

Schriftliche StB-Prüfung 2016: Buchführung und Bilanzierung

Typische Prüfungsfelder beherrschen und Fallstricke vermeiden

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Der nachfolgende Beitrag verschafft Ihnen noch einmal einen Überblick über wesentliche Faktoren für eine erfolgreiche Klausur aus dem Themengebiet der Buchführung und Bilanzierung in der schriftlichen StB-Prüfung 2016.

NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie hierzu die für Sie bereitgestellte **Klausur** aus der NWB Datenbank herunter [↗FAAAF-77219].

I. Allgemeine Herausforderungen der Bilanzsteuerrechtsklausur

Häufig wird das Bilanzsteuerrecht als die „Königsdisziplin des Steuerrechts“ bezeichnet, da im Rahmen der Bilanzierung neben gesellschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen auch Probleme aus anderen Steuerrechtsgebieten, wie z. B. der Umsatzsteuer oder des Ertragssteuerrechts, eine Rolle spielen können und somit entsprechende Kenntnisse dieser Rechtsgebiete notwendig sind. Nichtsdestotrotz sollte der Fokus bei der Vorbereitung auf die Bilanzsteuerrechtsklausur auf die klassischen Bilanzierungsthemen gelegt werden, da in den vergangenen Jahren mit den **Basics** ein Großteil der Punkte in der dritten Klausur der StB-Prüfung erzielt werden konnte.¹ Immer wieder ist hier zu beobachten, dass Prüfungsteilnehmer die steuerrechtlichen Probleme zwar erkennen und auch richtig lösen, dabei jedoch direkt auf das Problem „schießen“ und somit wichtige **Fußgängerpunkte** durch die fehlende Aufbaustruktur verlieren. Ein weiteres Problem liegt darin, dass häufig nur eine Bilanz (Handels- oder Steuerbilanz) behandelt wird. Spätestens seit der Geltung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)² ist ein Auseinanderdriften von Handels- und Steuerbilanz zu beobachten, welches auch in der StB-Prüfung von Bedeutung ist.

1. Aufbau einer Bilanzsteuerrechtsklausur

Aus Gesprächen mit Prüfungsteilnehmern hören wir immer wieder, dass das Bilanzsteuerrecht „so unübersichtlich“ und „so unstrukturiert“ sei. Auf den ersten Blick mag dies vielleicht so aussehen, da die Probleme der Bilanzierung sehr vielschichtig sind und viele andere steuerliche sowie zivil- und gesellschaftsrechtliche Fachfragen für die Bilanzierung eine wichtige Rolle spielen. Besinnt man sich jedoch auf die grundlegende Struktur, gibt das Gesetz (sowohl HGB als

auch EStG) eine klare Vorgehensweise vor, die in der Prüfungsklausur stets abgearbeitet werden sollte.

Zunächst muss im Rahmen der **Bilanzierung dem Grunde nach** geprüft werden, ob

1. überhaupt ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut vorliegt,
2. dieser dem Kaufmann zivilrechtlich oder wirtschaftlich zuzurechnen ist,
3. es sich um Betriebsvermögen handelt und
4. dieser dem Anlage- oder Umlaufvermögen zuzuordnen ist.

MERKE

Hier empfiehlt sich eine **problemorientierte Vorgehensweise**, d. h. nur, wenn im Sachverhalt Probleme zu einem dieser Prüfungsschritte zu erkennen sind, ist eine ausführlichere Abhandlung gefordert; andernfalls reicht eine kurze und prägnante Aussage.

Im Anschluss erfolgt die **Beurteilung der Bewertung**. Auch hier lässt sich dem Gesetz eine klare Anweisung in **Zugangs- und Folgebewertung** entnehmen. Im Rahmen der Folgebewertung sind sodann sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz insbesondere die sekundären Wertmaßstäbe (niedriger beizulegender Wert/Teilwert) für eine vollständige Prüfung anzusprechen.

* Lars Nüdling Dipl. Finanzwirt (FH), ist in der OFD Frankfurt am Main tätig; Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

¹ Vgl. bereits Anger/Jost, Beilage 1/2016 zu SteuerStud 3/2016 [↗BAAAF-49472].

² BGBl 2009 I S. 1102.

