x 40 % =	-57.620 €
Se. stl. GA	<u>-173.784 €</u>

15.3. § 6b-Rücklage bei einer Personengesellschaft

GuB = notw. BV/GHV (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 124 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR) u. nicht abnutzb. unbewegl. WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR). Bew. Mit AK oder nbzW (§ 253 Abs. 1, 3 HGB) bzw. nTW (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

- OHG-Gesamthandsvermögen

Wegen Veräußerung Grundstück „Spessartweg 13“ Realisierung der stillen Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Umsatzsteuerfreie Veräußerung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG.

Berechnung (§ 6b Abs. 2 EStG)

Veräußerungserlös	200.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-150.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn/GHV	<u>50.000 €</u>

Stille Res. beg. gem. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG, da Veräußerung beg. WG (= Grdst.) und mind. 6 Jahre AV gehört (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). Vss. § 6b EStG jedoch gesellschaftlicherbezogen zu prüfen. Entgeltlicher Erwerb 25 %iger MU-Anteil Fink von Adler am 01.01.2018 → Vss. § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG (-), da nicht mind. 6 Jahre zum AV und durch Mehrwert in ErgBil/Fink von 30.000 € ergibt sich ein Verlust (für 25 %). Beg. somit Anteil Fink nur i. H. v. 50/75 = 2/3.

Berechnung VG in GHV

	<u>Adler (25 %)</u>	<u>Fink (75 %)</u>	<u>Gesamt (100 %)</u>
Veräußerungsgewinn	12.500 €	37.500 €	50.000 €
begünstigt gem. § 6b EStG	12.500 €	25.000 € (37.500 : 75 x 50)	37.500 €

Buchungssätze OHG/GHV

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

Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode

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

Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanz Fink

Wegfall Mehrwert Grund und Boden wegen Veräußerung (Schicksalsteilung der ErgBil) = zusätzlicher Aufw. aus BW-Abgang Geser Fink. Außerdem Erfassung Mehrwert § 6b-RL in ErgBil Fink i. H. v. 25.000 €.

Buchungssätze ErgBil/Fink

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

Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode ErgBil/Fink

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

Ergänzungsbilanz Adler

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

Buchungssätze ErgBil/Adler

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

Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode ErgBil/Adler

mehr s. b. A. (Einstellung MeWe § 6b-RL)	-12.500 €
Se. GA ErgBil/Adler	<u>-12.500 €</u>

Sachverhaltserweiterung

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

OHG-Gesamthandsvermögen

Ansatz Grdst. in OHG/GHV gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) i. H. v. 200.000 €. Übertragung § 6b-RI. erfolgt in ErgBil der jeweiligen Geser.

Ergänzungsbilanzen

Übertragung § 6b-RI. auf AK unbeb. Grdst. möglich (§ 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 1 EStR). Aus Mehrwert § 6b-RI. wird Minderwert GuB.

Buchungssätze ErgBil/Adler u.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 €

Gewinnauswirkungen ErgBil

	<u>Adler</u>	<u>Fink</u>
mehr s. b. E. (Auflösung MeWe 6b-Rücklage)	+12.500 €	+25.000 €
mehr s. b. A. (Minderung MeWe GuB)	-12.500 €	-25.000 €
Se. GA ErgBil	<u>-- €</u>	<u>-- €</u>

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

OHG- Gesamthandsvermögen

Aufgrund Anschaffung unbeb. Grdst. im EU/Fink ist OHG/GHV nicht berührt.

Ergänzungsbilanz Fink

Übertragung § 6b-RI. ErgBil/Fink auf AK EU/Fink möglich (R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR). Erfolgsneutrale Gutschrift auf Kapital (R 6b.2 Abs. 8 S. 1 EStR).

Buchungssätze ErgBil/Fink

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

Gewinnauswirkungen ErgBil/Fink

Keine, da kein GuV-Posten berührt ist!

Einzelunternehmen Fink

Reinvestition mit § 6b-Rücklage auf die AK i. H. v. 25.000 € (§ 6b-Rücklage).

Bewertung Grdst. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG, R 6b.2 Abs. 7 Nr. 3 EStR mit 125.000 € (150.000 € ./ 25.000 €)

Buchungssätze EU/Fink

GuB	150.000 €	an	Finanzkonto	150.000 €
Kapital	25.000 €	an	§ 6b-RL	25.000 €
§ 6b-RL	25.000 €	an	s. b. E.	25.000 €
s. b. A.	25.000 €	an	GuB	25.000 €

Gewinnauswirkungen EU/Fink

mehr s. b. E. (Auflösung § 6b-Rücklage)	+25.000 €
mehr s. b. A. (Minderung AK GuB)	<u>-25.000 €</u>
Se. GA EU/Fink	<u>-- €</u>

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

Übertragung § 6b-RI. auf AK der Fink-GmbH nicht möglich, da nicht derselbe StPfl.!!!
(Übertragung allenfalls auf AK einer anderen MUSchaft möglich [R 6b.2 Abs. 7 Nr. 4 EStR]).

15.4. § 6b-Rücklage bei einer Kapitalgesellschaft

Aufgrund Veräußerung Beteiligung und Lagerplatz Realisierung der stillen Res. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB. UStlich nicht stbare Veräußerung gem. A 2.3 Abs. 2 UStAE (Beteiligung) bzw. steuerfreie Lieferung gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG (Grundstück).

Veräußerung Beteiligung

Berechnung

Veräußerungserlös/BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk.	250.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-100.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn (hrl./stl.)	<u>150.000 €</u>

VG ≠ beg. gem. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG, da Veräußerung durch Körperschaft. VG unterliegt Befreiungsverfahren gem. § 8b Abs. 2 u. 3 KStG (100 % steuerfrei und 5 % nabz. BA).

Hier keine unterschiedlichen Wertansätze zwischen HB und StB (jedoch 95 %-ige Kürzung außerhalb der StB; ≠ Latenz i. S. d. § 274 HGB, da kein Abbau in den folgenden Wjen

[≙ sog. permanente Differenz].

Veräußerung Lagerplatz

Berechnung (stl. § 6b Abs. 2 EStG)

	stl.	hrl.
Veräußerungserlös (Geldfluss)/BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk.	100.000 €	100.000 €
zzgl. vGA (Fiktion*)	<u>+50.000 €</u>	<u>-- €</u>
Zw.Se.	150.000 €	100.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-50.000 €</u>	<u>-50.000 €</u>
= Veräußerungsgewinn	<u>100.000 €</u>	<u>50.000 €</u>

*Hinweis

Hier greift die Fiktionstheorie des BFH! → Die vGA erhöht die AK des unbebauten Grundstücks auf der Ebene der Geser-Gfin/S → damit erhöht sich (lt. BFH denklogisch!) der V-Preis/BE bei der S-GmbH (s. BMF-Schreiben v. 28.04.2003, Beck'sche StErlasse 100 § 8b/3, Rn. 21-analog).

Wegen verbilligter Veräußerung Lagerplatz vGA von S-GmbH an S, da verhinderte Vermögensmehrung, Veranlassung durch das GesV, Auswirkung auf den Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 EStG und keine oGA (R 8.5 Abs. 1 KStR). Bewertung der vGA mit dem gem. Wert i. H. v. 50.000 € (150.000 € ./ 100.000 €) H 8.6 „Hingabe...“ KStH. Stl. abm. Hinzurechnung (50.000 €) § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, da vGA das EK nicht mindern darf!

VG beg. gem. § 6b Abs. 1 S. 1 EStG, da veräußertes Grdst mind. 6 Jahre im AV (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG). Beg. VG = 100.000 € ≙ § 6b-Rücklage, § 6b Abs. 3 S. 1 EStG. Abm. Abrechnung (100.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG! Bildung § 6b-RI. = Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG); Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG erforderlich.

Hrl. keine Bildung § 6b-RI. möglich. Abweichung zwischen HB- und StB-Ansätzen u. Differenz baut sich vss. in künftigen Wj. ab → Bilanzierung passiver latente Steuern gem. § 274 Abs. 1 HGB. Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeblichem Steuersatz.

<u>Berechnung</u>	<u>§ 6b-Rücklage</u>	
HB-Ansatz	0 €	
StB-Ansatz	<u>100.000 €</u>	
Differenz	+100.000 €	→ passive Latenz!
Bewertung gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB	30 % x 100.000 € = 30.000 €	
Abm. Zurechnung (30.000 €) gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG!		

Buchungssätze/nur HB

Finanzkonto	350.000 €	an	s. b. E.	350.000 €
Aufwand Abgang AV	150.000 €	an	Beteiligung	100.000 €
			G u B	50.000 €
Aufw. Steuern vom E. u. E.	30.000 €	an	Passive lat. Steuer	30.000 €

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

mehr s. b. E./Veräußerungserlös (250.000 € + 100.000 € =)	+350.000 €
mehr Aufw./BW-Abgang (100.000 € + 50.000 € =)	-150.000 €
mehr Aufw. Steuern v. Einkommen und Ertrag/Pass. lat. St.	<u>-30.000 €</u>
Se. hrl. GA	<u>+170.000 €</u>
Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG (-100.000 € + 30.000 € =)	-70.000 €
Zurechnung vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	<u>+50.000 €</u>
Se. stl. GA	<u>+150.000 €</u>

15.5. Rücklage für Ersatzbeschaffung in einem Einzelunternehmen

Lkw/alt = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. bewegl., abnutzb. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK ./ AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Ausscheiden BV Lkw → Aufdeckung stiller Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Stl. Bildung RfE zulässig, da

- Ausscheiden WG des AV infolge höherer Gewalt gegen Entschädigung, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStR
- Ersatzbeschaffung innerh. 1 Jahr ab „Bildung“, R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 2, Abs. 4 S. 3 EStR

Berechnung der aufgedeckten stillen Reserven

Entschädigung (70.000 €/Versicherung + 1.000 €/Schrotterlös) 71.000 €

abzgl. Buchwert bei Ausscheiden (H 6.6 Abs. 3 „Buchwert“ EStH)
AK/netto 2020 § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, § 9b Abs. 1 EStG 50.000 €

abzgl. lin. AfA 2020-2022 § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB, § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG

50.000 € x 1/5 x 3 Jahre = -30.000 €

abzgl. AfA 2022 § 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 7 Abs. 1 S. 7 EStG -10.000 €

HB u. StB-Ansatz „Lkw“ 31.12.2022/01.01.2023 10.000 €

abzgl. AfA 2023 bis Abgang R 7.4 Abs. 8 S. 1 EStR p.r.t.

10.000 € : 2 (≅ 2 Jahre RND) x 1/12 = -417 €

Zwischensumme 9.583 €

Durch Rep. im Wj. 2023 erfolgt Zuschreibung/Rückg. AfA

§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB, § 7 Abs. 1 S. 7 Hs. 2 EStG

→ Schattenrechnung

plan. Buchwert zum 31.12.2022 (50.000 € ./ 30.000 € =) 20.000 €

abzgl. lin. AfA Wj. 2023 (50.000 € x 1/5 x 1/12 =) -833 €

plan. Buchwert bei Abgang/ohne AfA 19.167 €

Zuschreibung (19.167 € ./ 9.583 €) +9.584 €

HB u. StB-Buchwert „Lkw“ 31.01.2023 19.167 € → -19.167 €

= aufgedeckte stille Reserven

51.833 €

Entschädigung für entgangenen Gewinn (10.000 €) = lfd. Ertrag (H 6.6 Abs. 1 „Entschädigung“ Sps. 1 EStH).

