

# KLAUSUR

## Übungsklausur zum Bilanzsteuerrecht

### Handelsbilanz vs. Steuerbilanz bei einer Kapitalgesellschaft

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck\*

Die nachfolgende Klausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil und ergänzt den Beitrag der Autoren in SteuerStud 8/2016 S. 503 [→AAAAF-77225]. Bei einer Bearbeitungszeit von drei Zeitstunden weist sie einen mittleren bis anspruchsvollen Schwierigkeitsgrad auf. Schwerpunkt ist die Trennung der handels- und steuerrechtlichen Behandlung bei Fragen der Bilanzierung. Insbesondere nach Einführung des BilMoG<sup>1</sup> wird in den Prüfungen vermehrt darauf Wert gelegt, dass von den Kandidaten eine klare Unterscheidung diesbezüglich vorgenommen wird und die Abweichungen zwischen den Bilanzen aufgezeigt werden. Darüber hinaus soll auf „technische“ Besonderheiten eingegangen werden, die im Rahmen der Bilanzsteuerrechtsklausur eine Rolle spielen (Buchungssätze, Darstellung Gewinnauswirkung etc.).

#### I. Sachverhalt und Aufgabenstellung

Zu beurteilen ist die A-GmbH (GmbH) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Fulda (Deutschland). Die GmbH produziert und vertreibt Drucker aller Art. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der GmbH ist Alfons Abel (A). Die Gesellschaft wurde in 2001 gegründet und besitzt ein Stammkapital von 1.500.000 €, das voll eingezahlt ist. Es handelt sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 HGB. Das Kalenderjahr und Wirtschaftsjahr stimmen überein. Gewinnausschüttungen wurden für das Vorjahr nicht vorgenommen und sind auch für 2015 nicht angedacht. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2014 wurden Handelsbilanzen und im Falle abweichender steuerlicher Ansätze und Bewertungen separate Steuerbilanzen nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt. Die GmbH stellt hierfür einen Buchungskreis für die Handelsbilanz und einen eigenen Buchungskreis für die Steuerbilanz auf. Die GmbH tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen könnten. Der Buchhaltungsleiter hat die Buchführung sowie einen vorläufigen Jahresabschluss zum 31. 12. 2015 erstellt, der Ihnen vorgelegt wird.

**Folgende Sachverhalte sind noch zu würdigen:**

##### 1. Grundstücke

Die GmbH erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 5. 9. 2015 ein an ihr Fabrikgelände angrenzendes Grundstück (Fuldaer Straße 10) von 3.000 m<sup>2</sup> für Lagerungszwecke. Die GmbH kaufte dieses Grundstück, da das ihr seit Gründung gehörende unbebaute Lagergrundstück (Petersberger Straße 150) von 1.000 m<sup>2</sup> zu klein geworden war. Der Kaufpreis betrug 180.000 €. Der Übergang von Nutzen und Lasten ist auf den 1. 11. 2015 datiert. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im Februar 2016. Daneben fielen Kosten an für die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr und die Notariatskosten von zusammen 8.802 € (einschließlich 252 € gesondert in Rechnung gestellter Umsatzsteuer).

Auf dem neu erworbenen Grundstück befindet sich ein asphaltierter Parkplatz (wertmäßig entfällt hierauf  $\frac{1}{10}$ ; Nutzungsdauer im Erwerbszeitpunkt zehn Jahre).

\* Lars Nüdling ist in der OFD Frankfurt am Main tätig; Dr. Ingmar Schörck ist geschäftsführender Gesellschafter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co KG.  
<sup>1</sup> BGBl 2009 I S. 1102.

Die GmbH buchte den Vorgang wie folgt:

Grund und Boden	188.802 €	an	Bank	188.802 €
-----------------	-----------	----	------	-----------

Für die Finanzierung des Erwerbs verkaufte die GmbH kurz zuvor das Grundstück „Petersberger Straße 150“. Dieses hatte einen Buchwert von 80.000 €. Sie konnte es für 120.000 € verkaufen. Der Verkauf wurde wie folgt gebucht:

Aufwand aus Anlagenabgang	80.000 €	an	Grund und Boden	80.000 €
Bank	120.000 €	an	Erlöse aus Verkäufen Sachanlagen	120.000 €

## 2. Beteiligung an der Z-Limited

Die GmbH ist zu 100 % beteiligt an der britischen Z-Limited. Die Anteile an der Z-Limited wurden im Jahr 2004 erworben. Die damaligen Anschaffungskosten betragen 200.000 €. Mit diesem Wert stehen die Anteile auch in der vorläufigen Bilanz.

In 2015 importierte die GmbH diverse Warenteile und zahlte hierfür 150.000 €. Am 31. 12. 2015 waren sämtliche Warenteile verbraucht. Die Z-Limited veräußerte auch anderen Kunden diese Warenteile, allerdings zu einem Preis von 120.000 €.

Der Verkehrswert der Z-Limited hat sich durch den erhöhten Verkaufspreis nicht erhöht.

Die Buchung wurde wie folgt vorgenommen:

Wareneinkauf (igE)	150.000 €			
Vorsteuer	28.500 €	an	Verbindlichkeiten a. L. u. L.	150.000 €
			Umsatzsteuer	28.500 €

## 3. Beteiligung an der L-GmbH

Die GmbH ist ebenfalls seit Jahren an der L-GmbH beteiligt, die ihren Sitz in Hannover hat und mit der sie in engem wirtschaftlichen Kontakt steht. Die Beteiligungsquote der GmbH am Stammkapital zum 31. 12. 2015 der L-GmbH beträgt 85 %. Das Geschäftsjahr der GmbH und der L-GmbH ist identisch. Der Jahresabschluss zum 31. 12. 2015 der L-GmbH ist aufgestellt, geprüft und festgestellt. Es wird damit gerechnet, dass der Gewinnverwendungsvorschlag angenommen wird. Danach entfiel auf die GmbH ein Beteiligungsertrag für das Jahr 2015 i. H. von 250.000 €. Eine Buchung ist bisher nicht vorgenommen worden.

## 4. Mietgebäude

Die GmbH plante schon seit längerem, ihre Produktion zu erweitern. Da die eigenen Räumlichkeiten hierfür nicht mehr ausreichten, mietet sie zum 1. 4. 2015 hierfür eigens eine geeignete Halle an. Der Mietvertrag wurde auf 15 Jahre abgeschlossen. Die Miete hierfür muss lt. Vertrag jährlich im Voraus gezahlt werden. Daher überwies die GmbH am 1. 4. 2015 vereinbarungsgemäß 24.000 €. Der GmbH wurde zudem erlaubt, einen Lastenaufzug in die Halle einzubauen. Der Aufzug hat eine Nutzungsdauer von 15 Jahren und wurde am 1. 4. 2015 fertiggestellt. Die Kosten für den Einbau beliefen sich auf 105.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Der Rechnungsbetrag wurde noch in 2015 überwiesen. Der Vermieter stimmte dem Einbau des Aufzugs zu, bestand aber darauf, dass dieser nach Ende des Mietverhältnisses wieder entfernt wird. Die voraussichtlichen Kosten des Rückbaus belaufen sich nach den Preisverhältnissen zum 31. 12. 2015 auf 20.000 €. Unter Berücksichtigung von künftigen Preissteigerungen würden zum Ablauf des Mietvertrags 22.000 € anfallen. Für die ausgebauten Teile wird die GmbH voraussichtlich 4.000 € Schrotterlöse erzielen können, was auch realistisch erscheint.