Abschließend ist in der Klausur regelmäßig die „technische“ **Behandlung der Vorgänge** darzulegen. Der Umfang ist jedoch von Klausur zu Klausur sehr unterschiedlich. Der „Technikteil“ kann aus der Entwicklung der Bilanzposten, der Darstellung von Gewinnauswirkungen, dem Bilden von (Korrektur-)Buchungssätzen oder Mehr- und Weniger-Rechnungen bzw. BP-Anpassungen bestehen.

L Vgl. hierzu auch Hendricks, SteuerStud 8/2015 S. 503 [→NAAAE-93775].

2. Darstellung von Handels- und Steuerbilanz

Spätestens seit der Änderung des HGB durch das BilMoG ist eine einheitliche Handels- und Steuerbilanz i. d. R. nicht mehr möglich. Dies hatte naturgemäß in den letzten Jahren auch Auswirkungen auf die Bilanzsteuerrechtsklausur der StB-Prüfung. Während das HGB in den Jahren vor dem Inkrafttreten des BilMoG häufig nur ein „notwendiges Vehikel“ zum Erstellen einer (Einheits-)Steuerbilanz war, rückt die eigenständige Bedeutung der Handelsbilanz in den letzten Jahren immer stärker in den Fokus. Prüfungsteilnehmer sollen zeigen, dass sie in der Lage sind, sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz aufzustellen. Die Art der Darstellung ist leider in den letzten Jahren nicht immer eindeutig und einheitlich gewesen. Teilweise wurden Handels- und Steuerbilanz zusammen „in einem Schritt“ behandelt, teilweise wurden die beiden Bilanzen jedoch auch isoliert abgearbeitet. Erschwerend kam hinzu, dass dabei auch nicht immer eindeutig zu erkennen war, welche Bilanzen abgearbeitet werden sollten.

Insbesondere in Fällen, in denen ein Sachverhalt vorliegt, der zu einer abweichenden Behandlung in Handels- und Steuerbilanz führt, ist eine **getrennte Darstellung von Handels- und Steuerbilanz** zu empfehlen, auch wenn – aus der Sicht der Prüfungsteilnehmer – sicherlich eine einheitliche Darstellung bzw. eine klare Aufgabenstellung, inwieweit auf Handels- und Steuerbilanz oder nur eine der Bilanzen einzugehen ist, wünschenswert wäre.

Bezüglich der **technischen Darstellung** sind hier **unterschiedliche Varianten** denkbar:

BEISPIEL 1 → Anschaffung Geschäfts- oder Firmenwert (Nutzungsdauer fünf Jahre) 2. 1. 10 für 1.500 €. Es handelt sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft, die den höchstmöglichen Vermögensausweis in der Handelsbilanz wünscht.

Bisher wurde nur der Zugang in Handels- und Steuerbilanz erfasst. In der Handelsbilanz wird der Firmenwert gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB über fünf Jahre abgeschrieben. Steuerlich greift die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG, wonach die AfA über 15 Jahre zu erfolgen hat.

Entwicklung Bilanzposten Geschäfts- oder Firmenwert

	Handelsbilanz T€	Steuerbilanz T€
Zugang 2. 1. 10	1.500	1.500
Abschreibung/AfA 10	- 300	- 100
31. 12. 10	1.200	1.400

Entwicklung aktive latente Steuer

	Handelsbilanz T€	Steuerbilanz T€
Zugang 31. 12. 10 (Differenz 200 • 30 %)	60	0

Variante 1: Überleitungsrechnung

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 T€ an Geschäfts- oder Firmenwert 300 T€

Aktive latente Steuern 60 T€ an Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.) 60 T€

Korrektur nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV:

Erhöhung Geschäfts- oder Firmenwert (Minder-AfA) + 200 T€
Minderung aktive latente Steuer (kein Ansatz) - 60 T€

Variante 2a): Korrekturbuchungen (Bruttomethode)

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 T€ an Geschäfts- oder Firmenwert 300 T€

Aktive latente Steuern 60 T€ an Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.) 60 T€

Abweichende Buchung lt. Steuerbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert 300 T€ an Abschreibung 300 T€

Abschreibung 100 T€ an Geschäfts- oder Firmenwert 100 T€

Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.) 60 T€ an Aktive latente Steuern 60 T€