Schrotterlös ist BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. (w. USt siehe unten) und P-Entnahme, § 4 Abs. 1 S. 2 EStG; Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG mit TW/NW (1.000 €).

Buchungen StB

AfA	417 €	an	Fuhrpark	417 €
Fuhrpark	9.584 €	an	s.b.E./Zuschreibung	9.584 €
Fuhrpark (80.000 € ./ 19.167 €)	60.833 €	an	s. b. E.	80.000 €
Aufwand BW-Abgang	19.167 €			
P-Entnahme	1.000 €	an	s. b. E.	1.000 €

Leistungsempfänger („Monster Joe“) schuldet USt gem. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG i. V. m. Anl. 3 (Lieferung Schrott). Erstellung Nettorechnung (1.000 €) gem. § 14a Abs. 5 S. 2 UStG und Hinweis auf Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Versicherungsentschädigung ist BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

Nur anteilige Übertragung stille Res. auf AK Ersatz-WG, da Fall der „Mehrentschädigung“ (71.000 € > 50.000 €) gem. H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH.

Berechnung übertragbarer Teil

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

Abzugsf. VoSt ≠ AK (§ 9b Abs. 1 EStG). Nicht übertragbarer Teil 15.331 € (51.833 € ./ 36.502 €) ⇒ s.b.E.

Buchungen StB

VoSt	9.500 €	an	Fuhrpark	9.500 €
------	---------	----	----------	---------

Bewertung „Ersatz-Lkw“ 31.12.2023 (StB)

Lkw/neu = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR des beweglichen, abnutzb. AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG, R 6.6 EStR mit AK abzgl. übertragbarer RI u. AfA.

Berechnung (StB)

AK/netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG)	50.000 €
abzgl. Übertrag stiller Reserven (R 6.6 Abs. 1 EStR)	<u>-36.502 €</u>
AfA-Bmgr (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	13.498 €
abzgl. lineare AfA (§ 7 Abs. 1 EStG)	
13.498 € x 1/6 x 10/12 (p.r.t., § 7 Abs. 1 S. 4 EStG) =	-1.875 €
abzgl. So-Abschreibung gem. § 7g Abs. 5 u. 6 Nr. 1 EStG, da Gewinngrenze von 200.000 € im Vor-Wj. 2022 nicht überschritten	
13.498 € x 20 % =	<u>-2.700 €</u>
StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u><u>8.9253 €</u></u>

Hinweis

Sollte neben einer HB keine StB erstellt werden, müssen im Rahmen einer Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG abm. Korrekturen und eine zwingende Aufnahme in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG i. V. m. R 6.6 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStR erfolgen, da Ausübung stl. Wahlrecht (§ 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG).

Buchung/StB

s. b. A.	36.502 €	an	Fuhrpark	36.502 €
AfA	1.875 €	an	Fuhrpark	4.575 €
So-Abschreibung	2.700 €			

15.6. Rücklage für Beschädigung bei einer Personengesellschaft

Aktivierung sonst. Forderung für Versicherungsentschädigung zum 31.12.2023 i. H. v. 32.000 €, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR; insoweit BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

In StB zum 31.12.2023 Passivierung RfE gem. R 6.6 Abs. 7 S. 1 EStR i. H. v. 32.000 €.

Buchung Wj. 2023/StB

so. Forderung	32.000 €	an	s. b. E.	32.000 €
s. b. A.	32.000 €	an	Rücklage (R 6.6 EStR)	32.000 €

Weitere Behandlung Wj. 2024/StB

Auflösung Rücklage

Rücklage (R 6.6 EStR)	32.000 €	an	s. b. E.	32.000 €
-----------------------	----------	----	----------	----------

Korrekturbuchung (wg. Erfassung s. b. E. im Wj. 2023)

s. b. E.	32.000 €	an	so. Forderung	32.000 €
----------	----------	----	---------------	----------

15.7. Rücklage für Beschädigung bei einem Einzelunternehmen

Aktivierung sonst. Forderung für Versicherungsentschädigung zum 31.12.2023 i. H. v. 40.000 €, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR; insoweit BE, § 4 Abs. 4 EStG-Umk. und echter Schadensersatz und damit nicht umsatzsteuerbar, A 1.3 Abs. 1 UStAE.

Zwingende Passivierung RSt für unterlassene Instandhaltung gem. § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1, Abs. 11 EStR für unterlassene Instandhaltung Maschine zum 31.12.2023, da Reparatur innerhalb von 3 Monaten nach BilSt-Tag 31.12.2023.

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit vern. kfm. Beurteilung notw. Erfüllungsbetrag i. H. v. 45.000 €.

Stl.wäre zum 31.12.2023 eine RfE grds. möglich, da Entschädigung für WG, das infolge höherer Gewalt beschädigt worden ist (R 6.6 Abs. 7 S. 1 EStR). RfE wäre im Zp. der Reparatur (Februar 2024) in voller Höhe aufzulösen (R 6.6 Abs. 7 S. 2 EStR, H 6.6 Abs. 7 „Beispiel für den Fall der Beschädigung“ EStH). Hrl. kann keine Rücklage nach Steuerrecht (gem. R 6.6 EStR) gebildet werden.

Stl. und hrl. ist zwingend (hier kein Wahlrecht!) eine Rückstellung zum 31.12.2023 zu bilden! In der StB scheidet damit das Wahlrecht zur Rücklage für Ersatzbeschaffung aus.

<u>Bilanzansatz 31.12.2023</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
So. Forderung	40.000 €	40.000 €
Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung	45.000 €	45.000 €
Gewinnauswirkungen	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.E. (Forderung)	+40.000 €	+40.000 €
mehr s.b.A. (Rückstellung)	<u>-45.000 €</u>	<u>-45.000 €</u>
Summe	<u>-5.000 €</u>	<u>-5.000 €</u>

15.8. Zuschüsse (Kapitalzuschüsse)

Maschine = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. abnutzb., bewegl. WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 5 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

Der zugesagte/erhaltene Zuschuss stellt einen echten Kapitalzuschuss i. S. R 6.5 Abs. 1 S. 1 EStR dar (hier kein Ertragszuschuss).

Insoweit liegen BE vor, § 4 Abs.4 EStG-Umk.; ustl. nicht steuerbar, A 10.2 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 7 UStAE.

Keine Aktivierung Zuschuss zum 31.12.2022, da Gewährung unter aufschiebender Bedingung nach § 158 Abs. 1 BGB der Anschaffung der Maschine (Eintritt der Bedingung im Wj. 2023).

Es besteht hrl. und stl. ein Wahlrecht zwischen erfolgswirksamer und erfolgsneutraler Behandlung gem. R 6.5 Abs. 2 EStR (hrl. umstritten).

Erfolgswirksame Behandlung Zuschuss in HB (Aufgabenstellung, möglichst hohes Vermögen) → AK Maschine bleiben ungemindert.

Anschaffungskosten/netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB)	800.000 €
abzgl. AfA, § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB (= 800.000 € x 1/8 =)	<u>-100.000 €</u>
= HB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023	<u>700.000 €</u>

Stl. Ausübung Wahlrecht zur erfolgsneutralen Behandlung (Aufgabenstellung, niedriger Gewinn);

AK /netto (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „AK“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG)	800.000 €
abzgl. Zuschuss (R 6.5 Abs. 2 S. 3 EStR)	<u>-80.000 €</u>
= AfA-Bmgr. (R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR)	720.000 €
abzgl. linearer AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 1, 2 EStG	
720.000 € x 1/8 =	<u>-90.000 €</u>
= StB-Ansatz „Maschine“ 31.12.2023	<u>630.000 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.E./Zuschuss	+80.000 €	+80.000 €
mehr s.b.A./Übertrag Zuschuss auf AK	-- €	-80.000 €
mehr AfA/Maschine	<u>-100.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>
Summe	<u>-20.000 €</u>	<u>-90.000 €</u>

Hinweis

Ist der echte Zuschuss bereits im vorangegangenen Wj. der Investition gewährt worden, kann insoweit stl. eine gewinnmindernde Rücklage passiviert werden und im folgenden Wj. mit den AK/HK der Investition verrechnet werde (siehe R 6.5 Abs. 4 EStR [insoweit vermindert sich die AfA-Bmgr., R 7.3 Abs. 4 S. 1 EStR]).

Wird der echte Zuschuss erst in einem folgenden Wj. der Investition gewährt, kann der Zuschuss mit den AK/HK der Investition (\cong Buchwert) im folgenden Wj. verrechnet werden (siehe R 6.5 Abs. 3 EStR [insoweit vermindert sich die AfA-Bmgr., R 7.3 Abs. 4 S. 2 EStR]).

16. Rückstellungen

16.1. **Garantierückstellung**

Passivierung RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR:

- Gewährleistungsverpfl. = Verpflichtung ggü. Dritten R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags einschl. künftiger Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag in 2023 und 2024 unter Berücksichtigung der Inflation). Laufzeit ab 31.12.2023 > 1 Jahr \rightarrow Abzinsung gem. 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

Verteilung der 2 jährigen Garantiezeit auf 3 mögliche Jahre \rightarrow für Umsatz 2021 ist zum 31.12.2023 die Garantiezeit bereits abgelaufen.

Für 2022 und 2023 ergibt sich folgender vss. Garantieraufwand:

2022:	1.750.000 € x 1 % =	17.500 €
2023:	2.200.000 € x 1 % =	22.000 €

Berechnung antl. pauschaler Garantieraufwand für 2024 und 2025:

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022 (17.500 € x 1/3)	5.833 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	7.333 €	7.333 €
	<u>(22.000 € x 1/3)</u>	<u>(22.000 € x 1/3)</u>
Summe	13.166 €	7.333 €
Inflation 2024: x 1,02	13.429 €	7.480 €
Inflation 2025: x 1,015	-- €	<u>7.592 €</u>
voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	13.429 €	7.592 €

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB:	
Restlaufzeit für 2024: nicht größer 1 Jahr → keine Abzinsung!	13.429 €
Restlaufzeit für 2025: 2 Jahre $7.592 \text{ €} : (1,0290)^2 =$	<u>7.170 €</u>
= HB-Ansatz 31.12.2023 (13.429 € + 7.170 € =)	<u>20.599 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung der Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum jew. BilSt-Tag, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG; der pauschale Prozentsatz (1 % des garantiebehafteten Umsatzes) muss aufgrund der Erfahrungen aus der Vergangenheit nachgewiesen werden, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a EStG; nach BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 27 bei Pauschalrückstellungen keine Abzinsung.

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022:	5.833 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023:	<u>+7.333 €</u>	<u>7.333 €</u>
Se.	<u>13.166 €</u>	<u>7.333 €</u>
= StB-Ansatz 31.12.2023 (13.166 € + 7.333 € =)		<u>20.499 €</u>

Hinweis

Die sog. „Deckelungsvorschrift“ gem. R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR greift hier nicht, da HB-Ansatz > StB-Ansatz!

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-20.599 €</u>	<u>-20.499 €</u>

Alternative Berechnung

Unterstellung einer gleichmäßigen Verteilung der Gewährleistungen auf die Garantiezeit. Garantiebehafteter Umsatz aus 2022 kann nur zu 25 % zugrunde gelegt werden, da zum 31.12.2023 bereits 75 % der Garantiefälle abgewickelt sind (25 % in 2022 und 50 % in 2023).

Ansatz von 75 % des garantiebehafteten Umsatzes aus 2023, da zum 31.12.2023 bereits 25 % der Garantiefälle eingetreten sind.