Die GmbH buchte:

Mietaufwand	24.000 €	an	Bank	24.000 €
Erhaltungsaufwand	105.000 €			
Vorsteuer	19.950 €	an	Bank	124.950 €

### 5. Toner

Die GmbH statet die von ihnen produzierten und zum Verkauf bestimmten Drucker mit entsprechend passenden Tonern aus. Die Toner wiederum stellt sie nicht selbst her, sondern bezieht diese von unterschiedlichen Herstellern.

Am 6. 6. 2015 konnte die GmbH einen günstigen Einkauf mit einem Hersteller in den USA für Toner des Typs „RFLW“ vereinbaren. Der vereinbarte Preis beträgt 180.000 US-\$. Die Lieferung von 10.000 Tonern erfolgte am 5. 11. 2015.

Für eine andere von der GmbH produzierte Drucker-Serie benötigte sie Toner des Typs „ISLW“. Auch hierfür konnte die GmbH ein gutes Einkaufsgeschäft abschließen. Der Hersteller stammt aus der Schweiz. Laut Kaufvertrag vom 10. 10. 2015 beträgt der Kaufpreis für 5.000 Toner 77.000 CHF. Die Lieferung erfolgte ebenfalls im November 2015 (11. 11. 2015).

Die Zahlungen für die beiden Einkäufe veranlasste die GmbH am 10. 1. 2016.

Die Kurse (Devisenkassamittelkurs) entwickelten sich wie folgt:

	US-\$/€	CHF/€
6. 6. 2015	1,05	1,15
10. 10. 2015	1,03	1,13
5. 11. 2015	1,07	1,13
11. 11. 2015	1,07	1,11
31. 12. 2015	1,12	1,05
10. 1. 2016	1,12	1,04

Da in 2015 die Zahlungen an die Hersteller noch nicht erfolgten, wurden diese Vorgänge bisher noch nicht gebucht. Lediglich die anfallenden Zölle für die Einfuhr wurden wie folgt erfasst (die Behandlung der Einfuhrumsatzsteuer soll nicht problematisiert werden):

#### Für den Einkauf aus den USA:

Steueraufwand 5.000 € an Bank 5.000 €

#### Für den Einkauf aus der Schweiz:

Steueraufwand 2.000 € an Bank 2.000 €

Am 31. 12. 2015 wurden nachfolgende Bestände sowie Teilwerte (entspricht beizulegendem Wert) festgestellt:

	Stückzahl	Beizulegender Wert/Teilwert pro Toner
Typ „RFLW“	8.000	20,00 €
Typ „ISLW“	3.000	19,00 €

## II. Bearbeitungshinweise

1. Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte sowohl aus handels- als auch aus steuerrechtlicher Sicht.
2. Es gilt die Rechtslage für 2015. In Zweifelsfällen ist der Verwaltungsmeinung zu folgen.
3. Auf den Solidaritätszuschlag, die Umsatzsteuer sowie die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen.
4. Die Steuerbelastung beträgt 30 % (Körperschaftsteuer 15 %, Gewerbesteuer 15 %).
5. Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre wurde von der Deutschen Bundesbank mit 3,8 % ermittelt.
6. Das Betriebsvermögen der GmbH übersteigt die Größenmerkmale des § 7g EStG.
7. Soweit möglich, sollen die Ansätze in der Handels- und in der Steuerbilanz übereinstimmen. Dabei möchte die GmbH einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen, was ggf. Vorrang vor dem Wunsch der Erstellung einer Einheitsbilanz hat.
8. Cent-Beträge sind auf volle Euro zu runden.

9. Ggf. erforderliche Korrekturbuchungssätze sind anzugeben. Die GmbH stellt einen Buchungskreis für die Handelsbilanz und einen eigenen Buchungskreis für die Steuerbilanz auf.
10. Die Gewinnauswirkung ist darzustellen.

### III. Lösungshinweise

#### 1. Grundstück

##### a) Verkauf „Petersberger Straße 150“

###### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Die Behandlung des verkauften Grundstücks ist handelsrechtlich nicht zu beanstanden. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn von 40.000 €. Eine Vermeidung zur Aufdeckung dieser stillen Reserven ist handelsrechtlich nicht möglich. [ 1]

###### (2) Steuerrechtliche Beurteilung

Der Grund und Boden gehörte seit min. sechs Jahren (seit Gründung im Jahr 2001) ununterbrochen zum Anlagevermögen der GmbH. Die GmbH ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG, und die übrigen Voraussetzungen nach § 6b Abs. 4 EStG sind ebenfalls erfüllt. Der Grund und Boden stellt gem. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG ein begünstigtes Wirtschaftsgut dar, so dass die GmbH die Aufdeckung der stillen Reserven vermeiden kann. [ 1]

Die GmbH kann die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannten begünstigten Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Veräußerung oder im Vorjahr erworben/ hergestellt wurden, abziehen oder eine steuerfreie Rücklage i. H. der aufgedeckten stillen Reserven bilden (§ 6b Abs. 3 EStG). Da in 2015 mit dem Kauf des neuen Grundstücks „Fuldaer Straße 10“ ein Ersatzgrundstück erworben wird, kann die stille Reserve hierauf direkt übertragen werden. [ 2]

##### b) Kauf „Fuldaer Straße 10“

###### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Die GmbH erwirbt mit dem **Grund und Boden** und dem **Parkplatz** zwei getrennt voneinander zu beurteilende Vermögensgegenstände. [ 1]

Mit Übergang von Nutzen und Lasten am 1. 11. 2015 wird die GmbH wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB). Ab diesem Zeitpunkt ist das Grundstück der GmbH zuzurechnen und bei dieser zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums (Eintragung im Grundbuch im Februar 2016) ist für die Bilanzierung ohne Bedeutung. [ 1]

Sowohl der Parkplatz als auch der Grund und Boden stellen unstreitig Betriebsvermögen dar und sind im Anlagevermögen auszuweisen, da sie auf Dauer dem Betrieb dienen sollen (§ 247 Abs. 2 HGB). [ 1]

Die Bewertung im Zugangszeitpunkt am 1. 11. 2015 erfolgt mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die getätigt werden, um die Vermögensgegenstände zu erwerben sowie die Anschaffungsnebenkosten, d. h. hier Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr und Notariatskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Nicht dazu gehört die abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer. [ 1]

Die Anschaffungskosten sind anteilig auf Grund und Boden ( $\frac{9}{10}$ ) und Parkplatz ( $\frac{1}{10}$ ) aufzuteilen. Die **Anschaffungskosten** betragen insgesamt:

Kaufpreis	180.000 €
Nebenkosten (ohne USt)	8.550 €
<hr/>	
Anschaffungskosten	188.550 €
<i>Aufteilung:</i>	
Parkplatz ( $\frac{1}{10} \cdot 188.550 \text{ €} =$ )	18.855 €
Grund und Boden ( $\frac{9}{10} \cdot 188.550 \text{ €} =$ )	169.695 €

[ 1]

#### HINWEIS

Zum **Lösungsaufbau** vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503 [→AAAAF-77225]. Danach ist zunächst der Ansatz dem Grunde nach und im Anschluss der Ansatz der Höhe nach zu würdigen.