Variante 2b): Korrekturbuchungen (Nettomethode)

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 T€ an Geschäfts- oder Firmenwert 300 T€

Aktive latente Steuern 60 T€ an Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.) 60 T€

Abweichende Buchung lt. Steuerbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert 200 T€ an Abschreibung 200 T€

Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.) 60 T€ an Aktive latente Steuern 60 T€

Variante 2c): Getrennte Buchungskreise für Handels- und Steuerbilanz*Buchung lt. Handelsbilanz:*

Abschreibung	300 T€	an	Geschäfts- oder Firmenwert	300 T€
--------------	--------	----	----------------------------	--------

Aktive latente Steuern	60 T€	an	Steuern Einkommen und Ertrag (lat. St.)	60 T€
------------------------	-------	----	---	-------

Buchung lt. Steuerbilanz:

Abschreibung	100 T€	an	Geschäfts- oder Firmenwert	100 T€
--------------	--------	----	----------------------------	--------

Die Variante „Korrekturbuchung nach der Bruttomethode“ ist eher untypisch in der Klausur. Alle anderen Varianten können aber durchaus gefordert sein.

II. Wesentliche typische Prüfungsfelder

Wie Sie bereits dem Beitrag von Anger/Jost³ entnehmen konnten, gibt es typische Themenfelder, die in der Bilanzsteuerrechtsklausur regelmäßig eine Rolle spielen. Im Folgenden werden daher die drei typischen Prüfungsfelder – Grundstücke und Gebäude, Rückstellungen und Bp-Anpassung – ausführlicher dargestellt:

1. Grundstück und Gebäude**a) Ansatz dem Grunde nach**

Grundstücke sind in **bebaute und unbebaute Grundstücke** zu unterteilen. Nach den zivilrechtlichen Regelungen der §§ 94, 96 und 97 BGB gehören alle Sachen, die fest mit dem Grund und Boden oder Gebäude verbunden sind, zu dessen wesentlichen Bestandteilen. Das Gebäude geht per Realakt in das zivilrechtliche Eigentum des Grundstückseigentümers über.

Im Gegensatz dazu sind für Zwecke der Bilanzierung **Grund und Boden, Gebäude** und von der Gebäudenutzung verschiedene, in einem besonderen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehende **Gebäudeteile** sowohl in der Handelsbilanz als auch für steuerrechtliche Zwecke jeweils als selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter zu behandeln (R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR).⁴

MERKE

Das Bilanzrecht trennt nicht nur das Gebäude vom Grund und Boden, sondern auch zivilrechtliche Bestandteile des Gebäudes (Gebäudeteile) von diesem ab und behandelt sie als selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, wenn sie besonderen Zwecken und nicht der Gebäudenutzung dienen, mithin nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude stehen. Bei der Beurteilung eines Gebäudes sind daher in einem **ersten Schritt** das Gebäude und der Grund und Boden als zwei

Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter zu bilanzieren. Im **zweiten Schritt** sind die eingebauten Sachen bzgl. ihres Nutzungs- und Funktionszusammenhangs mit dem Gebäude zu beurteilen. Für diese Einteilung kann auch handelsrechtlich R 4.2 Abs. 3 ff. EStR gefolgt werden, da das Handelsrecht hierzu keine eigenständigen Vorschriften enthält.

Zu den **selbstständigen Gebäudeteilen** gehören:

- ▶ Betriebsvorrichtungen (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR i. V. mit R 7.1 Abs. 3 EStR und Gleich lautende Erlasse der oberste Finanzbehörden der Länder vom 5. 6. 2013 - S 3130 [DAAAE-40449], BStBl 2013 I S. 734),
- ▶ Scheinbestandteile (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 EStR i. V. mit R 7.1 Abs. 4 EStR, H 7.1 [Scheinbestandteile] EStH),
- ▶ Ladeneinbauten (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 3 EStR),
- ▶ sonstige Mietereinbauten (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 EStR, H 4.2 Abs. 3 [Mietereinbauten] EStH und H 7.1 [Mietereinbauten] EStH) sowie
- ▶ sonstige selbstständige Gebäudeteile (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 EStR). Unter den sonstigen selbstständigen Gebäudeteilen werden die „eigentlichen“ Räumlichkeiten in einem Gebäude verstanden. Diese werden in R 4.2 Abs. 4 EStR wiederum nach ihren unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen zueinander wie folgt untergliedert:
 - eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil,
 - fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil,
 - zu fremden Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil und
 - zu eigenen Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil.