Handelsbilanz

Für 2022 und 2023 ergibt sich folgender vss. Garantieraufwand:

2022:	1.750.000 € x 1 % =	17.500 €
2023:	2.200.000 € x 1 % =	22.000 €

Berechnung antl. Garantieraufwand für 2024 und 2025:

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022 (17.500 € x ¼)	4.375 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	11.000 €	5.500 €
	<u>(22.000 € x 1/2)</u>	<u>(22.000 € x 1/4)</u>
Summe	15.375 €	5.500 €
Inflation 2024: x 1,02	15.683 €	5.610 €
Inflation 2025: x 1,015	-- €	<u>5.694 €</u>
voraussichtlicher Erfüllungsbetrag	15.683 €	5.694 €

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB:	
Restlaufzeit für 2024: nicht größer 1 Jahr → keine Abzinsung!	15.683 €
Restlaufzeit für 2025: 2 Jahre $5.694 \text{ €} : (1,0290)^2 =$	<u>5.378 €</u>
= HB-Ansatz 31.12.2023 (15.683 € + 5.378 €)	<u>21.061 €</u>

Hinweis

Hrl. keine Abzinsung auch vertretbar, da Ø Laufzeit für Umsätze 2022 = ½ Jahr, für die Umsätze 2023 Ø Laufzeit = 1 ½ Jahre. Die durchschnittliche Restlaufzeit beträgt somit nur 1 Jahr ($[0,5 + 1,5 =] 2 : 2 = 1$) → keine Abzinsung i. S. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, da Restlaufzeit nicht > 1 Jahr!

Steuerbilanz

	<u>2024</u>	<u>2025</u>
Aufwand für Umsatz aus 2022	4.375 €	-- €
Aufwand für Umsatz aus 2023	<u>+11.000 €</u>	<u>5.500 €</u>
Summe	<u>15.375 €</u>	<u>5.500 €</u>
= StB-Ansatz 31.12.2023 (15.375 € + 5.500 € =)		<u>20.875 €</u>

Hier keine Deckelung i. S. R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR (s. oben)!

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-21.061 €</u>	<u>-20.875 €</u>

16.2. Pfandgeldrückstellung

Keine Bilanzierung Leergut bei Selters GmbH, da weder rechtl. noch wirtschaftl. Eigentümerin, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 1 u. 2 Nr. 1 AO. Bilanzierung beim Abfüller (BMF-Schreiben v. 08.12.2020, Beck'sche StErlasse 1 § 6/20, Tz. 1).

Aktivierung sonst. Ford. zum 31.12.2023 für an Abfüller geleistete Pfandgelder, soweit noch nicht zurückerstattet = 450.000 € (1.500.000 € ./ 1.050.000 €), § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.6 Abs. 3 S. 2 EStR, zu bew. nach § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK = NW des Geldes.

HB u. StB-Ansatz „so. Forderung“ zum 31.12.2023 450.000 €

Passivierung RSt für ungewisse Verb. für von Kunden vereinnahmte Pfandgelder (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR), da

- Verpflichtung ggü. Dritten (Abfüller) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags (HB)/Erfüllungsbetrag (StB) (2/3 der Kunden werden vss. Kästen und Flaschen zurückgeben).

HB u. StB-Ansatz „Pfand-RSt“ 31.12.2023 (150.000 € x 2/3) 100.000 €

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

mehr s. b. E./Forderung	+450.000 €
mehr s.b.A./Pfand-RSt	<u>-100.000 €</u>
Se. HB u. StB	<u>+350.000 €</u>

16.3. Urlaubsrückstellung

Passivierung RSt für ungewisse Verb. für Verpflichtung zur Gewährung von Urlaub gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- Verpflichtung ggü. Dritten (AN) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG.

Handelsrecht

Bew. RSt gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags einschl. künftiger Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag 2024 unter Berücksichtigung des Anstiegs der Lohn- und Gehaltsaufwendungen). Neben Grundgehalt und AG-Anteil SV sind hrl. auch Zuführungen zur Pensions-RSt sowie freiwillige Sonderzuwendungen (z. B. Weihnachtsgeld) zu berücksichtigen. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Arbeitstage (rglm. Arbeitstage abzgl. Urlaubs- und Krankheitstage).

Laufzeit zum 31.12.2023 < 1 Jahr → keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

<u>Berechnung und Ermittlung maßgeb. Arbeitsentgelt:</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Grundgehalt	150.000 €	90.000 €
Weihnachtsgeld	+12.500 €	+7.500 €
AG-Anteil zur SozV.	-- €	+14.625 €
Zuführung Pensions-RSt	+10.000 €	-- €
= Arbeitsentgelt	172.500 €	112.125 €
zzgl. Kostensteigerung x 3 % =	+5.175 €	+3.364 €
= maßgebliches Arbeitsentgelt	177.675 €	115.489 €

<u>Ermittlung maßgebliche Arbeitstage</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Arbeitstage pro Jahr	300	250
abzgl. Urlaubsanspruch/Jahr	-30	-30
abzgl. Krankheitstage	-10	-7
= maßgebliche (tatsächliche) Arbeitstage	260	213

<u>Berechnung der Rückstellung</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Maßgebliches Arbeitsentgelt	177.675 €	115.489 €
dividiert durch maßgebliche Arbeitstage	260	213
= Urlaubsentgelt pro Tag	683 €	542 €
x Resturlaub	15	20
= Erfüllungsbetrag	10.245 €	10.840 €
= HB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023 (10.245 € + 10.840 € =)		<u>21.085 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum jew. BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG); keine Abzinsung, da Laufzeit am BilStT < 12 Monate, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG.

Keine Berücksichtigung von freiwilligen Sonderleistungen (z. B. Weihnachtsgeld) und Zuführungen zur Pensions-RSt. Ausschl. Berücksichtigung von Grundgehalt und AG-Anteil SozV (H 6.11 „Urlaubsverpflichtung“ EStH).

Maßgeblichkeit der rglm. Arbeitstage ohne Berücksichtigung Urlaubsanspruch und Krankheitstage.

Berechnung

<u>Ermittlung maßgebliches Arbeitsentgelt</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Grundgehalt	150.000 €	90.000 €
AG-Anteil SozV	-- €	+14.625 €
= maßgebliches Arbeitsentgelt	150.000 €	104.625 €
<u>Ermittlung maßgebliche Arbeitstage</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Arbeitstage/Jahr= maßgebliche (regelmäßig) Arbeitstage	300	250
<u>Berechnung der Rückstellung</u>	<u>Anton Müller</u>	<u>Christian Fuchs</u>
Maßgebliches Arbeitsentgelt	150.000 €	104.625 €
dividiert durch maßgebliche Arbeitstage	300	250
= Urlaubsentgelt pro Tag	500 €	419 €
x Resturlaub	15	20
= Rückstellung	7.500 €	8.380 €
= StB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023 (7.500 € + 8.380 €)		<u>15.880 €</u>
<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr Personalaufwand	-21.085 €	-15.880 €

16.4. Jubiläumsrückstellung

Sonderzuwendungen = Jubiläum-RSt, da Zusage einer Einmalzahlung anlässlich 30-jährige Dienstjubiläum Ulfi K. (BMF-Schreiben v. 08.12.2008/27.02.2020/02.05.2022, Beck'sche StErlasse 1 § 5/2, Rn. 1 ff.).

Für Jubiläumszuwendung ist eine RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR zu passivieren, da

- Verpflichtung ggü. Dritten (Ulfi K.) R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Restlaufzeit > 1 Jahr (hier 7 Jahre).

Berechnung

Zugesagte Jubiläumszuwendung	2.000 €
zzgl. AG-Anteil Sozialversicherung (20 %)	<u>+400 €</u>
Zwischensumme	2.400 €
abzgl. Fluktuationsabschlag (5 %)	<u>-120 €</u>
Zwischensumme	2.280 €
Erfüllungsbetrag 31.12.2023 (Abzinsung: $2.280 € : (1,025)^7 =$	<u>1.918 €</u>

Steuerbilanz

Stl. ist eine RSt gem. § 5 Abs. 4 EStG nur unter folgenden Bedingungen zulässig:

- Dienstverhältnis muss mindestens 10 Jahre bestanden haben,
- Zuwendung nur für Dienstverhältnisse von mindestens 15 Jahren,
- Schriftliche Zusage,
- Anwartschaft wurde nach dem 31.12.1992 erworben.

Voraussetzungen sind alle erfüllt → Passivierung Jubiläums-RSt in StB. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG i. V. m. BMF-Schreiben a.a.O., Rn. 9 - 12 nach dem TW- oder dem Pauschalwertverfahren.

Berechnung

a. Teilwertmethode

Stl. keine Berücks. eines Fluktuationsabschlags (BMF-Schreiben a.a.O., Rn. 7).	
Zugesagte Jubiläumsszuwendung	2.000 €
zzgl. AG-Anteil Sozialversicherung (20 %)	<u>+400 €</u>
Zwischensumme	2.400 €
Abzinsung: 2.400 € x 0,687 (≅ VV für 7 Jahre) =	<u>1.649 €</u>
(BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2)	

b. Pauschalwertmethode

Ulfi K. hat zum 31.12.2023 insgesamt 23 Dienstjahre abgeleistet. Gem. Anlage zum BMF-Schreiben a.a.O. beträgt der Teilwert 475 € bei einer zugesagten Jubiläumsszuwendung von 1.000 €. Bei einer Jubiläumsszuwendung von 2.400 € beträgt der Teilwert somit 1.140 € (475 € x 2,4). Damit wird in der StB der Wert lt. Teilwertmethode i. H. v. 1.649 € angesetzt.

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
Bilanzansatz „RSt“ zum 31.12.2023	1.918 €	1.649 €
<u>Gewinnauswirkungen nach GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-1.918 €</u>	<u>-1.649 €</u>

16.5. Rekultivierungsrückstellung

BilA zum 31.12.2021 und 31.12.2022 noch berichtungsfähig, da unter Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO (H 4.4 „Berichtigung einer Bilanz, die einer...“ Sps. 1 EStH, § 4 Abs. 2 S. 1 EStG).

AK i. H. v. 438.000 € entfallen neben dem Grund u. Boden auch auf das Quarzsandvorkommen = Bodenschatz (H 21.7 „Abgrenzung Pacht-/Kaufvertrag“ Sps. 2 EStH, H 4.2 Abs. 1 „Bodenschatz“ Sps. 1 EStH, H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ Sps. 2 EStH).

Bilanzposten „Grund und Boden“

GuB = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 11 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. S. 6 EStR

Bew. mit AK oder nbzW (HR)/nTW (StR) § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG:

3.000 m² x 6 €/m² = HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023 18.000 €

Der bisherige Ansatz „unbeb. GrSt“ vom 31.12.2021 - 31.12.2023 ist um 420.000 € (438.000 € bisher ./ 18.000 € richtig) zu verringern.

Bilanzposten „Bodenschatz“

Sandvorkommen = selbst. unbewegl., abnutzb. VG/WG des AV, da Abbaugenehmigung § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 5 EStR; mat. WG (Bodenschatz) da Firma = Eigentümer Grundstück, somit notw. BV, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 2 S. 1 EStR

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfS oder nbzW (HR) bzw. nTW (StR).