Zum Bilanzstichtag am 31. 12. 2015 ist der Grund und Boden weiterhin mit den Anschaffungskosten von 169.695 € zu bilanzieren (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert sind nicht ersichtlich (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

#### **Bilanzansatz Grund und Boden**

Zugang 1. 11. 2015:	169.695 €
Bilanzstichtag 31. 12. 2015:	169.695 €
	[ 1 ]

Der Parkplatz ist zum Bilanzstichtag mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB). Die Abschreibung erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren. In 2015 kann die Abschreibung nur zeitanteilig für zwei Monate erfolgen. Die Abschreibung beträgt somit  $(18.855 \text{ €} \cdot \frac{1}{10} \cdot \frac{2}{12} =) 314 \text{ €}$ . Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert sind nicht ersichtlich (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

#### **Bilanzansatz Parkplatz**

Zugang 1. 11. 2015:	18.855 €
Abschreibung 2015:	- 314 €
Bilanzansatz 31. 12. 2015:	18.541 €
	[ 1 ]

### **(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

Steuerlich handelt es sich bei dem Grund und Boden und dem Parkplatz (H 7.1 [Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind] EStH) um zwei selbständige Wirtschaftsgüter. [ 1 ]

Die Wirtschaftsgüter sind ebenfalls mit Übergang von Nutzen und Lasten am 1. 11. 2015 im Anlagevermögen der GmbH zu aktivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Sie stellen notwendiges Betriebsvermögen dar (R 4.2 Abs. 1 und Abs. 7 EStR). [ 1 ]

Die Bewertung im Zugangszeitpunkt erfolgt wie in der Handelsbilanz mit den Anschaffungskosten einschließlich der Anschaffungsnebenkosten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG [Parkplatz] und § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG [Grund und Boden]). Die gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist gem. § 15 UStG als Vorsteuer abziehbar und abzugsfähig. Sie gehört gem. § 9b Abs. 1 EStG daher nicht zu den Anschaffungskosten. [ 1 ]

Der Aufteilung in der Handelsbilanz kann gefolgt werden, so dass auf den Grund und Boden 169.695 € und auf den Parkplatz 18.855 € entfallen.

Wie bereits dargestellt, kann in der Steuerbilanz beim Grund und Boden der Abzug der aus dem Verkauf entstandenen stillen Reserven nach § 6b EStG vorgenommen werden. [ 1 ]

#### **Bilanzansatz Grund und Boden**

Zugang 1. 11. 2015:	169.695 €
Abzug nach § 6b EStG:	- 40.000 €
Bilanzstichtag 31. 12. 2015:	129.695 €

Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren Teilwert sind nicht ersichtlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [ 1 ]

Die Wertansätze in der Steuerbilanz weichen von denen in der Handelsbilanz aufgrund eines steuerrechtlichen Wahlrechts ab. Es liegt ein Fall des § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG vor. Die GmbH muss zur Ausübung des Wahlrechts das Grundstück in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG).

Die Darstellung erfolgt in der eigens aufgestellten Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Die Abweichung zwischen Eigenkapital lt. Handelsbilanz und Steuerbilanz wird in der Steuerbilanz im Steuerlichen Ausgleichsposten (StAP) „gesammelt“ (s. u., Kap. III.7.). [ 1 ]

#### **HINWEIS**

Die **getrennte Darstellung** der handels- und steuerrechtlichen Beurteilung empfiehlt sich hier, da es durch § 6b EStG zu einer abweichenden Behandlung kommt (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503, 504 →AAAAF-77225 J).

Der Parkplatz ist zum Bilanzstichtag mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Absetzung für Abnutzung (AfA) erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG). In 2015 kann die AfA nur zeitanteilig für zwei Monate erfolgen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die AfA beträgt somit wie in der Handelsbilanz 314 €. Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren Teilwert sind nicht ersichtlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Somit erfolgt der Ansatz zum 31. 12. 2015 wie in der Handelsbilanz mit 18.541 € (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). [ 1]

### c) Buchungen

#### **Buchung in der Handels- und Steuerbilanz**

Parkplatz	18.855 €		
Vorsteuer	252 €	an Grund und Boden	19.107 €
Abschreibung	314 €	an Parkplatz	314 €

#### **Gewinnauswirkung:**

Mehr Abschreibung	- 314 €
-------------------	---------

#### **Buchung nur in der Steuerbilanz**

Steuerrechtliche Abschreibung (§ 6b EStG)	40.000 €	an Grund und Boden	40.000 €
---	----------	--------------------	----------

#### **Gewinnauswirkung:**

Mehr steuerliche Abschreibung	- 40.000 €
-------------------------------	------------

[ 2]

### d) Latente Steuern

Der handelsrechtliche Wertansatz des Grund und Bodens ist um 40.000 € höher als der steuerrechtliche Wertansatz. Da sich diese Differenz in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen wird (spätestens bei Veräußerung), ist die daraus entstehende Steuerbelastung als passive latente Steuern auszuweisen (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Berechnung erfolgt unter Kap. III.6. [ 1]

## 2. Beteiligung an der Z-Limited

### a) Beteiligung

#### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Die Beteiligung an der Z-Limited ist als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens in der Bilanz der GmbH mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Diese betragen unverändert 200.000 €.

Der überhöhte Preis von 30.000 € für den Wareneinkauf stellt eine verdeckte Einlage (vE) in die Z-Limited dar. Die GmbH hat in dieser Höhe einen nicht aktivierungsfähigen Aufwand, da mangels Erwerb eines Vermögensgegenstands keine Anschaffungskosten gegeben sind (§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Aufwendungen stehen mit dem bereits der GmbH gehörenden Vermögensgegenstand (Beteiligung) in Zusammenhang. [ 1]

Es liegen auch keine nachträglichen Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB vor, da durch die vE keine nachhaltige Wertsteigerung der Beteiligung eingetreten ist. [ 1]

Durch die Behandlung als Wareneinkauf wurde der volle Betrag von 150.000 € als Aufwand behandelt, so dass handelsrechtlich keine Anpassungen vorzunehmen sind. [ 1]

#### (2) Steuerrechtliche Beurteilung

Auch in der Steuerbilanz ist die Beteiligung als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG).

#### HINWEIS

Laut Sachverhalt hat sich der Verkehrswert der Z-Limited durch den erhöhten Verkaufspreis nicht erhöht. Eine Erhöhung des Beteiligungswerts in der Handelsbilanz erfolgt nur, wenn durch die vE die Beteiligung über ihren ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert wird (Erhöhung des Verkehrswerts durch Zuwendung).

Die Zuwendung von 30.000 € (überhöhter Verkaufspreis) stellt eine vE dar, da die GmbH als Gesellschafter der Z-Limited (Kapitalgesellschaft) einen einlagefähigen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet und der Überpreis seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (R 8.9 Abs. 1 KStR 2015). Die Einlage ist mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), hier den 30.000 €, zu bewerten. Nach § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG führt diese vE zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Beteiligung an der Z-Limited. [ 2]

### **Bilanzansatz Beteiligung Z-Limited**

Anfangsbilanz 1. 1. 2015:	200.000 €
Verdeckte Einlage:	30.000 €
Bilanzstichtag 31. 12. 2015:	230.000 €

[ 1]

Die steuerliche Behandlung weicht zwingend von der handelsrechtlichen ab, weshalb eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 6 EStG vorliegt. Dies ist in der Steuerbilanz darzustellen (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Die Abweichung zwischen Eigenkapital lt. Handelsbilanz und Steuerbilanz wird in der Steuerbilanz im StAP „gesammelt“ (s. u., Kap. III.7.). [ 1]

### **b) Buchungen**

#### **Buchung in der Handelsbilanz**

In der Handelsbilanz ist keine Buchung vorzunehmen.