BEISPIEL 2 ▶ Das fünfstöckige Gebäude auf fremdem Grund und Boden des Unternehmers U wird wie folgt genutzt:

- EG: eigenbetrieblich (Produktionsanlage des U)
1. OG: vermietet an einen Arzt
 2. OG: eigenbetrieblich (Verwaltung des U)
 3. OG: vermietet an Privatpersonen (Wohnung)
 4. OG: eigene Wohnung des U

Wie viele Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter bzgl. des Gebäudes liegen vor?

LÖSUNG ▶ Es liegen vier Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des U bzgl. des Gebäudes vor (R 4.2 Abs. 4 Satz 1 EStR). Dabei stehen das EG und das 2. OG in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang zueinander. Sie stellen einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut dar. Alle weiteren Stockwerke stehen zueinander in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen. Sie stellen daher jeweils einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut dar. Da das Gebäude auf fremdem Grund und Boden erbaut wurde, ist der Grund und Boden von U nicht zu bilanzieren.

Die Beurteilung des **Grund- und Bodens** folgt der Beurteilung des Gebäudes, d. h. er wird entsprechend dem Verhältnis der einzelnen sonstigen selbstständigen Gebäudeteile aufgeteilt (R 4.2 Abs. 7 Satz 2 und Abs. 9 Satz 6 EStR). Dabei wird die

³ Beilage 1/2016 zu SteuerStud 3/2016 [BAAAF-49472].

⁴ Schubert/F. Huber, in: Beck'scher „Bilanzkommentar“, 10. Aufl. 2016, zu § 247, Rn. 450.

nicht überbaute Fläche ebenfalls entsprechend der Gebäude-
nutzung aufgeteilt, es sei denn, es handelt sich nach der
tatsächlichen Nutzung um ein eigenständiges Wirtschafts-
gut (z. B. Firmenparkplatz).

Als nächster Schritt ist auch bei Grundstücken und Ge-
bäuden die Frage der **(persönlichen) Zurechnung** zu prüfen.
Sowohl handels- als auch steuerrechtlich richtet sich die
Zurechnung von Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgü-
tern grds. nach dem zivilrechtlichen Eigentum (§ 246 Abs. 1
Satz 2 erster Halbs. HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG,
§ 39 Abs. 1 AO). Für Grundstücke erfolgt der zivilrechtliche
Eigentumsübergang gem. §§ 873, 925 BGB durch Einigung
(Auflassung) und Eintragung im Grundbuch.

Neben dem zivilrechtlichen Eigentum kommt dem **wirt-
schaftlichen Eigentum** gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 zweiter
Halbs. HGB und § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO entscheidende
Bedeutung zu. Wirtschaftlicher Eigentümer ist derjenige, der
die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der
Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die
gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das
Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2
Nr. 1 Satz 1 AO).

TIPP

In der **Klausur** sollten Sie diese **Reihenfolge konsequent
einhalten**. Bestimmen Sie daher immer zuerst den
zivilrechtlichen Eigentümer und erst hiernach, ob in
dem vorliegenden Fall ein abweichender wirtschaft-
licher Eigentümer vorhanden ist.

BEISPIEL 3 ▶ Der e.K. M erwarb 2010 ein Grundstück, das er
ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblich nutzte. Mit nota-
riellem Kaufvertrag vom 16. 2. 2015 veräußerte er das Grundstück
an den e.K. P. Der Eigentumsübergang wurde am 30. 11. 2015 im
Grundbuch eingetragen, nachdem zuvor die Auflassung wirksam
erklärt worden war. Nach § 4 des notariellen Kaufvertrags gehen
Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr jedoch erst am 1. 1. 2016 auf P
über. M war bis dahin berechtigt, das Grundstück wie bisher zu
nutzen und tat dies auch.

Wem ist das Grundstück bilanziell zum 31. 12. 2015 zuzurechnen?