AfA nach Maßgabe des Substanzverzehr (§ 7 Abs. 6 EStG), sog. „AfS“, R 7.5 S. 3 EStR

Berechnung

AK 01.03.2021 (≈ 6.000 t) (438.000 € ./ 18.000 €):	420.000 €
AfS 2021: Förderung 1.200 t x 70 € / t (= 420.000 € : 6.000 t)	<u>-84.000 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2021 (Rest: 4.800 t)	336.000 €
AfS 2022: Förderung 1.300 t x 70 € / t	<u>-91.000 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2022 (Rest: 3.500 t)	245.000 €
AfS 2023: bis zur Bilanzerstellung „bessere Erkenntnis“ (Gutachten 12.02.2024) bezügl. der Menge des Bodenschatzes (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) / zuvor nur Schätzung!:	
AfS 2023 = 1.600 t x 49 € / t*	<u>-78.400 €</u>
Bilanzansatz 31.12.2023	<u>166.600 €</u>

* Berechnung: gefördert in 2023	1.600 t
Gutachten zum 31.12.2023	<u>3.400 t</u>
Restmenge zum 01.01.2023	5.000 t
= RW 31.12.2022	245.000 € : 5.000 t = 49 € / t

Anmerkung

Die bessere Erkenntnis kann sich nur auf 2023 auswirken, da bei Vorlage des Gutachtens die Bilanzen 2021 und 2022 bereits erstellt sind.

Alternativ mögliche Berechnung (für 2023 ungünstiger!)

Anschaffungskosten 01.03.2021	420.000 €
Menge insgesamt/Werterhellung (1.200 t + 1.300 t + 1.600 t + 3.400 t =)	7.500 t
Anschaffungskosten je t (420.000 € : 7.500 t)	56 € je t
Bilanzansatz 31.12.2023 (Restmenge = 3.400 t x 56 €)	<u>190.400 €</u>
AfS 2023 (245.000 € bisher ./ 190.400 € richtig)	54.600 €

Bilanzposten „Rückstellung“

Für Verpflichtung zur Wiederverfüllung u. Rekultivierung ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- öffentlich rechtl. Verpflichtung R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2021) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag

- Ansammlungsrückstellung,
- Gegenrechnung erwarteter Einnahmen, da bereits entspr. Verträge abgeschlossen wurden,
- Berücksichtigung künftiger Preissteigerungen.

Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Restlaufzeit > 1 Jahr.

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG.

- Gegenrechnung der erwarteten Einnahmen („Kippgebühren“ = 2 €/t) (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. c EStG, R 6.11 Abs. 1 EStR).
- Ratierliche Ansammlung entsprechend der tatsächlichen jährlichen Fördermenge gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. d EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 3 u. 4 EStR.
- Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e EStG, da bis zum Beginn der voraussichtlichen Erfüllung, d. h. bis Anfang 2025 > 12 Monate (BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 26 u. 29).
- Bei Berechnung der jährlichen Zuführungsraten sind steuerlich die Preisverhältnisse am jeweiligen BilSt-Tag maßgeblich = 5 €/t; künftig erwartete Preissteigerungen dürfen steuerlich nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG).
- Es ist ggf. die Begrenzung auf den HB-Ansatz zu beachten (R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR).

Berechnung HB-Ansatz „Rückstellung“

Wj. 2021

➤ gefördert 1.200 t x 3 € (5 € Rekultivierungsk. ./. 2 € Kippgebühren) = 3.600 €

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2022 und 31.12.2025) ⇒ 4 Jahre = 3,26 %

3.600 € : (1,0326)⁴ = HB-Ansatz zum 31.12.2021 3.166 €

Wj. 2022

➤ gefördert 2021 1.200 t
➤ gefördert 2022 1.300 t
2.500 t x 3 € (s.o.) = 7.500 €

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2023 und 31.12.2025) ⇒ 3 Jahre = 3,07 %

7.500 € : (1,0307)³ = HB-Ansatz zum 31.12.2022 6.850 €

Zuführung RSt (6.850 € ./. 3.166 €) = 3.684 €

Wj. 2023

➤ gefördert 2021 u. 2022 (s.o.) 2.500 t
➤ gefördert 2023 1.600 t
4.100 t x 5 € (7 € ./. 2 €) = 20.500 €

Abzinsung nicht auf Beginn der Erfüllung, sondern hrl. nach übereinstimmender Meinung auf Ø-Restlaufzeit = 31.12.2025 (zwischen 01.01.2024 und 31.12.2025) ⇒ 2 Jahre = 2,90 %

20.500 € : (1,0290)² = HB-Ansatz zum 31.12.2023 19.361 €

Zuführung RSt (19.361 € ./. 6.850 €) = 12.511 €

Berechnung StB-Ansatz „Rückstellung“

Wj. 2021

➤ gefördert 1.200 t x 3 € (5 € Rekultivierungsk. ./ 2 € Kippgebühren) = 3.600 €
Abzinsung: VV für 3 Jahre **auf 01.01.2025**: 0,852 (Anl. 2 zum BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19)
3.600 € x 0,852 = StB-Ansatz zum 31.12.2021 3.067 €

Wj. 2022

➤ gefördert 2.500 t (s.o.) x 3 € (s.o.) = 7.500 €
Abzinsung VV für 2 Jahre 0,898
7.500 € x 0,898 = StB-Ansatz zum 31.12.2022 6.735 €

Zuführung (6.735 € ./ 3.067 €) =
3.668 €

Wj. 2023

➤ 4.100 t (s.o.) x 3 € (ohne Preissteigerung!) = 12.300 €
Abzinsung: VV für 1 Jahr 0,948
12.300 € x 0,948 = StB-Ansatz zum 31.12.2023 11.660 €

Zuführung (11.660 € ./ 6.735 €) =
4.925 €

Bilanzposten „Sand-Vorräte“

Sand-Bestände = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR u. UV § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR

Bew. mit HK bzw. zwingend mit dem nbzW (HR, strenges Niederwertprinzip / wahlweise nTW bei voraussichtl. dauernder Wertminderung § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; hrl. strenger Niederstwert.

	<u>HK</u>	<u>Teilwert</u>	<u>Bil.ansatz</u>
2021: 100 t (= 8.000 € : 80 €) x 100 € =	10.000 €	8.500 € (80 € + 5 €)	8.500 €
2022: 150 t (= 12.750 € : 85 €) x 100 € =	15.000 €	13.500 € (85 € + 5 €)	13.500 €
2023: 250 t (= 28.750 € : 115 €) x 80 € =	20.000 €	30.000 € (115 € + 5 €)	20.000 €

Bei nTW 2021 und 2022 liegt eine vss. dauernde Wertminderung vor, da sie offensichtlich bis zur jew. Bilanz.Erst. anhält. Rekultivierungskosten dürfen bei TW-Ermittlung nicht einbezogen werden, da Grundsatz der Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). → Erhöhung der veröffentlichten Marktpreise um Rekultivierungskosten i. H. v. 5 € pro Tonne.

Kein Ansatz höherer TW zum 31.12.2023 § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, da Obergrenze = HK.

a) Zusammenstellung Berichtigung der BilPo und Gewinnauswirkung nach BVV (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG)

<u>Unbebaute Grundstücke</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	438.000 €	438.000 €	438.000 €
berichtigter Ansatz	<u>18.000 €</u>	<u>18.000 €</u>	<u>18.000 €</u>
Gewinnunterschied	-420.000 €	-420.000 €	-420.000 €
Vorjahres-Unterschied	--- €	<u>+420.000 €</u>	<u>+420.000 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>-420.000 €</u>	<u>0 €</u>	<u>0 €</u>

<u>Bodenschatz</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>336.000 €</u>	<u>245.000 €</u>	<u>166.600 €</u>
Gewinnunterschied	+336.000 €	+245.000 €	+166.600 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>-336.000 €</u>	<u>-245.000 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>+336.000 €</u>	<u>-91.000 €</u>	<u>-78.400 €</u>

<u>Sandvorräte</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	8.000 €	12.750 €	28.750 €
berichtigter Ansatz	<u>8.500 €</u>	<u>13.500 €</u>	<u>20.000 €</u>
Gewinnunterschied	+500 €	+750 €	-8.750 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>-500 €</u>	<u>-750 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>+500 €</u>	<u>+250 €</u>	<u>-9.500 €</u>

<u>RSt für Rekultivierung (HB-Ansatz)</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>3.166 €</u>	<u>6.850 €</u>	<u>19.361 €</u>
Gewinnunterschied	-3.166 €	-6.850 €	-19.361 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>+3.166 €</u>	<u>+6.850 €</u>
Gewinnauswirkung	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>

Gewinnauswirkung HB Summe -86.666 € -94.434 € -100.411 €

<u>Korrektur wegen RSt in StB</u>	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
Ansatz bisher	0 €	0 €	0 €
berichtigter Ansatz	<u>3.067 €</u>	<u>6.735 €</u>	<u>11.660 €</u>
Gewinnunterschied	-3.067 €	-6.735 €	-11.660 €
Vorjahres-Unterschied	<u>--- €</u>	<u>+3.067 €</u>	<u>+6.735 €</u>
Steuerl. Gewinnauswirkung	<u>-3.067 €</u>	<u>-3.668 €</u>	<u>-4.925 €</u>
Gewinnauswirkung lt. HB-Ansatz	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>
Stl. Korrektur (§ 5b Abs. 1 S. 2 EStG)	<u>+99 €</u>	<u>+16 €</u>	<u>+7.586 €</u>
Änderung steuerlicher Gewinn	<u>-86.567 €</u>	<u>-94.418 €</u>	<u>-92.825 €</u>

b) Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode (HB)

	<u>2021</u>	<u>2022</u>	<u>2023</u>
mehr AfS	-84.000 €	-91.000 €	-78.400 €
mehr/weniger Aufwand/Ertrag BeVe	+500 €	+250 €	-9.500 €
Sand-Vorräte		(+750 € / ./. 500 €)	(-8.750 € - 750 €)
mehr Aufwand Rekultivierung	<u>-3.166 €</u>	<u>-3.684 €</u>	<u>-12.511 €</u>
Summe hrl.	<u>-86.666 €</u>	<u>-94.434 €</u>	<u>-100.411 €</u>

Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG

Rekultivierungsaufwand lt. HB	3.166 €	3.684 €	12.511 €
Rekultivierungsaufwand lt. StB	<u>3.067 €</u>	<u>3.668 €</u>	<u>4.925 €</u>
Außerbilanzielle Korrektur	<u>+99 €</u>	<u>+16 €</u>	<u>+7.586 €</u>
Geänderter steuerlicher Gewinn	<u>-86.567 €</u>	<u>-94.418 €</u>	<u>-92.825 €</u>

16.6. Pachtanlagenerneuerung

Maschine = zivilrechtl. u. wirtschaftl. Eigentum Verpächter § 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs.1 u. 2 Nr. 1 AO, BMF-Schreiben v. 21.02.2002, Beck'sche StErlasse 1 § 4/17, Tz. I. A. 1.

Bildung RSt. für ungewisse Verb. wegen Substanzerhaltungsverpfl. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, BMF-Schreiben v. 21.02.2002, a. a. O., Tz. I.B.2., da

- Verpflichtung ggü. Verpächter R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Berechnung

Wiederbeschaffungskosten Maschine 31.12.2023	150.000 €
Wertigkeit 80 % x 150.000 € =	120.000 €
abzgl. Teilwert Maschine zum 31.12.2023	<u>105.000 €</u>
Unterschied	15.000 €

Hrl. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1, 4 HGB (Restlaufzeit 7 Jahre)

$$15.000 \text{ €} : (1,0250)^7 = \text{HB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023} \quad \underline{\underline{12.619 \text{ €}}}$$

Stl. Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a BSt. e S. 1 EStG

$$15.000 \text{ €} \times 0,687 \text{ (VV für RLZ 7 Jahre)} = \text{StB-Ansatz „RSt“ zum 31.12.2023} \quad \underline{\underline{10.305 \text{ €}}}$$

(BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2)

Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-12.619 €</u>	<u>-10.305 €</u>

16.7. Rückstellung für Rückbauverpflichtung

Bildung RSt für ungewisse Verb. w. Rückbauverpflichtung gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR für Abbruchverpflichtung, da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 3 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung der künftigen Preissteigerungen (= Erfüllungsbetrag Januar 2033); ratierliche Verteilung / Ansammlung im Rahmen einer vernünftigen kfm. Schätzung.