#### **Gewinnauswirkung:**

-

#### **Buchung nur in der Steuerbilanz**

Beteiligung	30.000 €	an	sonstige betriebliche Erträge	30.000 €
-------------	----------	----	-------------------------------	----------

#### **Gewinnauswirkung:**

Mehr Ertrag	+ 30.000 €
-------------	------------

[ 1]

### **c) Latente Steuern**

Die Beteiligung ist in der Steuerbilanz mit einem um 30.000 € höheren Betrag anzusetzen im Vergleich zur Handelsbilanz. Allerdings fehlt es wegen der Steuerbefreiung nach § 8b KStG an einer zukünftigen Steuerentlastung. Eine aktive latente Steuer kommt daher nicht in Betracht.<sup>2</sup> [ 1]

## **3. Beteiligung an der L-GmbH**

### **a) Ansatz Forderung**

#### **(1) Handelsrechtliche Beurteilung**

Zu prüfen ist, ob eine Forderung betreffend den Anspruch auf Zahlung einer Ausschüttung bereits in 2015 zu aktivieren ist nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB i. U. [ 1]

Grundsätzlich entsteht der Anspruch im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Der Beschluss wurde in 2015 noch nicht gefasst. [ 1]

Die GmbH ist allerdings beherrschende Gesellschafterin der L-GmbH. Zudem haben die GmbH und die L-GmbH kein voneinander abweichendes Geschäftsjahr. Darüber hinaus wurde der Abschluss der L-GmbH bereits festgestellt, und es liegt auch ein Gewinnverwendungsvorschlag vor, dessen Annahme wahrscheinlich ist. Aus diesem Grund kommt es hier handelsrechtlich zu einer phasenkongruenten Erfassung<sup>3</sup> des Ertrags aus der Beteiligung. Der Ertrag in der Handelsbilanz aus der Tochtergesellschaft zum 31. 12. 2015 muss phasenkongruent vereinnahmt und als Beteiligungsertrag ausgewiesen werden.

<sup>2</sup> Vgl. Grottel/Larenz, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., 2016, Anm. 27 zu § 274.

<sup>3</sup> Vgl. BGH, Urteil vom 12. 1. 1998 - II ZR 82/93, IDW DB 1998 S. 567.

**Bilanzansatz Forderung**

Bilanzstichtag 31. 12. 2015: 250.000 €  
[ 1]

**(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

In Bezug auf die phasenkongruente Erfassung hat der Große Senat des BFH entschieden, dass diese in der Steuerbilanz nicht in Betracht kommt (H 4.2 Abs. 1 [Dividendenansprüche] EStH). [ 1]

Der Anspruch auf Ausschüttung entsteht als Wirtschaftsgut in der Steuerbilanz erst mit dem Ergebnisverwendungsbeschluss i. S. des § 29, § 46 Nr. 1 GmbHG. Der Ansatz einer Forderung unterbleibt daher in der Steuerbilanz. [ 1]

Damit liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 6 EStG vor. Die unterschiedliche Handhabung ist in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darzustellen. Die abweichende Bilanzierung in der Steuerbilanz und der damit einhergehende steuerliche Mindergewinn wird im StAP gezeigt (s. u., Kap. III.7.). [ 1]

**b) Buchungen****Buchung nur in der Handelsbilanz**

Forderungen 250.000 € an Erträge aus Beteiligungen 250.000 €

**Gewinnauswirkung:**

Mehr Ertrag + 250.000 €

**Buchung in der Steuerbilanz**

In der Steuerbilanz ist keine Buchung vorzunehmen.

**Gewinnauswirkung:**

- [ 1]

**c) Latente Steuern**

Durch die unterschiedliche zeitliche Erfassung der Dividende bestehen zwischen den handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen Differenzen, die in späteren Geschäftsjahren zu einer Steuerbelastung führt. Daher ist eine passive latente Steuer zu bilden (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Berechnung erfolgt unter Kap. III.6. [ 1]

**4. Mietgebäude****a) Aufzug****(1) Handelsrechtliche Beurteilung**

Die Behandlung der Aufwendungen für den Einbau des Aufzugs in das angemietete Gebäude richtet sich nach dem BMF-Schreiben vom 15. 1. 1976<sup>4</sup> („Mietereinbautenerlass“). Das BMF-Schreiben kann als GoB-konform angesehen werden, so dass auch in der Handelsbilanz entsprechend der dortigen Regelungen verfahren werden kann. [ 1]

Die für den Einbau getätigten Aufwendungen stellen keinen Erhaltungsaufwand dar; vielmehr liegt Herstellungsaufwand vor. Ebenso handelt es sich bei dem Lastenaufzug nicht um einen Scheinbestandteil i. S. des § 95 BGB, da kein Einbau zu einem vorübergehenden Zweck gegeben ist. Die Nutzungsdauer der eingefügten Sache ist nicht länger als die voraussichtliche Mietdauer (beides 15 Jahre). [ 1]

Allerdings handelt es sich bei dem Lastenaufzug um eine Vorrichtung, die in so enger Beziehung mit dem Betrieb steht, dass dieser unmittelbar mit ihm betrieben wird. Daher liegt hier eine Betriebsvorrichtung i. S. des § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG vor.<sup>5</sup> [ 1]

<sup>4</sup> BMF, Schreiben vom 15. 1. 1976 - IV B 2 - S 2133 - 1/76 [KAAAA-76914], BStBl 1976 I S. 66.

<sup>5</sup> Zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vgl. auch Oberste Finanzbehörden der Länder, Gleich lautende Erlasse vom 5. 6. 2013 - S 3130 [DAAAE-40449], BStBl 2013 I S. 734.

**HINWEIS**

Mietereinbauten als selbstständiger Gebäudeteil gehören zu den **typischen Prüfungsfeldern** (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503, 505 [→AAAAF-77225]).



Die Betriebsvorrichtung stellt keinen Teil des Gebäudes dar. Vielmehr handelt es sich um einen besonderen, der GmbH zuzurechnenden Vermögensgegenstand (Tz. 10 Mieter-einbautenerlass). [ 1]

Er ist zum Zeitpunkt der Fertigstellung (1. 4. 2015) nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB der GmbH zuzurechnen und im Anlagevermögen zu aktivieren, da er auf Dauer dem Betrieb dienen soll (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB). Es handelt sich unstreitig um Betriebsvermögen. [ 1]

Im Zugangszeitpunkt erfolgt die Bewertung mit den Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Diese richten sich nach § 255 Abs. 2 HGB und betragen 105.000 €. Die Vorsteuer ist abziehbar und abzugsfähig nach § 15 UStG und gehört somit nicht zu den Herstellungskosten. [ 1]

Zum Bilanzstichtag ist der Aufzug mit seinen fortgeführten Herstellungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB). Die Abschreibung erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren. In 2015 kann die Abschreibung nur zeitanteilig für neun Monate erfolgen. Die Abschreibung beträgt somit  $(105.000 \text{ €} \cdot \frac{1}{15} \cdot \frac{9}{12} =) 5.250 \text{ €}$ . Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert sind nicht ersichtlich (§ 253 Abs. 3 Satz 3 HGB).