LÖSUNG ▶ Sobald der Käufer **zivilrechtliches Eigentum** erlangt,
steht der Kaufpreisforderung nichts mehr entgegen, so dass der
Gewinn spätestens zu diesem Zeitpunkt realisiert ist. Auch wenn
der Besitz nach dem Eigentumsübergang „zurückbehalten“ wird
und Grundstückslasten sowie Gefahr erst später übergehen sollen,
hindert dies die Gewinnrealisierung nicht. Denn der Verkäufer hat
seine Hauptpflicht aus dem Kaufvertrag mit der Eigentumsüber-
tragung erfüllt (§ 433 Abs. 1, § 362 BGB); das Grundstück ist von da
an dem Käufer als zivilrechtlichem Eigentümer nach § 246 Abs. 1
Satz 2 erster Halbs. HGB, § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen.

Dem M verbleibt nach Auflassung und Umschreibung des Eigen-
tums kein **wirtschaftliches Eigentum**, das eine vom zivilrechtlichen
Eigentum abweichende Zurechnung rechtfertigte. Seit dem Zeit-
punkt des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums übt er nicht
mehr die tatsächliche Sachherrschaft über das Grundstück in der

Weise aus, dass er den Eigentümer über den Zeitraum der
gewöhnlichen Nutzungsdauer (sondern nur noch einen Monat)
von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich aus-
schließen kann.

Die **(sachliche) Zurechnung zum Betriebsvermögen** erfolgt
bei Grundstücken und Gebäuden gem. R 4.2 Abs. 3 ff. EStR.
Grundstücke/Grundstücksteile gehören zum **notwendigen
Betriebsvermögen**, wenn sie ausschließlich und unmittelbar
für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden (R 4.2 Abs. 7
Satz 1 EStR). Wird ein Grundstück zu unterschiedlichen
Zwecken genutzt, gehört nur der eigenbetrieblich genutzte
Teil zum notwendigen Betriebsvermögen. Abweichend zu
dem Vorgenannten müssen eigenbetrieblich genutzte
Grundstücksteile, die für den Betrieb von untergeordnetem
Wert sind, nicht als Betriebsvermögen behandelt werden
(vgl. § 8 EStDV).

Ein Gewerbetreibender kann Grundstücke/Grundstücksteile,
die nicht zum notwendigen Betriebs- oder Privatvermögen
gehören, als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandeln. Dies
soll nach Ansicht des BFH⁵ nur dann *nicht* gelten, wenn
durch die Aktivierung eines Grundstücks das Gesamtbild der
gewerblichen Tätigkeit so verändert wird, dass es den
Charakter einer Vermögensverwaltung im nicht gewerbli-
chen Bereich erhält (H 4.2 Abs. 9 [Beispiele für zulässiger-
weise gebildetes gewillkürtes Betriebsvermögen – 2. Spiegel-
strich] EStH). Als gewillkürtes Betriebsvermögen kommen
damit Grundstücke/Grundstücksteile in Betracht, die fremd-
betrieblich oder entgeltlich zu fremden Wohnzwecken
genutzt werden (R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR). Gebäude/
Gebäudeteile sowie der dazugehörige Grund und Boden,
die eigenen Wohnzwecken des Unternehmers dienen oder
unentgeltlich für fremde Wohnzwecke genutzt werden,
gehören zum notwendigen Privatvermögen (R 4.2 Abs. 9
Satz 1 EStR i. U., R 4.2 Abs. 10 EStR).

Letztendlich ist im Rahmen der Bilanzierung dem Grunde
nach zu prüfen, ob es sich um **Anlage- oder Umlaufver-
mögen** handelt. Sofern nicht ein Unternehmen vorliegt, das
mit Grundstücken handelt, wird es sich bei Grundstücken
und Gebäuden im Normalfall um Anlagevermögen handeln,
da die Gebäude dauerhaft (mehrfach) dem Geschäftsbetrieb
dienen (§ 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs.
EStG).

b) Ansatz der Höhe nach

Die **Zugangsbewertung** bei Grundstücken erfolgt zu **An-
schaffungskosten** (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB, § 5
Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG).

⁵ BFH, Urteil vom 10. 12. 1964 - IV 167/64 U (→TAAAA-90149), BStBl 1965 III S. 377.