Da Laufzeit ab 31.12.2023 > 1 Jahr, Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB.

Berechnung

Voraussichtliche Kosten <u>einschließlich</u> Preissteigerungen	120.000 €
ratierlich verteilt: 120.000 € x 1/10 =	12.000 €
Abzinsung gem. Bundesbank-Tabelle	
Zinssatz für RLZ (bis 31.12.2032 neun Jahre) = 4,04 %	
12.000 € : (1,0404) ⁹ = HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>8.402 €</u>

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG höchstens unter Berücksichtigung Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Ratierliche Ansammlung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. d S. 1 EStG, R 6.11 Abs. 2 S. 1 u. 2 EStR. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG). Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, da Laufzeit > 12 Monate; Abzinsung unter Berücksichtigung BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Tabelle 2.

Berechnung

Voraussichtliche Kosten <u>ohne</u> Preissteigerungen	100.000 €
ratierlich verteilt: 100.000 € x 1/10 =	10.000 €
Restlaufzeit (bis 31.12.2032) 9 Jahre \cong Vervielfältiger 0,618	
10.000 € x 0,618 = StB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>6.180 €</u>

Hinweis

Mathematische Berechnung ist ebenfalls möglich und zulässig.

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-8.402 €</u>	<u>-6.180 €</u>

16.8. Prozesskosten/Patentrechtsverletzung

a) Rückstellung für Patentrechtsverletzung

Wegen der Patentrechtsverletzung ist eine RSt für ungewisse Verb. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR zu passivieren. Stl. gem. § 5 Abs. 3 S. 1 EStG Passivierung nur, wenn folgende Vss. erfüllt sind:

- der Rechtsinhaber Ansprüche wegen der Rechtsverletzung geltend gemacht hat (§ 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG) oder
- mit einer Inanspruchnahme wegen der Rechtsverletzung ernsthaft zu rechnen ist (§ 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 EStG).

→ Farmer Ltd. hat am 15.10.2023 Klage eingereicht, somit sind die Voraussetzungen gem. § 5 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 EStG erfüllt.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (höchstmögliche Risiko ist zu berücksichtigen, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) → Ansatz mit 250.000 €.

Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB.

HB u. StB-Ansatz RSt Patentrechtsverletzung zum 31.12.2023	<u>250.000 €</u>
--	------------------

b) Rückstellung für Prozesskosten

Für voraussichtliche Prozesskosten ist RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR). Erstmalige Passivierung zum 31.12.2023, da hier nur 1. Instanz rechtshängig ist, H 5.7 Abs. 5 „Prozesskosten“ EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Ansatz nur der vss. Kosten für die 1. Instanz. Keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG, da Restlaufzeit < 1 Jahr/12 M. (mit einer Entscheidung ist vss. bis Ende 2024 zu rechnen).

HB u. StB-Ansatz RSt für Prozesskosten zum 31.12.2023 30.000 €

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A. (250.000 € + 30.000 € =)	<u>-280.000 €</u>	<u>-280.000 €</u>

16.9. Gewerbesteuer

Für GewSt-Abschlusszahlung ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren, § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 2 EStR, (ungeachtet des Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5b EStG), da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags.

Berechnung

Gewerbeertrag 2023 lt. Sachverhalt	3.000.000 €
x 3,5 % (Steuermesszahl § 11 Abs. 2 GewStG) = Steuermessbetrag	105.000 €
x GewSt-Hebesatz 490 % (§ 16 Abs. 1 GewStG) = GewSt	514.500 €
abzgl. GewSt-Vorauszahlungen (§ 20 Abs. 1 GewStG)	<u>-400.000 €</u>
= HB u. StB-Ansatz GewSt-RSt zum 31.12.2023	<u>114.500 €</u>

Keine Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, da Laufzeit < 1 Jahr.

Stl. erfolgt aufgrund einer Billigkeitsregelung unabhängig von einer Laufzeit niemals eine Abzinsung i. S. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e EStG (s. BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 33).

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr GewSt-Aufwand	-114.500 €	-114.500 €
abm. Hinzurechnung gem. § 4 Abs. 5b EStG	<u>-114.500 €</u>	<u>+114.500 €</u>
Summe	<u>-114.000 €</u>	<u>0 €</u>

16.10. Rückstellung Jahresabschluss, Prüfungs- und Beratungskosten

Für Erstellung Jahresabschluss 2023 ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren (§ 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, da

- Verpflichtung JA aufzustellen R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen .. zulässig für:“ Sps. 1 EStH
- vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG R 5.7, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 10.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG).

Für Beratungskosten im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtl. freiwilligen Jahresabschlussprüfung kann keine RSt passiviert werden. Es fehlt an einer Außenverpflichtung (kein behördlicher Zwang), H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen .. zulässig für:“ Sps. 3 EStH-Umk;

HB u. StB-Ansatz „RSt JA“ zum 31.12.2023 10.000 €

<u>Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr Beratungskosten	<u>-10.000 €</u>	<u>-10.000 €</u>

16.11. Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Für Kosten der Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen, § 257 HGB, § 147 AO ist eine RSt für ungewisse Verb. zu passivieren § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche... sind u.a. zulässig für“ Sps. 4 EStH, da

- Verpflichtung ggü. Vermieter R 5.7 Abs. 4 S. 1 EStR
- die vor dem BilStT (31.12.2023) verursacht ist R 5.7 Abs. 5 S. 1 EStR
- mit Inanspruchnahme ist zu rechnen R 5.7 Abs. 6 S. 1 EStR
- in künftigen Wjen. keine AK/HK eines WG, § 5 Abs. 4b S. 1 EStG

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB, da Laufzeit

> 1 Jahr. Durchschn. Restlaufzeit = 5,5 Jahre (arithmetisches Mittel = $[10 + 1^*] : 2$).

(*Beginn der Aufbewahrungsfrist mit Ablauf des Jahres, daher 10 Jahre + 1)

Keine Berücksichtigung Kosten Entsorgung, da keine Außenverpflichtung, H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für öffentlich-rechtliche... sind u. a. nicht zulässig für“ Sps. 6 EStH. Einbezug der Finanzierungskosten für die zur Aufbewahrung genutzten Räume (H 6.11 „Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen“ Sps. 2 EStH).

Berechnung

Jährlicher Aufwand für die Einlagerung der Unterlagen	170 €
Jährliche Raumkosten/anteilig	450 €
Jährliche AfA Einrichtungsgegenstände	800 €
Schuldzinsen für Archiv/anteilig	200 €
Kosten für Lesbarmachung der Daten	<u>200 €</u>
Se.	1.820 €
x 5,5	10.010 €
Abzinsung gem. Bundesbank-Tabelle Zinssatz f. 5,5 Jahre	
$\cong 3,54 \% [(3,45 \% + 3,62 \%) \times \frac{1}{2}]$	$10.010 € : (1,0354)^{5,5} =$
zzgl. Kosten für Datensicherung (einmalig)	<u>8.267 €</u>
= HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>8.467 €</u>

Steuerbilanz

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit Erfüllungsbetrag höchstens unter Berücksichtigung der Grundsätze von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. a - f EStG. Maßgeblichkeit der Preisverhältnisse zum BilSt-Tag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. f EStG). Keine Abzinsung, da kein Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 2 EStG).

Berechnung

Jährlicher Aufwand für die Einlagerung der Unterlagen	170 €
Jährliche Raumkosten/anteilig	450 €
Jährliche AfA Einrichtungsgegenstände	800 €
Schuldzinsen für Archiv/anteilig	200 €
Kosten für Lesbarmachung der Daten	<u>200 €</u>
Se.	1.820 €
x 5,5 (s.o.)	10.010 €
zzgl. Kosten für Datensicherung (einmalig)	<u>+200 €</u>
Berücksichtigungsfähige Kosten	10.210 €

Da StB-Ansatz > HB-Ansatz Maßgeblichkeit des niedrigeren HB-Wertes, R 6.11 Abs. 3 S. 1 EStR!!!

StB-Ansatz zum 31.12.2023 8.466 €

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. A.	<u>-8.466 €</u>	<u>-8.466 €</u>

16.12. Rückstellung Verpflichtung Umweltschutz

Da der Fachbehörde die Schadstoffbelastung zum 31.12.2023 noch nicht bekannt war und auch zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich waren (wertbegründetes/werterhellendes Ereignis), dass die Kenntniserlangung der Fachbehörde bevorsteht, darf zum 31.12.2023 noch keine Rückstellung für ungewisse Verbl. gem. § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 4, 6 EStR (zum BilSt-Tag hier noch keine Außenverpflichtung und noch keine wahrscheinliche Inanspruchnahme) passiviert werden (BMF-Schreiben v. 11.05.2010, Beck'sche StErlasse 1 § 6/27).

Hinweis

Ggf. besteht die hier Möglichkeit für eine außerplanmäßige bzw. TW-Abschreibung beim Grund u. Boden/Gebäude (§ 253 Abs. 3 S. 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2, Nr. 2 S. 2 EStG).

16.13. Rückstellung wegen künftiger Betriebsprüfungen bei Großbetrieben

Mangels Prüfungsanordnung vor dem BilSt-Tag 31.12.2023 fehlt es an der überwiegenden Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme (BMF-Schreiben v. 07.03.2013, Beck'sche StErlasse 1 § 4/25). Passivierungsverbot zum 31.12.2023 in HB und StB (H 5.7 Abs. 4 „Rückstellungen für...sind u.a. nicht zulässig für:“ Sps. 2 EStH).

Die Bekanntgabe der Prüfungsanordnung im Febr. 2024 vor Bilanzerstellung für das Wj. 2023 löst hier keine rückwirkende bessere Erkenntnis i. S. § 252 Abs.1 Nr. 4 HGB aus!

Hinweis

Bei Großbetrieben i. S. d. § 3 BpO ist eine Rückstellung für im Zusammenhang mit der Außenprüfung bestehende Mitwirkungspflichten gem. § 200 AO auch vor Erlass einer Prüfungsanordnung geboten (BMF, a.a.O.).

16.14. Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Noch nicht gelieferte Gulaschsuppen → schwebendes Geschäft. Da die Einkaufspreise für die Zutaten gestiegen sind, droht ein Verlust aus dem Geschäft. RSt für drohende Verluste ist zu passivieren (§ 249 Abs 1 S. 1 HGB). In StB Ansatzverbot (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG).

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag → künftiger Verlust.

Keine Abzinsung, da Laufzeit < 1 Jahr (253 Abs. 2 S. 1 HGB).

Selbstkosten (2,50 € + 0,30 € + 0,40 € [ohne Gewinnaufschlag!])	3,20 €
abzgl. vereinbarter Verkaufspreis/netto	<u>3,00 €</u>
= drohender Verlust je Glas	0,20 €
x 6.000 Gläser (10.000 € ./ 4.000 €) = HB-Ansatz zum 31.12.2023	<u>1.200 €</u>

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-1.200 €</u>	<u>-- €</u>

Hinweis

Wenn es sich bei der Big Soup GmbH um eine mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft i. S. d. § 267 Abs. 2 o. 3 HGB handelt, könnten (Wahlrecht) insoweit aktive latente Steuern gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB abgegrenzt werden.