#### **Bilanzansatz Aufzug**

Zugang 1. 4. 2015:	105.000 €
Abschreibung 2015:	- 5.250 €
Bilanzansatz 31. 12. 2015:	99.750 €

[ 1]

#### **(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

Da es sich bei dem Lastenaufzug wie dargestellt um eine Betriebsvorrichtung handelt, ist dieser auch in der Steuerbilanz als eigenständiges Wirtschaftsgut ab dem 1. 4. 2015 (Tag der Fertigstellung) im Anlagevermögen zu aktivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, H 7.1 [Betriebsvorrichtungen] EStH). [ 1]

Die Bewertung erfolgt zum Zugangszeitpunkt mit den Herstellungskosten und zum Bilanzstichtag mit den um die AfA verminderten Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [ 1]

Die AfA erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren, in 2015 zeitanteilig für neun Monate (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG). Somit beträgt die AfA wie in der Handelsbilanz 5.250 €.

Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren Teilwert sind nicht ersichtlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Somit erfolgt der Ansatz zum 31. 12. 2015 wie in der Handelsbilanz mit 99.750 € (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). [ 1]

#### **b) Mietvorauszahlung**

##### **(1) Handelsrechtliche Beurteilung**

Die GmbH hat eine Ausgabe vor dem Bilanzstichtag i. H. von 24.000 € geleistet, welche Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem Bilanzstichtag darstellt. Der Zeitraum ist kalendermäßig bestimmbar (Zahlung erfolgt für den Zeitraum 1. 4. 2015–31. 3. 2016). Es ist daher ein Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) nach § 250 Abs. 1 HGB anzusetzen. [ 1]

Die Höhe des ARAP berechnet sich wie folgt:  $24.000 \text{ €} \cdot \frac{3}{12} = 6.000 \text{ €}$ . Somit verbleibt für das Jahr 2015 lediglich ein Aufwand i. H. von  $(24.000 \text{ €} - 6.000 \text{ €} =) 18.000 \text{ €}$  (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). [ 1]

##### **Bilanzansatz ARAP**

Zugang 1. 4. 2015:	24.000 €
Auflösung:	- 18.000 €
Bilanzansatz 31. 12. 2015:	6.000 €

[ 1]

#### **HINWEIS**

Der Lastenaufzug stellt als Betriebsvorrichtung ein bewegliches Wirtschaftsgut dar, für das grds. Sonderabschreibungen nach § 7g EStG möglich wären. Da allerdings das Betriebsvermögen lt. Sachverhalt die Größenmerkmale des § 7g EStG übersteigt, kommt eine Sonderabschreibung nicht in Betracht (§ 7g Abs. 5 i. V. mit Abs. 6 EStG).

**HINWEIS**

Alle tatbestandsmerkmale für das Vorliegen einer **Rückstellung** sollten geprüft werden (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503, 508 [→AAAAF-77225]).

**HINWEIS**

Nach IDW RS HFA 34 Tz. 8 ist die **ratierliche Ansammlung** sachgerecht. Handelsrechtlich wäre es allerdings auch zulässig, die notwendigen Aufwendungen bereits im Zeitpunkt des die Verpflichtung auslösenden Ereignisses in voller Höhe zurückzustellen (Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., 2016, Anm. 164 zu § 253).

**(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

Der Ansatz eines ARAP ist maßgeblich für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 erster Halbs. i. V. mit § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die Höhe beläuft sich ebenfalls auf 6.000 €. Der Bilanzsatz in der Steuerbilanz entspricht dem der Handelsbilanz. [ 1]

**c) Rückbauverpflichtung**

**(1) Handelsrechtliche Beurteilung**

Die GmbH ist verpflichtet, nach Ende der Mietdauer den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen. Es handelt sich hierbei um eine Verpflichtung, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist (Verursachung erfolgte mit dem Einbau am 1. 4. 2015). Die Höhe der für den Ausbau anfallenden Kosten ist ungewiss, die Inanspruchnahme jedoch wahrscheinlich. Darüber hinaus führt der Ausbau nicht zu Herstellungs- oder Anschaffungskosten. Mithin ist zwingend eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Bilanz der GmbH zu passivieren (§ 249 Abs. 1 Satz 1 und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). [ 1]

Die Bewertung erfolgt nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag. Ferner hat eine Abzinsung nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre zu erfolgen, da die Laufzeit ein Jahr übersteigt. Dieser beträgt lt. Bearbeitungshinweis 3,8 %. [ 1]

Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag berücksichtigt künftige Kosten- und Preissteigerungen, so dass handelsrechtlich der Betrag von 22.000 € maßgeblich ist.<sup>6</sup> [ 1]

Vor dem Hintergrund eines sachgerechten Schätzmaßstabs nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung sind die wahrscheinlichen Ertragsaussichten aus den Schrotterlösen gegenzurechnen. Eine Kompensation von Aufwendungen mit bisher noch nicht realisierten Ertragschancen scheidet dann aus, wenn sie nicht unmittelbar aus dem gleichen Sachverhalt resultieren und die Entstehung nicht nahezu sicher erscheint.<sup>7</sup> Dies liegt hier jedoch nicht vor, so dass der erzielbare Erlös aus den Schrottwerten den voraussichtlichen Aufwendungen gegenzurechnen ist. Der maßgebliche Betrag beläuft sich demnach auf (22.000 € - 4.000 € =) 18.000 €. [ 1]

Vorliegend handelt es sich um eine Verpflichtung, für deren Entstehung der laufende Betrieb der GmbH wirtschaftlich ursächlich ist (Nutzung des Aufzugs). Daher ist die Rückstellung zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln.<sup>8</sup> [ 1]

**Rückstellung zum 31. 12. 2015 in der Handelsbilanz:**

Geschätzter Aufwand zum 31. 3. 2030	22.000 €
Abzgl. Schrotterlös	- 4.000 €
<hr/>	
Verbleiben	18.000 €

**Ratierliche Ansammlung:**

Laufzeit insgesamt: 15 Jahre • 12 Monate = 180 Monate  
 Auf 2015 entfallen:  $\frac{9}{180} \cdot 18.000 \text{ €} = 900 \text{ €}$

**Abzinsung:**

Die Restlaufzeit am 31. 12. 2015 beträgt 14 Jahre und 3 Monate. Der Vervielfältiger (VV) zur Abzinsung berechnet sich wie folgt:

*Schritt 1 – VV für 15 bzw. 14 Jahre*

VV für 14 Jahre $(1/1,038)^{14} =$	0,593
VV für 15 Jahre $(1/1,038)^{15} =$	0,571
<hr/>	
Differenz	0,022

6 IDW RS HFA 34 und Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., 2016, Anm. 158 zu § 253.  
 7 IDW RS HFA 34 Tz. 30/31 und IDW RS HFA 4 Tz. 19; Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., 2016, Anm. 157 zu § 253.  
 8 Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., 2016, Anm. 164 und 165 zu § 253.

*Schritt 2 – VV für 14 Jahre und 3 Monate*

VV für 14 Jahre	0,593
Abzgl. $\frac{3}{12}$ von 0,022	- 0,006
VV für 14 Jahre und 3 Monate	0,587

Somit beträgt der Rückstellungsbetrag in der Handelsbilanz (900 € • 0,587 =) 528 €.