TIPP

Achten Sie in Ihrer **Klausurlösung** sehr genau darauf, dass Sie

- ▶ Anschaffungs- und Herstellungsfälle klar trennen und den korrekten Bewertungsmaßstab („Anschaffungskosten“ oder „Herstellungskosten“) benennen,
- ▶ den passenden HGB-Paragraphen (§ 255 Abs. 1 oder Abs. 2 HGB) zitieren und
- ▶ steuerrechtlich das korrekte Zitat wählen (Grund und Boden = § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG; Gebäude = § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Die **beim Erwerb von Grundstücken typischerweise anfallende Nebenkosten** gehören zu den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 1 und/oder Nr. 2 EStG).

Da bei **bebauten Grundstücken** der Grund und Boden und das Gebäude zwei selbstständige Wirtschaftsgüter darstellen, sind der Kaufpreis und die Nebenkosten auf beide Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Dies erfolgt im Verhältnis der Verkehrs- oder Teilwerte zueinander (H 7.3 [Kaufpreisaufteilung] EStH). Alternativ erfolgt die Zugangsbewertung eines Gebäudes und der weiteren selbstständigen Gebäudeanteile (R 4.2 Abs. 3 EStR) in Herstellungsfällen zu Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Ein **typisches Abgrenzungsproblem bei Gebäuden** ergibt sich bei der Frage, wann es sich um Anschaffungskosten bzw. – bei später anfallenden Kosten – um Herstellungskosten, Erhaltungsaufwand oder anschaffungsnahe Herstellungskosten handelt:

- ▶ **Anschaffungskosten** liegen vor, wenn die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der ersten Betriebsbereitschaft stehen (§ 255 Abs. 1 HGB).
- ▶ Hingegen liegen **Herstellungskosten** vor, wenn das Gebäude neu hergestellt wird, eine Erweiterung oder eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende, wesentliche Verbesserung eines vorhandenen Gebäudes erfolgt (§ 255 Abs. 2 Satz 1 HGB). Wann Herstellungskosten im Rahmen einer **wesentlichen Verbesserung** vorliegen, hat der BFH in seiner Rspr. wie folgt definiert: Eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung liegt vor, wenn das Gebäude im Standard von „sehr einfach“ auf „mittel“ oder von „mittel“ auf „Luxus“ gehoben wird. Zur Ergänzung hat der BFH die Vermutung angestellt, dass eine wesentliche Verbesserung dann vorliegt, wenn drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) im Rahmen der Baumaßnahmen zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts geführt haben. Dabei ist für den „ursprünglichen Zustand“ immer auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung abzustellen. Zeitgemäße Erneuerungen stellen keine wesentliche Verbesserung und damit keine Herstellungskosten dar.

- ▶ **Erhaltungsaufwand** liegt grds. immer dann vor, wenn weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten zu aktivieren sind.
- ▶ Für steuerliche Zwecke muss des Weiteren geprüft werden, ob **Herstellungskosten in Form von anschaffungsnahe Aufwand** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gegeben sind. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG liegen (typisierend) regelmäßig dann Herstellungskosten eines Gebäudes – und nicht sofort abziehbare Betriebsausgaben – vor, wenn Instandhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden und diese 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Für die Überprüfung, ob die 15 %-Grenze überschritten wird, ist auf das Entgelt (= ohne Umsatzsteuer) abzustellen. Nicht mit einzubeziehen sind Aufwendungen für Erweiterungen i. S. des § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB sowie Aufwendungen für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG).

Ein weiteres typisches Problemfeld im Bereich der Grundstücke ist die Behandlung von **Abbruchkosten**. Wird nach Erwerb (oder Einlage) eines bebauten Grundstücks das aufstehende Gebäude ganz oder z. T. abgebrochen, ist zu entscheiden, ob die Abbruchkosten und der Restbuchwert des abgerissenen Gebäudes zu den Herstellungskosten eines dann u. U. neu erstellten Wirtschaftsguts, zu den Anschaffungskosten des Grund- und Bodens oder zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben gehören. Handelsrechtlich stellen Abbruchkosten und der Restbuchwert des alten Gebäudes typischerweise sofort abziehbaren Aufwand dar.