16.15. Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Bildung RSt für unterlassene Instandhaltung, da ausstehende Reparatur Produktionsmaschine und Instandhaltung innerhalb von 3 Monaten nach dem Geschäftsjahr 2023 (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 1 EStR). Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 10.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Monate/1 Jahr (§ 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG).

HB u. StB-Ansatz RSt unterlassene Instandhaltung 31.12.2023	<u>10.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-10.000 €</u>	<u>-10.000 €</u>

Abwandlung

Da die Instandhaltung nicht innerhalb der ersten 3 Monate im folgenden Geschäftsjahr durchgeführt wurde, darf weder in HB noch in StB zum 31.12.2023 eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung passiviert werden, § 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 1 EStR.

16.16. Rückstellung für Abraumbeseitigung

Für die unterlassene Abraumbeseitigung ist zum 31.12.2023 in HB und StB eine Rückstellung zu passivieren, da die Abraumbeseitigung im Laufe des folgenden Geschäftsjahrs 2024 nachgeholt wurde (§ 249 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 HGB, R 5.7 Abs. 11 S. 2 EStR). Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags i. H. v. 20.000 €. Keine Abzinsung, da Laufzeit < 1 Jahr/12 Monate, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3a Bst. e S. 1 EStG.

HB u. StB-Ansatz RSt Abraumbeseitigung 31.12.2023	<u>20.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkungen</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-20.000 €</u>	<u>-20.000 €</u>

16.17. Pensionsrückstellung

Passivierung Pensions-RSt zum 31.12.2023 für Pensionszusage AM § 249 Abs. 1 S. 1 HGB, R 5.7 Abs. 1 S. 1 EStR; es liegen die Vorausss. gem. § 6a Abs. 1 Nr. 1 - 3 EStG vor (rechtsverbindliche Zusage, kein schädlicher Vorbehalt und Zusage wurde schriftlich erteilt). AM hat auch schon das erforderl. Mindestalter (\cong 27. Lebensjahr) erreicht § 6a Abs. 2 Nr. 1 Bst. a EStG.

Handelsbilanz

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit vorauss. Erfüllungsbetrag. Abzinsung gem. § 253 Abs. 2 S. 1 HGB unter Berücksichtigung durchschn. Marktzinssatz vergangene 10 Jahre. Anspruch aus Rückdeckungsversicherung ist mit RSt zu verrechnen, da die Versicherung dem Zugriff aller übrigen Gläubiger entzogen ist und ausschl. der Erfüllung der Pensionszusage dient (§ 246 Abs. 2 S. 2 HGB). Bew. des Plan-/Deckungsvermögens gem. § 253 Abs. 1 S. 4 HGB mit dem beizulegenden Zeitwert.

Erfüllungsbetrag Pensionszusage 31.12.2023	650.000 €
abzgl. Zeitwert Rückdeckungsversicherung 31.12.2023	<u>-35.000 €</u>
= HB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023	<u>615.000 €</u>

Steuerbilanz

Bew. Pensions-RSt gem. § 6a Abs. 3 S. 3 EStG mit dem TW (Rechnungszinsfuß 6 %) i. H. v. 300.000 €.

Wahlrecht zur gleichmäßigen Verteilung auf das „Erstjahr“ und die beiden folgenden Wj. (§ 6a Abs. 4 S. 3 EStG) → Aufgrund Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn) Passivierung in voller Höhe im Erstjahr 2023.

StB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023	<u>300.000 €</u>
--	------------------

Saldierungsverbot für Rückdeckungsversicherung (§ 5 Abs. 1a S. 1 EStG, H 6a Abs. 23 „Getrennte Bilanzierung“ EStH). Bew. Vers.-Anspruch gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit den AK \cong Deckungskapital (H 6a Abs. 23 „Rückdeckungsanspruch“ Sps. 1 EStH).

StB-Ansatz „Anspruch Rückdeckungsversicherung“ 31.12.2023	<u>27.000 €</u>
---	-----------------

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr sozialer Aufwand	-615.000 €	-300.000 €
mehr s. b. E.	<u>-- €</u>	<u>+27.000 €</u>
Se.	<u>-615.000 €</u>	<u>-273.000 €</u>

16.18. Übernahme einer Pensionsverpflichtung

Folgen für A-GmbH

Hrl. und stl. Realisierung stille Lasten durch A-GmbH infolge Übertragung Pensionsverpflichtung i. H. v.

- 100.000 € (Zahlung i. H. v. 1.000.000 € ./.. Auflösung RSt i. H. v. 900.000 €) HR
- 600.000 € (Zahlung i. H. v. 1.000.000 € ./.. Auflösung RSt i. H. v. 400.000 €) StR

Stl. zwingende Verteilung Verlust auf Entstehungsjahr 2023 u. die folgenden 14 Jahre (§ 4f Abs. 1 S. 1 u. 2 EStG). Ausnahme § 4f Abs. 1 S. 3 EStG nicht einschlägig, da kein AG-Wechsel.

Abm. Hinzurechnung gem. § 4f EStG $600.000 € \times 14/15 = 560.000 €$. Ab Wje. 2024 ff. jeweils abm. Kürzung i. H. v. 40.000 € ($600.000 € \times 1/15$).

Hinweis auf latente Steuern (mittelgroße/große Kapitalgesellschaft → aktive latente Steuern!)

Folgen für B-GmbH

Zunächst (im Juni 2023) gewinnneutrale Erfassung der Pensions-RSt (Bank an Pensions-RSt/1.000.000 €). Ansatz Pensions-RSt in HB zum 31.12.2023 in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB i. H. v. 1.075.000 €.

In StB zum 31.12.2023 Bilanzierung Pensions-RSt wie beim ursprünglich Verpflichteten (§ 5 Abs. 7 S. 1 EStG) → Übernahme BilA i. H. v. 400.000 € zzgl. Zuführung i. H. v. 80.000 €.

StB-Ansatz „Pensionsrückstellung“ 31.12.2023 480.000 €

In Höhe Differenz zwischen Zugangswert Pensions-RSt (1.000.000 €) und BilA Pensions-RSt 31.12.2023 (480.000 €) ergibt sich ein „Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 520.000 €. Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG von 520.000 € x 14/15 = 485.333 € (→ verbleibender Gewinn i. H. v. 34.667 €). Auflösung in den folgenden Wj. mit jeweils 34.667 € (= 485.333 € x 1/14).

Hinweis auf latente Steuern (mittelgroße/große Kapitalgesellschaft → passive latente Steuern!)

16.19. Schuldübernahme im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs

Grundfall

Beurteilung bei A

Realisierung stille Res. aufgrund Veräußerung TB (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Hrl. Veräußerungsgewinn i. H. v. 200.000 € (Aufdeckung stille Res.).

Stl. Veräußerungsgewinn i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. 200.000 €; Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 €).

Grds. Aufwandsstreckung gem. § 4f Abs. 1 S. 1 EStG über 15 Jahre. Hier jedoch Ausnahmetatbestand § 4f Abs. 1 S. 4 EStG, da Veräußerung TB mit Gewinn → keine Anwendung von § 4f Abs. 1 S. 1 - 3 EStG.

Stl. Veräußerungsgewinn endgültig 100.000 €

Beurteilung bei B

Ausweis erworbene positive und negative WG mit TW.

Nur stl. Beachtung von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG: Ansatzverbot für Drohverlust-RSt (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) → „Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 100.000 €.

Bildung RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG i. H. v. 93.333 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 14/15$). Auflösung in den folgenden Wjen. mit jeweils 6.667 € ($\cong 93.333 \text{ €} \times 1/14$).

Abwandlung

Beurteilung bei A

Hrl. wie Grundfall: Realisierung stille Res. i. H. v. 200.000 €.

Stl. erzielt A einen Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €, Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 €).

Grds. Aufwandsstreckung über 15 Jahre gem. § 4f Abs. 1 S. 1 EStG. Hier jedoch Ausnahmetatbestand § 4f Abs. 1 S. 4 EStG, da sich aus der Veräußerung TB insgesamt ein Verlust ergibt → § 4f Abs. 1 S. 1 - 3 EStG nur insoweit anwendbar, als sich ein Verlust ergeben hat.

Begründung Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € durch Aufdeckung stille Res./Lasten
→ Verteilung Veräußerungsverlust auf 15 Jahre (= 6.667 € in 2023 und folgende 14 Wje.).

Beurteilung bei B

Wie Grundfall, da kein Ausnahmetatbestand bei § 5 Abs. 7 EStG.

16.20. Schuldbeitritt im Rahmen der Übertragung eines Teilbetriebs

Grundfall

Beurteilung bei A

Realisierung stille Res. aufgrund Veräußerung TB (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB).

Hrl. VG i. H. v. 200.000 € (Aufdeckung stille Res.).

Stl. VG i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €, Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 €).

Für den Fall des Schuldbeitritts bzw. der Erfüllungsübernahme gem. § 4f Abs. 2 EStG finden nur § 4f Abs. 1 S. 1, 2 u. 7 EStG entsprechende Anwendung; nicht jedoch § 4f Abs. 1 S. 4 - 6 EStG → Verteilung Verlust aus Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 100.000 € auf 15 Jahre.

Gewinn Wj. 2023 = 200.000 € ./ 6.667 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 1/15$) = 193.334 €

Beurteilung bei B

Ausweis erworbene positive und negative WG im Zp. des Erwerbs mit den TW.

Nur stl. Beachtung von § 5 Abs. 7 S. 1 EStG, Ansatzverbot für Drohverlust-RSt (§ 5 Abs. 4a S. 1 EStG) → Erwerbsfolgegewinn“ i. H. v. 100.000 €.

Bildung RI. gem. § 5 Abs. 7 S. 5 EStG i. H. v. 93.333 € ($\cong 100.000 \text{ €} \times 14/15$). Auflösung in den folgenden Wj. mit jeweils 6.667 € ($\cong 93.333 \text{ €} \times 1/14$).

Abwandlung

Beurteilung bei A

Hrl. wie Grundfall: Realisierung stille Res. i. H. v. 200.000 €.

Stl. erzielt A einen Veräußerungsverlust i. H. v. 100.000 € (Aufdeckung stille Res. i. H. v. 200.000 €; Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 €).

Für den Fall des Schuldbeitritts bzw. der Erfüllungsübernahme gem. § 4f Abs. 2 EStG, finden nur § 4f Abs. 1 S. 1, 2 u. 7 EStG entsprechende Anwendung; nicht jedoch § 4f Abs. 1 S. 4 - 6 EStG → Verteilung Verlust aus Aufdeckung stille Lasten i. H. v. 300.000 € auf 15 Jahre.

Gewinn Wj. 2023 = 200.000 € ./ 20.000 € ($\cong 300.000 \text{ €} \times 1/15$) = 180.000 €

Beurteilung bei B

Wie Grundfall, da kein Ausnahmetatbestand bei § 5 Abs. 7 EStG.

17. Latente Steuern

17.1. Aktive latente Steuern

1. Gesellschafterdarlehen

= Betriebsschuld, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH
Hrl. Bewertung gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit dem Erfüllungsbetrag = 1.000.000 €
Stl. Bewertung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit AK = NW/Rückzahlungsbetrag (1.000.000 €), H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH; ab Wj. 2023 keine Abzinsung von Verbindlichkeiten (§ 52 Abs. 12 S. 2 EStG). Mangels Bilanzierungsfähigkeit des Nutzungsvorteils (= Zinersparnis) keine vE (H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH).