**Bilanzansatz Rückstellung**

Bilanzansatz 31. 12. 2015:	528 €
	[ 2 ]

**(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

Der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz ist maßgeblich für die Steuerbilanz und daher auch dort zu passivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, R 5.7 Abs. 2 EStR). [ 1 ]

Die Bewertung in der Handelsbilanz ist grds. maßgeblich für die Steuerbilanz. Allerdings ist der Wertansatz begrenzt durch die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG („Rückstellungen sind höchstens [...]“). [ 1 ]

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG bestimmt, dass steuerlich künftige Vorteile (hier: der erzielbare Schrotterlös) gegenzurechnen ist, sofern hierfür keine Forderung zu aktivieren ist. Die Voraussetzung, dass mehr Gründe für als gegen den Eintritt dieses Vorteils sprechen, ist erfüllt (R 5.11 Abs. 1 EStR). Ein Forderungsausweis kommt zum 31. 12. 2015 nicht in Betracht, so dass die 4.000 € Schrotterlöse wie auch in der Handelsbilanz vom wahrscheinlich anfallenden Aufwand für den Ausbau abzuziehen sind. [ 1 ]

Die zeitanteilige Ansammlung in gleichen Raten bestimmt § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG, weil, wie bereits dargestellt, für die Entstehung der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist. [ 1 ]

Da die Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt, ist auch in der Steuerbilanz eine Abzinsung vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Der Zinssatz beträgt lt. Gesetz 5,5 %. [ 1 ]

Im Gegensatz zur Handelsbilanz dürfen steuerlich die künftigen Preis- und Kostensteigerungen nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Ausgangspunkt für die Berechnung der Rückstellungshöhe ist somit der Betrag von 20.000 €. [ 1 ]

**Rückstellung zum 31. 12. 2015 in der Steuerbilanz:**

Geschätzter Aufwand zum 31. 3. 2030 (Preisniveau 31. 12. 2015)	20.000 €
Abzgl. Schrotterlös	- 4.000 €
Verbleiben	16.000 €

**Ratierliche Ansammlung:**

Laufzeit insgesamt: 15 Jahre • 12 Monate = 180 Monate

Auf 2015 entfallen:  $\frac{9}{180}$  • 16.000 € = 800 €

**Abzinsung:**

Die Restlaufzeit am 31. 12. 2015 beträgt 14 Jahre und 3 Monate. Der Vervielfältiger (VV) zur Abzinsung berechnet sich wie folgt:<sup>9</sup>

<sup>9</sup> Die VV können bei einem Zinssatz von 5,5 % auch aus der Tabelle 2, Anlage 2 zu dem BMF-Schreiben vom 26. 5. 2005 - IV B 2 -S 2175 - 7/05 [KAAAB-53884], BStBl 2005 I S. 699, entnommen werden.

**HINWEIS**

Zu den Unterschieden der Bewertung einer Rückstellung in der Handels- bzw. Steuerbilanz vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503, 510 [AAAAF-77225].

*Schritt 1 – VV für 15 bzw. 14 Jahre*

VV für 14 Jahre $(1/1,055)^{14} =$	0,473
VV für 15 Jahre $(1/1,055)^{15} =$	0,448
Differenz	0,025

*Schritt 2 – VV für 14 Jahre und 3 Monate*

VV für 14 Jahre:	0,473
Abzgl. $\frac{3}{12}$ von 0,025	- 0,006
VV für 14 Jahre und 3 Monate	0,467

Somit beträgt der Rückstellungsbetrag in der Steuerbilanz ( $800 \text{ €} \cdot 0,467 =$ ) 374 €.

**Bilanzansatz Rückstellung**

Bilanzansatz 31. 12. 2015:	374 €
	[ 2 ]

Es liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 6 EStG vor. Die unterschiedliche Handhabung ist in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darzustellen. In der Handelsbilanz beträgt die Höhe der Rückstellung 528 €, in der Steuerbilanz dagegen nur 374 €. Die Differenz von 181 € wird im StAP gezeigt (s. u., Kap. III.7.). [ 1 ]

**d) Buchungen****Buchung in der Handels- und Steuerbilanz**

Technische Anlagen, Maschinen	105.000 €	an	Sonstigen Aufwand	105.000 €
Abschreibung	5.250 €	an	Technische Anlagen, Maschinen	5.250 €
ARAP	6.000 €	an	Mietaufwand	6.000 €

*Gewinnauswirkung:*

Weniger Aufwand:	+ 105.000 €
Mehr Abschreibung:	- 5.250 €
Weniger Mietaufwand:	+ 6.000 €

**Buchung nur in der Handelsbilanz**

Aufwand Zuführung Rückstellung	528 €	an	Rückstellung ungewisse Verbindlichkeiten	528 €
--------------------------------	-------	----	--	-------

*Gewinnauswirkung:*

Mehr Zuführung Rückstellung:	- 528 €
------------------------------	---------

**Buchung nur in der Steuerbilanz**

Aufwand Zuführung Rückstellung	374 €	an	Rückstellung ungewisse Verbindlichkeiten	374 €
--------------------------------	-------	----	--	-------

*Gewinnauswirkung:*

Mehr Zuführung Rückstellung:	- 374 €
	[ 2 ]

**e) Latente Steuern**

Durch die unterschiedliche Bewertung der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handels- und Steuerbilanz kommt es zu einer Differenz, die in späteren Geschäftsjahren zu einer Steuerentlastung führt. Daher kommt eine aktive latente Steuer in Betracht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Berechnung erfolgt unter Kap. III.6. [ 1 ]

## 5. Toner RFLW und ISLW

### a) Toner

#### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Die Toner sind Vermögensgegenstände, die der GmbH als zivilrechtlichem Eigentümer zuzurechnen und im Umlaufvermögen zu aktivieren sind (§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB, § 247 Abs. 2 HGB i. U.). Es liegt unstreitig Betriebsvermögen vor. Die Aktivierung hat im Zugangszeitpunkt, also bei Lieferung (5. 11. 2015 bzw. 11. 11. 2015), zu erfolgen. [ 1]

Die Bewertung erfolgt in den jeweiligen Zugangszeitpunkten (= Zeitpunkt der Anschaffung) mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB). Der Zeitpunkt der Anschaffung ist der Zeitpunkt der Lieferung. Somit ist für die Anschaffung der Toner „RFLW“ der Kurs vom 5. 11. 2015 i. H. von 1,07 US-\$/€ maßgebend. Dem Erwerb der Toner „ISLW“ wird der Kurs vom 11. 11. 2015 i. H. von 1,11 CHF/€ zugrunde gelegt (§ 256a Satz 1 HGB).

Zölle und Verbrauchsteuern, die beim Erwerb von Waren entstehen, gehören zu den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).

#### Berechnung der Anschaffungskosten:

Für „RFLW“

180.000 US-\$ : 1,07 US-\$/€ =	168.224 €
Zölle	+ 5.000 €
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>173.224 €</b>

Für „ISLW“

77.000 US-\$ : 1,11 CHF/€ =	69.369 €
Zölle	+ 2.000 €
<b>Anschaffungskosten</b>	<b>71.369 €</b>

Somit betragen die Anschaffungskosten hier pro Toner für den Typ „RFLW“ (173.224 €/10.000 =) 17,32 € und für den Typ „ISLW“ (71.369 €/5.000 =) 14,27 €. [ 2]

Zum Bilanzstichtag am 31. 12. 2015 erfolgt die Bilanzierung grds. mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Sofern ein niedrigere beizulegender Wert gegeben ist, muss dieser angesetzt werden (§ 253 Abs. 4 HGB). Vorliegend sind die beizulegenden Werte höher als die Anschaffungskosten. Dem Anschaffungskostenprinzip und Realisationsprinzip folgend, darf kein höherer Wert angesetzt werden. Der Ansatz des Typ „RFLW“ erfolgt daher mit (8.000 • 17,32 € =) 138.560 €, der des Typs „ISLW“ mit (3.000 • 14,27 € =) 42.810 €.