Die Behandlung im Einzelnen ergibt sich aus **H 6.4 [Abbruchkosten] EStH**:

- a) Im Fall des Erwerbs ohne Abbruchabsicht gehören die Abbruchkosten und der Restwert des Gebäudes zu den abzugsfähigen Betriebsausgaben (H 6.4 [Abbruchkosten, Satz 1 Nr. 2] EStH).
- b) Im *Erwerbsfall* mit Abbruchabsicht (H 6.4 [Abbruchkosten, Satz 1 Nr. 3] EStH) gilt Folgendes:
 - ▶ War das Gebäude technisch oder wirtschaftlich verbraucht, also *objektiv wertlos*, gehört der Restwert zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Die Abbruchkosten gehören demgegenüber zu den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts. Wird jedoch *kein* neues Wirtschaftsgut hergestellt, zählen auch die Abbruchkosten zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens.
 - ▶ War das Gebäude *nicht technisch oder wirtschaftlich verbraucht*, gehören Abbruchkosten und Restbuchwert zu den Herstellungskosten des neuen Wirtschaftsguts. Wird jedoch *kein* neues Wirtschaftsgut hergestellt, entfallen – unabhängig vom Zustand des abgebrochenen Gebäudes – die Abbruchkosten und der Restbuchwert auf die Anschaffungskosten des Grund und Bodens.

Ein Erwerb mit Abbruchabsicht i. S. des vorstehenden Darlegungen liegt vor, wenn der Abbruch innerhalb von drei Jahren nach Erwerb (obligatorisches Rechtsgeschäft

= Vertragsabschluss) erfolgt (widerlegbare Vermutung, H 6.4 [Abbruchkosten, Satz 6 und 7] EStH).

Gebäude sind hinsichtlich der **AfA** grds. als Einheit zu behandeln. *Unselbstständige* Gebäudeteile sind deshalb einheitlich mit dem Gebäude abzuschreiben, zu dem sie gehören. *Selbstständige* Gebäudeteile sind hingegen selbstständige Wirtschaftsgüter und daher gesondert vom Gebäude abzuschreiben (H 7.1 [Gebäudeteile] EStH).

Bei Gebäuden ist in der **Handelsbilanz** nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB auf die tatsächliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieser Wertansatz ist grds. auch maßgebend für die **Steuerbilanz** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG), es sei denn, dem stehen steuerliche Bewertungsvorbehalte entgegen (§ 5 Abs. 6 EStG). Die AfA ist in der Steuerbilanz zwingend nach den typisierten AfA-Sätzen zu ermitteln, soweit die tatsächliche Nutzungsdauer nicht kürzer ist (§ 7 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG). Ergibt sich gegenüber den steuerrechtlichen Abschreibungszeiträumen eine tatsächlich längere Nutzungsdauer, ist in der Steuerbilanz damit eine höhere AfA anzusetzen als die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz. Dieses führt zwingend zu abweichenden Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz.

Der Zeitraum der **Nutzungsdauer** beginnt im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung (R 7.4 Abs. 1 Satz 1 EStR). Als Jahr der **Anschaffung** gilt das Jahr der Lieferung, § 9a EStDV (R 7.4 Abs. 1 Satz 2 EStR, H 7.4 [Lieferung] EStH). Als Jahr der **Herstellung** gilt das Jahr der Fertigstellung (R 7.4 Abs. 1 Satz 5 EStR). Im Jahr der Anschaffung ist die AfA (auch) bei § 7 Abs. 4 EStG *pro rata temporis* vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Dies entspricht der Behandlung in der Handelsbilanz.

Bei Gebäuden können auch **Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** vorgenommen werden, und zwar unabhängig davon, ob die AfA gem. § 7 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG vorgenommen wird (§ 7 Abs. 4 Satz 3 EStG und R 7.4 Abs. 11 EStR). Handelsrechtlich handelt es sich entsprechend um eine **außerplanmäßige Abschreibung** gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB (ab 2016: § 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Eine **Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA)** ist dabei insbesondere vorzunehmen, wenn

- ▶ ein Gebäude durch Brand, Abbruch u. Ä. an Substanz verliert,
- ▶ bei einem Umbau Teile des Gebäudes ohne vorherige Abbruchabsicht entfernt werden oder
- ▶ ein Gebäude abgebrochen wird.