Berechnung

HB u. StB-Ansatz „Gesellschafterdarlehen“ 31.12.2023 1.000.000 €

Buchungssatz

Keiner, da handelsrechtlich zutreffende Würdigung.

Gewinnauswirkung

Kein GuV-Posten berührt -- €

2. Firmenwert

Entgeltlicher Erwerb FiWe im Rahmen Erwerb Konkurrenzunternehmen (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), da Gegenleistung für Übernahme Betrieb > Wert einzelne VG abzügl. der Schulden.

Hrl. und stl. Ansatzgebot gem. § 246 Abs. 1 S. 4 HGB, § 5 Abs. 2 EStG; FiWe = immat., abnutzb., unbewegl. WG des AV (§ 247 Abs. 2 HGB, R 5.5 Abs. 1 EStR, H 7.1 „Bewegl. WG“ EStH, R 6.1 Abs. 1 S. 1, 4 u.5 EStR).

Handelsrecht

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 1, Abs. 3 HGB mit AK abzgl. plm. Abschreibung oder nbzW.

Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB 100.000 €
abzgl. AfA gem. § 253 Abs. 3 S. 1, 2 HGB: 100.000 € x 1/5 = -20.000 €
= HB-Ansatz zum 31.12.2023 80.000 €

Steuerrecht

Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit AK abzgl. AfA oder nTW.

AK gem. § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH 100.000 €
abzgl. AfA gem. § 7 Abs. 1 S. 3 EStG: 100.000 € x 1/15 (typisiert) = -6.667 €
= StB-Ansatz zum 31.12.2023 93.333 €

Stl. ist in Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG eine abm. Zurechnung i. H. v. 13.333 € (80.000 €/HB ./ 93.333 €/StB) vorzunehmen.

Kein Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Abgrenzung latente Steuern

Somit Differenz zwischen HB- und StB-Ansatz u. vorauss. Abbau der Differenz in künftigen Wj. → aktive latente Steuerabgrenzung/Wahlrecht (§ 274 Abs. 1 S. 2 HGB)

Buchungssatz

Firmenwert	100.000 €	an	s. b. A.	100.000 €
AfA	20.000 €	an	Firmenwert	20.000 €

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

weniger s. b. A./FiWe	+100.000 €
mehr AfA/FiWe	<u>-20.000 €</u>
Summe (hrl.) GA	<u>+80.000 €</u>
mehr abm. Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>+13.333 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>+93.333 €</u>

3. Veräußerung Grundstück

Aufgrund Veräußerung Grdst. Realisierung stille Reserven (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB); Veräußerung ist ustfrei (§ 4 Nr. 9 Bst. a UStG).

Berechnung (§ 6b Abs. 2 EStG)

Veräußerungspreis	300.000 €
abzgl. Buchwert (R 6b.1 Abs. 2 S. 1 EStR)	<u>-200.000 €</u>
= stille Reserven / Veräußerungsgewinn	<u>100.000 €</u>

Stl. Bildung § 6b-RI. möglich, da Veräußerung beg. WG (Grund und Boden; § 6b Abs. 1 S. 1 EStG) und WG seit mind. 6 Jahre im AV (§ 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG).

Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Abgrenzung latente Steuern

Somit Differenz zwischen HB- und StB-Ansatz u. vorauss. Abbau der Differenz in künftigen Wj. → passive latente Steuerabgrenzung/Zwang (§ 274 Abs. 1 S. 1 HGB)

Gewinnauswirkung nach GuV-Methode

(hrl.) Kein GuV-Posten berührt	-- €
mehr abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>-100.000 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>-100.000 €</u>

Latente Steuern (Zusammenfassung und Berechnung)

	FiWe	§ 6b-RL	Passive Latenz (positiv)	Aktive Latenz (negativ)
HB-Ansatz	80.000 €	0 €		
StB-Ansatz	<u>93.333 €</u>	<u>100.000 €</u>		
Differenz	-13.333 €	+100.000 €	100.000 €	13.333 €
zzgl. lat. Steuern/SV			<u>5.000 €</u>	<u>20.000 €</u>
= Zwischensumme			105.000 €	33.333 €
Verlustverrechnung nächste 5 Jahre				<u>+100.000 €</u>
= Summe			<u>105.000 €</u>	<u>133.333 €</u>
= saldiert § 274 Abs. 1 S. 3 HGB (133.333 € ./ 105.000 € =)				<u>28.333 €</u>

Für Aktivüberhang besteht ein Ansatzwahlrecht gem. § 274 Abs. 1 S. 2 HGB (Bilanzposten: Aktive latente Steuern gem. § 266 Abs. 2 D HGB). Wegen Aufgabenstellung (hohes hrl. Vermögen) Aktivierung aktive latente Steuern. Ausweiswahlrecht zwischen verrechnetem und unverrechnetem Ausweis (§ 274 Abs. 1 S. 3 HGB).

Gem. § 274 Abs. 1 S. 4 HGB sind steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung der aktiven latenten Steuern i. H. d. innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen.

Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeb. Steuersatz i. H. v. 30 %.

Berechnung

Variante 1: unsaldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	133.333 € x 30 % =	40.000 €
Passive latente Steuern	105.000 € x 30 % =	31.500 €

Variante 2: saldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	28.333 € x 30 % =	8.500 €
------------------------	-------------------	---------

Buchungssatz (i. S. § 274 Abs. 2 S. 3 HGB)

Variante 1: unsaldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	40.000 €	an Ertrag Steuern vom E. u. E.	40.000 €
Aufwand Steuern vom E. u. E.	31.500 €	an Passive lat. Steuern	31.500 €

Variante 2: saldierter Ausweis

Aktive latente Steuern	8.500 €	an Ertrag Steuern vom E. u. E.	8.500 €
------------------------	---------	--------------------------------	---------

Stl. ist in der Überleitungsrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG eine abm. Abrechnung i. H. v. 8.500 € (8.500 €/HB ./ 0 €/StB) vorzunehmen.

Kein Eintrag ins Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2, 3 EStG erforderlich, da hier kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt wurde.

Gewinnauswirkung

mehr Ertrag Steuern vom Einkommen und Ertrag	+8.500 €
mehr abm. Abrechnung gem. § 5b Abs. 1 S. 2 EStG	<u>-8.500 €</u>
Summe (stl.) GA	<u>+/-0 €</u>

17.2. Passive latente Steuern - IAB

Die Voraussetzungen gem. § 7g Abs. 1 S. 2 EStG (Gewinn \leq 200.000 €) sind lt. Sachverhalt erfüllt, so dass die gewinnmindernde Inanspruchnahme eines IAB i. H. v. 50 % v. 400.000 € = 200.000 € gem. § 7g Abs. 1 S. 1 EStG stl. zulässig ist. Hrl. ist die Vorname eines IAB ausgeschlossen; insoweit rein stl. Subventionsvorschrift.

Nach h.M. führt die Inanspruchnahme eines stl. IAB zu einer temporären Differenz i. S. d. § 274 Abs. 1 HGB, obwohl der IAB außerhalb der Steuerbilanz abgerechnet, jedoch im Jahr der Investition i. d. R. stl. wieder abm. zugerechnet wird. (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar zu § 274, 13. Aufl., Rn 27).

Passivierungsgebot für passive latente Steuer gem. § 274 Abs. 1 S. 1 HGB. Bew. gem. § 274 Abs. 2 S. 1 HGB mit maßgeblichem Steuersatz.

Passive latente Steuer = 200.000 € x 30 % = 60.000 € (\cong „Aufwand Steuern vom Einkommen und Ertrag“, § 274 Abs. 2 S. 3 HGB).

18. Verbindlichkeiten

18.1. Verbindlichkeiten in fremder Währung

Katzenbäume

Waren = UV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB-Umk., R 6.1 Abs. 2 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK oder zwingend nbzW (HR, strenges Niederswertprinzip) bzw. wahlweise nTW bei voraussichtlicher dauernder Wertminderung (StR). Bilanzierung in €, § 244 HGB, H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH. Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs gem. § 256a S. 1 HGB.

Berechnung

Kaufpreis = AK, § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, H 6.2 „Anschaffungskosten“ EStH, maßgeblich ist Wechselkurs zum Zeitpunkt der Lieferung (H 6.2 „Ausländische Währung“ Sps. 1 EStH), 700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan = 91.000 €
 Davon zum 31.12.2023 vorhanden: 91.000 € x 50 % = 45.500 €
 = HB u. StB-Ansatz Waren zum 31.12.2023

Hinweis

Ermittlung durch Inventur (§ 240 HGB, H 5.3 „Inventur“ EStH).

Verbindlichkeit

= Betriebsschuld, § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH Hrl. Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit Erfüllungsbetrag. Da Verb. in fremder Währung Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am BilSt-Tag § 256a S. 1 HGB. Im Zeitpunkt der Lieferung ist die Verbindlichkeit mit 91.000 € (= 700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan) anzusetzen.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,15 €/Yuan = HB-Ansatz zum 31.12.2023 105.000 €
 ⇒ Kursverlust i. H. v. 14.000 € (= 91.000 € ./ 105.000 €) -> s. b. A.

Stl. Bew. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit den AK = Nennwert/Rückzahlungsbetrag (H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH). Ansatz des TW nur (wahlweise), wenn dauernde Werterhöhung, § 6 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Lieferantenschuld = Verb. des lfd. Geschäftsverkehrs → Dauernde Werterhöhung, wenn Wechselkurserhöhung bis zum Zp. der Bilanzerstellung o. vorheriger Tilgungszp. anhält (BMF-Schreiben v. 02.09.2016, Beck’sche StErlasse 1 § 6/12, Rn. 34 ff.). Vorliegend Wechselkurserhöhung bis Tilgungszp. (31.03.2024) gegeben, allerdings Verringerung Wechselkurs auf 0,14 € (= werterhellend).

Berechnung

700.000 Yuan x 0,14 €/Yuan = StB-Ansatz zum 31.12.2023 98.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s.b.A.	<u>-14.000 €</u>	<u>-7.000 €</u>
	(91.000 € ./ 105.000 €)	(91.000 € ./ 98.000 €)

Buchungssätze im Wj. 2023

hrl. Buchungssätze

Vorräte	91.000 €	an	so. Verb.	91.000 €
s. b. A.	14.000 €	an	so. Verb.	14.000 €

stl. (Korrektur-)Buchungssatz

so. Verb.	7.000 €	an	s. b. A.	7.000 €
-----------	---------	----	----------	---------

Abwandlung

Hrl. Bewertung

Bew. Verb. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit Erfüllungsbetrag. Da Verb. in fremder Währung Umrechnung zum Devisenkassamittelkurs am BilStT § 256a S. 1 HGB. Gem. § 256a S. 2 HGB Nichtbeachtung von Realisations-, Imparitäts- und Anschaffungskostenprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 253 Abs. 1 S. 1 HGB) bei Restlaufzeit < 1 Jahr.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,10 €/Yuan = HB-Ansatz zum 31.12.2023 70.000 €

⇒ Kursgewinn i. H. v. 21.000 € (= 91.000 € ./ 70.000 €) -> s. b. E.

Stl. Bewertung

Bew. Verb. gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit AK/Rückzahlungsbetr., H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH = NW (≅ 91.000 €). Ansatz mit einem niedrigeren Wert als NW ist ausgeschlossen → Vorbehaltsmaßgeblichkeit § 5 Abs. 6 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 EStG.

Zwingende Abweichung zwischen HB und StB, kein Eintrag in das Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG erforderlich, da kein stl. Wahlrecht i. S. § 5 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG ausgeübt.