#### Bilanzansatz Toner

	Typ „RFLW“	Typ „ISLW“
Zugang 11/2015	173.224 €	71.369 €
Wareneinsatz	- 34.674 €	- 28.559 €
<b>Bilanzansatz 31. 12. 2015</b>	<b>138.550 €</b>	<b>42.810 €</b>

[ 1]

#### (2) Steuerrechtliche Beurteilung

Die Toner sind steuerlich als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens in der Bilanz der GmbH zu aktivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, § 39 Abs. 1 AO). Unstreitig liegt notwendiges Betriebsvermögen vor (R 4.2 Abs. 1 EStR). Die Aktivierung hat im Zugangszeitpunkt, also bei Lieferung (5. 11. 2015 bzw. 11. 11. 2015), zu erfolgen (§ 9a EStDV). [ 1]

Die Bewertung erfolgt im Zugangszeitpunkt mit den jeweiligen Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, H 6.2 [Ausländische Währung – 1. Spiegelstrich] EStH). Abweichungen zu den Anschaffungskosten lt. Handelsbilanz ergeben sich nicht. [ 1]

Auch in der Steuerbilanz besteht mangels Vorliegen eines dauerhaft niedrigeren Teilwerts kein Raum, diesen anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Die Bilanzansätze weichen von den handelsrechtlichen nicht ab (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). [ 1]

## b) Verbindlichkeit

### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Zum Bilanzstichtag sind die Waren bereits geliefert worden; die Zahlungen hierfür stehen jedoch noch aus. Es handelt sich um Außenverpflichtungen der GmbH, deren wirtschaftliche Belastung durch die Lieferung der Waren gegeben ist. Daher sind jeweils Verbindlichkeiten zu passivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB). [ 1]

Die Bewertung erfolgt mit dem Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Dabei ist bei der Erstverbuchung (jeweils November 2015) ebenfalls der Devisenkassamittelkurs im Zeitpunkt des Zugangs maßgebend (§ 256a HGB kann analog auch im Zugangszeitpunkt angewendet werden). Somit sind die Verbindlichkeiten mit 168.224 € und 69.369 € anzusetzen. [ 1]

Bezüglich der Schuld gegenüber dem Hersteller aus den USA steigt der Kurs zum 31. 12. 2015 auf 1,12 US-\$/€. Der Wert der Verbindlichkeit sinkt somit auf (180.000 US-\$ : 1,12 US-\$/€ =) 160.714 €. Grundsätzlich darf dieser Kursgewinn erst ausgewiesen werden, sobald Realisation eingetreten ist. Da im vorliegenden Fall jedoch die Restlaufzeit der Verbindlichkeit weniger als ein Jahr beträgt, greift § 256a Satz 2 HGB. Dieser hebt das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB für diesen Vorgang auf. Somit sind in der Handelsbilanz zwingend 160.714 € anzusetzen. Der (noch nicht realisierte) Kursgewinn ist auszuweisen. [ 1]

Der Kurs des Schweizer Franken sinkt dagegen. Der Erfüllungsbetrag für die Schuld gegenüber dem Hersteller aus der Schweiz beträgt nach Umrechnung in Euro zum Devisenkassamittelkurs vom 31. 12. 2015 (77.000 US-\$ : 1,05 US-\$/€=) 73.333 € (§ 256a Satz 1 HGB).

Der Erfüllungsbetrag zum 31. 12. 2015 ist somit höher als im Zugangszeitpunkt. Handelsrechtlich greift das strenge Höchstwertprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB), wonach zwingend der höhere Ansatz der Verbindlichkeit maßgeblich ist. Somit sind zum 31. 12. 2015 73.333 € anzusetzen. [ 1]

### (2) Steuerrechtliche Beurteilung

Die Verbindlichkeiten sind auch in der Steuerbilanz zu passivieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, H 4.2 Abs. 15 [Betriebsschuld] EStH). [ 1]

Die Bewertung im Zugangszeitpunkt erfolgt mit den Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Die Anschaffungskosten entsprechen regelmäßig dem Erfüllungsbetrag. Eine Abzinsung mit 5,5 % unterbleibt, da die Restlaufzeit weniger als ein Jahr beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Die Umrechnung erfolgt mit dem Devisenkassamittelkurs (H 6.2 [Ausländische Währung – 1. Spiegelstrich] und H 6.10 [Anschaffungskosten] EStH). Somit ergeben sich im Zugangszeitpunkt keine Unterschiede zur Handelsbilanz. [ 1]

Zum Bilanzstichtag bleiben die Wertansätze des Zugangszeitpunkts maßgeblich. Sofern ein dauerhaft höherer Teilwert gegeben ist, kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der Ansatz eines niedrigeren Wertes ist nicht möglich. [ 1]

Die Verbindlichkeit gegenüber dem Hersteller aus den USA muss in der Steuerbilanz daher zwingend weiterhin mit 168.224 € angesetzt werden. Es kommt zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 6 EStG). Die unterschiedliche Handhabung ist in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darzustellen. Die Differenz von 7.510 € (Kursgewinn) wird im StAP gezeigt (s. u., Kap. III.7.). [ 1]

Ob die Schuld gegenüber dem Hersteller aus der Schweiz mit dem höheren Betrag bewertet werden kann, hängt davon ab, ob die Werterhöhung dauerhaft ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit Nr. 2 Satz 2 EStG). Da es sich um eine Verbindlichkeit im Zusammenhang mit der Anschaffung von Umlaufvermögen handelt, liegt eine Ver-

#### HINWEIS

Bei der Vornahme der Teilwertabschreibung handelt es sich gem. der Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 1/2 Satz 2 EStG um ein steuerliches Wahlrecht. Dennoch muss es nicht sein, dass daher ein Fall des § 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG gegeben ist. Dies wäre nur dann der Fall, wenn die Handels- von der Steuerbilanz aufgrund dieses Wahlrechts abweicht.

**bindlichkeit des „laufenden Geschäftsverkehrs“** vor.<sup>10</sup> Demnach ist Dauerhaftigkeit zu bejahen, wenn die Werterhöhung bis zum Tag der Bilanzaufstellung oder dem vorhergehenden Zahlungszeitpunkt anhält. Hier erfolgte die Zahlung am 10. 1. 2016. Bis zu diesem Tag hat sich der Kurs nicht mehr erholt. Somit besteht Dauerhaftigkeit hinsichtlich der Werterhöhung und die GmbH kann den höheren Wert ausweisen. Aufgrund der Aufgabenstellung (niedriger Gewinn, Einheitsbilanz) wird das Wahlrecht dergestalt ausgeübt, dass eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert vorgenommen wird. Es ergeben sich daher keine Unterschiede zur Handelsbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). Der Bilanzansatz beträgt ebenfalls 73.333 €. [ 1 ]

### c) Buchungen

#### **Buchungen in der Handels- und Steuerbilanz**

Wareneinkauf (Typ „RFLW“)	173.224 €	an	Steueraufwand	5.000 €
			Verbindlichkeiten (USA)	168.224 €
Wareneinkauf (Typ „ISLW“)	71.369 €	an	Steueraufwand	2.000 €
			Verbindlichkeiten (Schweiz)	69.369 €
Waren (Typ „RFLW“)	138.550 €	an	Bestandsveränderung	138.550 €
Waren (Typ „ISLW“)	42.810 €	an	Bestandsveränderung	42.810 €
A. o. Aufwand (Kursverlust)	3.964 €	an	Verbindlichkeiten (Schweiz)	3.964 €

#### **Gewinnauswirkung:**

Mehr Wareneinkauf („RFLW“):	- 173.224 €
Mehr Wareneinkauf („ISLW“):	- 71.369 €
Weniger Steueraufwand:	+ 7.000 €
Bestandserhöhung („RFLW“):	+ 138.550 €
Bestandserhöhung („ISLW“):	+ 42.810 €
Mehr Aufwand (Kursverlust):	- 3.964 €

#### **Buchung nur in der Handelsbilanz**

Verbindlichkeiten (USA)	7.510 €	an	A. o. Ertrag (Kursgewinn)	7.510 €
-------------------------	---------	----	---------------------------	---------

#### **Gewinnauswirkung:**

Mehr Ertrag (Kursgewinn):	+ 7.510 €
---------------------------	-----------

[ 2 ]

### d) Latente Steuern

§ 256a Satz 2 EStG kann nicht entsprechend in der Steuerbilanz angewendet werden. Bezüglich des Ansatzes der Verbindlichkeit gegenüber dem Hersteller aus den USA besteht eine Differenz, die in späteren Geschäftsjahren zu einer Steuerbelastung führt. Die sich daraus insgesamt ergebende Steuerbelastung ist als passive latente Steuern in der Bilanz anzusetzen (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die Berechnung erfolgt unter Kap. III.6. [ 1 ]

## 6. Latente Steuern

### a) Berechnung

#### (1) Handelsrechtliche Beurteilung

Die Bewertung der latenten Steuer hat mit dem unternehmensindividuellen Steuersatz im Zeitpunkt des Abbaus der Differenz zu erfolgen, wobei keine Abzinsung vorzunehmen ist (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB). Entsprechend des Bearbeitungshinweises ist von einem Steuersatz von 30 % auszugehen. [ 1 ]

10 BMF, Schreiben vom 16. 7. 2014 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 [→AAAAE-54055], BStBl 2014 I S. 1162, Rz. 33 („Teilwerterlass“).

**HINWEIS**

Der **Beteiligungsertrag** ist steuerrechtlich in einem späteren Jahr (im Jahr des Gewinnverwendungsbeschlusses) zu erfassen und dann gem. § 8b Abs. 1 KStG zu 95 % steuerfrei. Daher ist auf 5 % des Bewertungsunterschieds eine passive latente Steuer zu bilden. Da die GmbH die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt (**gewerbesteuerliches Schachtelprivileg**), ist § 8 Nr. 5 GewStG nicht einschlägig. Auch in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht liegt demnach nur eine steuerliche Belastung von 5 % vor.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist eine Gesamtdifferenzenbetrachtung vorzunehmen. Es werden insoweit also sämtliche Vermögensdifferenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz betrachtet, so dass es per Saldo nur zu einem aktiven oder passiven latenten Steuerbetrag kommen kann. Passive latente Steuern sind zwingend anzusetzen; für aktive latente Steuern besteht ein Wahlrecht. [ 1]

Ermittlung der Summe der Differenzen, die zur **passiven Steuerabgrenzung** führen:

Tz. der Klausur	Differenz	Steuersatz	Steuer
Tz. 1 Grundstück	40.000 €	30 %	12.000 €
Tz. 3 Beteiligung L-GmbH	250.000 €	30 % • 5 %	3.750 €
Tz. 5 Toner	7.510 €	30 %	2.253 €
Summe			18.003 €

[ 1]

Ermittlung der Summe der Differenzen, die zur **aktiven Steuerabgrenzung** führen:

Tz. der Klausur	Differenz	Steuersatz	Steuer
Tz. 4 Mietgebäude	181 €	30 %	54 €
Summe			54 €

[ 1]

Die Gesamtdifferenzenbetrachtung führt zu einem Nettoausweis von (18.003 € - 54 € =) 17.949 € auf der Passivseite. Dieser Betrag ist als passive latente Steuer nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuweisen. Alternativ könnte der Bruttoausweis vorgenommen werden, mit aktiven latenten Steuern i. H. von 54 € und passiven latenten Steuern i. H. von 18.003 €. [ 1]

**(2) Steuerrechtliche Beurteilung**

Da die tatsächliche Steuerbelastung im steuerrechtlichen Jahresabschluss bereits zutreffend ausgewiesen ist, bezieht sich die Korrektur durch § 274 HGB ausschließlich auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss. Ein Ausweis von latenten Steuern in der Steuerbilanz ist nicht zulässig (§ 5 Abs. 6 EStG).

Die unterschiedliche Bilanzierung wird im StAP dargestellt (s. u., Kap. III.7.). [ 1]

**b) Buchungen**

**Buchung nur in der Handelsbilanz:**

Latente Steuern vom Einkommen und Ertrag 17.949 € an Passive latente Steuern 17.949 €

**Gewinnauswirkung:**

Mehr Steueraufwand: - 17.949 €

**Buchung in der Steuerbilanz**

In der Steuerbilanz ist keine Buchung vorzunehmen.

**Gewinnauswirkung:**

- [ 1]

**7. Steuerlicher Ausgleichsposten**

Der Posten Eigenkapital lt. Handelsbilanz ist gesellschaftsrechtlich belegt und darf ohne rechtsverbindliche Beschlüsse der zuständigen Organe nicht verändert werden. Der Jahresabschluss ist durch die Organe der Gesellschaft festzustellen (§ 42a GmbHG) und damit rechtsverbindlich. Wird aus der festgestellten Handelsbilanz die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG abgeleitet und ergeben sich nun Abweichungen, die auch zu einem vom Handelsbilanzergebnis abweichenden Steuerbilanzgewinn führen, wird aus den dargestellten gesellschaftsrechtlichen Gründen das festgestellte Eigenkapital lt. Handelsbilanz unverändert in die Steuerbilanz übernommen. Die Abweichungen zwischen Eigenkapital lt.



Handelsbilanz und Steuerbilanz – also Mehr- oder Mindergewinne des laufenden Jahres und der Vorjahre – werden in der Steuerbilanz in einem StAP „gesammelt“. [ 2]

In der Steuerbilanz ist daher folgender Betrag in einen **StAP** einzustellen:

Tz. 1 Grundstück	Mindergewinn	- 40.000 €
Tz. 2 Beteiligung Z-Limited	Mehrgewinn	+ 30.000 €
Tz. 3 Beteiligung L-GmbH	Mindergewinn	- 250.000 €
Tz. 4 Mietgebäude	Mehrgewinn	+ 181 €
Tz. 5 Toner	Mindergewinn	- 7.510 €
Tz. 6 Latente Steuer	Mehrgewinn	+ 17.949 €
Summe		- 249.380 €

Somit ist in der **Steuerbilanz** ein Steuerlicher **Mindergewinn i. H. von 249.380 €** auszuweisen. [ 1]

**Summe der Punkte:** [ 100]

#### IV. Punkteschlüssel

von	bis	Note
0	19	6,0
20	29	5,5
30	39	5,0
40	49	4,5
50	58	4,0
59	66	3,5
67	73	3,0
74	80	2,5
81	87	2,0
88	94	1,5
95	100	1,0

#### AUTOREN



##### Lars Nüdling,

Dipl.-Finanzwirt (FH), ist in der OFD Frankfurt am Main tätig und freiberuflicher Dozent bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht.



##### Dr. Ingmar Schörck,

Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG und dort auch Fachbereichsleiter des Bereichs Bilanzsteuerrecht.