Berechnung

700.000 Yuan x 0,13 €/Yuan = StB-Ansatz zum 31.12.2023 91.000 €

<u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
mehr s. b. E.	<u>+21.000 €</u>	<u>-- €</u>
	(91.000 € ./ 70.000 €)	(91.000 € ./ 91.000 €)

hrl. Buchungssätze

Vorräte	91.000 €	an	so. Verb.	91.000 €
so. Verb.	21.000 €	an	s. b. E.	21.000 €

stl. (Korrektur-)Buchungssatz

s.b.E.	21.000 €	an	so. Verb.	21.000 €
--------	----------	----	-----------	----------

18.2. Abzinsung Verbindlichkeiten

Schulddarlehen = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit dem Erfüllungsbetrag bzw. Nennwert/Rückzahlungsbetrag H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH

Hrl. keine Abzinsung von Darlehensverb., § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB -> gilt nur für RSt. Stl. ebenfalls keine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 2 EStG.

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 100.000€

18.3. Unverzinsliche Verbindlichkeiten bei einer Personengesellschaft

Darlehensford. Isolde Weiß = notw. SBV I, da dem Betrieb der PersGes dienend, R 4.2 Abs. 2 S. 1 u. 2 EStR

Gesamthandsvermögen

Verb. ggü. Geser = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfüllungsbetrag/AK/NW, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH. Hrl. keine Abzinsung von Verb. § 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB gilt nur für RSt.

Auch stl. keine Abzinsung der Verb., da sog. funktionales Eigenkapital (s. BMF-Schreiben v. 26.05.2005, Beck'sche StErlasse 1 § 6/19, Rn. 23) und ab Wj. 2023 § 52 Abs. 12 S. 2 EStG bei Verbindlichkeiten keine Verzinsung mehr.

HB u. StB-Ansatz „Darlehensverbl.“ OHG/GHV zum 31.12.2023 1.000.000 €

Sonderbetriebsvermögen Weiß

Bew. Forderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK = NW oder nTW. Aufgrund korrespondierender Bilanzierung zwingend Ansatz mit dem NW – keine TW-Abschreibung möglich (konsolidiert EK [s. oben]).

StB-Ansatz „Forderung“ SoBil/Weiß 31.12.2023 1.000.000 €

Abwandlung

Verb. ggü Geser = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. Verb. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfb./AK/NW, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH. Hrl. keine Abzinsung (§ 253 Abs. 2 S. 1 u. 4 HGB gilt nur für RSt).

Stl. ebenfalls keine Abzinsung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 52 Abs. 12 S. 2 EStG.

Nutzungsvorteil (\cong Zinsersparnis) für GmbH keine vE, da kein bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil (H 8.9 „Nutzungsvorteile“ KStH).

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 1.000.000 €

Gewinnauswirkung

Kein G u. V. Posten berührt! Wj. 2022
-- €

18.4. Schulddarlehen mit Disagio

Schulddarlehen = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH.

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Damnum“ EStH mit dem Erfüllungsbetrag bzw. Rückzahlungsbetrag.

HB u. StB-Ansatz „Darlehen“ 31.12.2023 (120.000 € ./ 1.000 €/Tilgung =) 119.000 €

Hrl. Ansatzwahlrecht für Disagio (§ 250 Abs. 3 HGB). Wegen Aufgabenstellung (HB und StB sollen übereinstimmen) erfolgt Ansatz ARAP.

Stl. zwingende Bildung ARAP für Disagio (§ 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, H 6.10 „Damnum“ Sps. 1 EStH). Degressive Auflösung ARAP nach Zinsstaffelmethode (H 5.6 „Auflösung von Rechnungsabgrenzungsposten...“ EStH).

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da der ARAP (s. u.) die GWG-Grenze (\cong 800 €) überschreitet.

Berechnung

Disagio (120.000 € ./ 116.000 € =) 4.000 €

Summe der Zahlenreihe = $120 \times (120 + 1) : 2 = 7.260$

abzgl. Anteil Wj. 2023 = $4.000 \text{ €} : 7260 \times 120 =$ -66 €

HB/StB-Ansatz ARAP zum 31.12.2023 3.934 €

18.5. Erwerb gegen Rentenschuld

Grundstück

Grundstück = notw. BV § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR u. nicht abnutzb., unbewegl. VG/WG des AV § 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 S. 1 u. 6 EStR.

Bew. gem. § 253 Abs. 1, 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder nbzW bzw. nTW

Berechnung

Rentenbarwert § 255 Abs. 1 S. 1 HGB, R 6.2 EStR zum 01.04.2022	180.000 €
zzgl. Anschaffungsnebenkosten/netto § 255 Abs. 1 S. 2 HGB, H 6.2 „Nebenkosten“ EStH, § 9b Abs. 1 EStG	<u>+15.500 €</u>
= HB u. StB-Ansatz 31.12.2022 u. 31.12.2023	<u>195.500 €</u>

Weitere Entwicklung Rentenschuld ohne Bedeutung für AK u. BilAnsatz Grundstück.

Rentenverbindlichkeit

Rentenverb. = Betriebsschuld § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Rentenverpflichtungen“ Sps. 1 EStH mit dem jew. Rentenbarwert.

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	165.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

		<u>2022</u>	<u>2023</u>
Monatliche Zahlungen		-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-18.000 € (12 Mte. x 1.500 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>		
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €	-- €
Barwert 01.01.2023	173.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2023	<u>-165.000 €</u>		
= Barwertminderung 2023 (= Tilgung)	8.000 €	-- €	+8.000 €
Rentenaufwand (= BA gem. § 4 Abs. 4 EStG)		<u>-6.500 €</u>	<u>-10.000 €</u>

Abwandlung 1

Wertsicherungsklausel ohne Auswirkung auf AK u. BilAnsatz Grundstück.

Ansatz Rentenschuld mit Barwert auf Basis der höheren monatlichen Rente § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Rentenverpflichtungen“ Sps. 1 EStH

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	175.000 €

Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode

		<u>2022</u>	<u>2023</u>
Monatliche Zahlungen		-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-20.700 € (3 Mte. x 1.500 € + 9 Mte. x 1.800 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>		
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €	-- €
Barwert 01.01.2023	173.000 €		
abzgl. Barwert 31.12.2023	<u>-175.000 €</u>		
= Barwerterhöhung 2023 (= Aufstockung!)	-2.000 €	-- €	-2.000 €
Rentenaufwand (= BA § 4 Abs. 4 EStG)		<u>-6.500 €</u>	<u>-22.700 €</u>

Abwandlung 2

Wegfall Rentenschuld ohne Auswirkung auf AK u. BilAnsatz Grundstück.

Erfolgswirksame Auflösung Verb. wegen Wegfall Verpflichtung § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Fortfall der Rentenverpflichtung“ EStH

	<u>31.12.2022</u>	<u>31.12.2023</u>
HB u. StB-Ansatz „Rentenschuld“	173.000 €	-- €
 <u>Gewinnauswirkung nach der GuV-Methode</u>		
	<u>2021</u>	<u>2022</u>
Monatliche Zahlungen	-13.500 € (9 Mte. x 1.500 €)	-9.000 € (6 Mte. x 1.500 €)
Barwert 01.04.2022	180.000 €	
abzgl. Barwert 31.12.2022	<u>-173.000 €</u>	
= Barwertminderung 2022 (= Tilgung)	7.000 €	+7.000 €
Barwert 01.01. 2023	173.000 €	
abzgl. Barwert 01.07.2023	<u>-169.000 €</u>	
= Barwertminderung 2023 (= Tilgung)	4.000 €	+4.000 €
Rentenaufwand	<u>-6.500 €</u>	<u>-5.000 €</u>
s. b. E. (Wegfall Rentenschuld!)	<u>-- €</u>	<u>+169.000 €</u>
Se. GA	<u>-6.500 €</u>	<u>+164.000 €</u>

19. Passive Rechnungsabgrenzung

19.1. Vermietung einer Maschine

Bildung PRAP gem. § 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR, da Einnahmen vor BilSt-Tag, die eine bestimmte Zeit (01+02/2024) nach dem BilSt-Tag betreffen.

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € überschritten ist.

Berechnung

Monatlicher Mietzins	25.000 €
abzgl. 5 % Rabatt aufgrund Vorauszahlung	<u>-1.250 €</u>
tatsächlich gezahlter Mietzins/1 Monat	<u>23.750 €</u>
Gesamte Mietzahlung (23.750 € x 4 Monate =)	95.000 €
davon entfallen auf 01 - 02/2024 (95.000 € x 2/4 =)	47.500 €
= HB u. StB-Ansatz PRAP zum 31.12.2023	<u>47.500 €</u>

Buchungssatz

Wj. 2023

Bank	95.000 €	an	Mietertrag	47.500 €
			PRAP	47.500 €

nachrichtlich: Wj. 2024

PRAP	47.500 €	an	Mietertrag	47.500 €
------	----------	----	------------	----------

19.2. PRAP vs. Sonstige Verbindlichkeit

Für nicht überwiesene SV-Beiträge ist zum 31.12.2023 eine so. Verb. i. H. v. 30.000 € zu passivieren § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH

Bew. gem. § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit Erfüllungsbetrag bzw. Nennwert/Rückzahlungsbetrag H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH

Hier keine Bildung eines PRAP (R 5.6 Abs. 3 EStR).

HB u. StB-Ansatz „Sonstige Verbindlichkeit“ 31.12.2023 30.000 €

19.3. Schulgeld 1

Bildung PRAP wegen Vorauszahlung Schulgeld § 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR, H 5.6 „Honorare“ EStH. Einnahmen vor dem BilSt-Tag, die eine bestimmte Zeit nach dem BilStT betreffen.

Das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG findet keine Anwendung, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € überschritten ist (5.500 €/pro Schüler > 800 €).

Berechnung

110.000 € : 11 Monate = 10.000 €/Monat x 7 Monate (01-07/2024) = 70.000 €

HB u. StB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 70.000 €

19.4. Schulgeld 2

Keine Bildung eines PRAP. Begleichung einer Dauerverpflichtung für den gesamten Zeitraum bis 07/2024, da Mäxchen nur bis zum 31.12.2023 angemeldet ist H 5.6 „Honorare“ EStH

Erfassung des vereinnahmten Schulgelds als Ertrag i. H. v. 5.500 €.

Passivierung so. Verb. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB, H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ Sps. 1 EStH, mit Erfüllungsbetrag § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, H 6.10 „Anschaffungskosten“ EStH, R 5.6 Abs. 3 EStR.

5.500 € : 11 Mte. x 7 Mte. = HB u. StB-Ansatz zum 31.12.2023 3.500 €

19.5. Unternehmen B

Handelsbilanz

Bildung PRAP (Zwang) wegen im Voraus vereinnahmter Miete im Dezember 2023 für den Monat Januar 2024, § 250 Abs. 2 HGB.

HB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 600 €

Steuerbilanz

Grds. ist gem. § 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, R 5.6 Abs. 2 EStR dem Handelsrecht zu folgen, da die Einnahmen vor dem BilSt-Tag, eine bestimmte Zeit nach dem BilSt-Tag betreffen.

Hier könnte jedoch das Wahlrecht nach § 5 Abs. 5 S. 2 EStG ausgeübt werden, da die Grenze des § 6 Abs. 2 S. 1 EStG von 800 € nicht überschritten ist.

Damit wäre der Betrag von 600 € bereits im Wj. 2023 als Mietertrag/BE (§ 4 Abs. 4 EStG-Umk.) zu erfassen

StB-Ansatz „PRAP“ 31.12.2023 -- €

* * * *