Daneben können auch Grundstücke und Gebäude mit einem **niedrigeren Teilwert** am Bilanzstichtag angesetzt werden bzw. dies muss in der Handelsbilanz erfolgen, sofern eine **dauernde Wertminderung** vorliegt. Hier gelten die allgemeinen Grundsätze des Teilwerterlasses.⁶ Bei Gebäuden hat der BFH darüber hinaus die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass eine dauernde Wertminderung allein über den Vergleich des Teilwertes mit dem Wert nach der halben Restnutzungsdauer zu bestimmen ist.⁷ Dabei ist immer von objektiven Wertmaßstäben auszugehen und nicht von der subjektiven Sicht des Kaufmanns.

MERKE

Die in der **Handelsbilanz** anerkannte Regel, dass eine **dauernde Wertminderung** vorliegt wenn bei langlebigen Wirtschaftsgütern der Teilwert für mehr als fünf Jahre unter dem planmäßigen Restbuchwert liegt, gilt **nicht** für die **Steuerbilanz**.

Nach Vornahme einer AfaA gem. § 7 Abs. 4 Satz 3 EStG oder nach einer Bewertung auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist die **geänderte Afa-Bemessungsgrundlage erst ab dem folgenden Wirtschafts- oder Kalenderjahr maßgeblich** (§ 11c Abs. 2 EStDV). Gleiches gilt bei einer späteren Wertaufholung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 7 zweiter Halbs. EStG oder § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

Die geänderte Afa-Bemessungsgrundlage für die **Steuerbilanz** ergibt sich aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes abzgl. des Betrags der AfaA (§ 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV). Bei einer späteren Zuschreibung oder Wertaufholung erhöht sich diese Bemessungsgrundlage wieder um den Betrag der Zuschreibung oder Wertaufholung. In der **Handelsbilanz** ist der Restbuchwert dagegen abzgl. der außerplanmäßigen Abschreibung auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

2. Rückstellungen

a) Ansatz dem Grund nach

§ 249 HGB enthält eine abschließende Aufzählung der in der Handelsbilanz zwingend zu bildenden Rückstellungen. Aus dem Grundsatz der Maßgeblichkeit folgt, dass diese Rückstellungen grds. auch zwingend in die Steuerbilanz zu übernehmen ist, sofern nicht in § 5 EStG für steuerliche Zwecke Einschränkungen einschlägig sind.

L Die in der **Klausur** mit Abstand wichtigste Rolle nimmt die Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ein. Gelegentlich wurden aber auch Problemstellungen zum Thema Drohverlustrückstellungen fokussiert. Alle anderen Rückstellungen waren bislang von untergeordneter Bedeutung. Zur Vertiefung vgl. auch Blödtner/Bilke/Heining, Lehrbuch Buchführung und Bilanzsteuerrecht, 11. Aufl. 2015, Rn. 1072, 1110, sowie Koltermann, Fallsammlung Bilanzsteuerrecht, 17. Aufl. 2015, S. 122 ff.

(1) Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Für das Vorliegen einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit müssen die folgenden fünf Tatbestandsmerkmale⁸ gegeben sein (vgl. R 5.7 Abs. 2 EStR), die in der Klausur zwingend geprüft werden sollten:

1. Vorliegen einer Außenverpflichtung (privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Art),
2. die dem Grund und/oder der Höhe nach ungewiss ist;

⁶ BMF, Schreiben vom 16. 7. 2014 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 [→AAAAE-54055], BStBl 2014 I S. 1162.

⁷ BFH, Urteil vom 14. 3. 2006 - I R 22/05 [→OAAAB-90233], BStBl 2006 II S. 680.

⁸ R 5.7 Abs. 2 EStR entspricht den GoB, vgl. Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 249 HGB, Rn. 24.

3. sie muss wirtschaftlich am Stichtag bereits verursacht sein, d. h. der Grund für die Rückstellung am Bilanzstichtag rechtlich entstanden sein bzw. aus einem Ereignis der Vergangenheit resultieren (es soll Vergangenes abgegolten werden);
4. die Inanspruchnahme muss wahrscheinlich sein;
5. die Aufwendungen dürfen nicht zu aktivierungspflichtigen Aufwendungen in künftigen Jahren führen.

Der Katalog der Arten von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist zu lang, um hier alle im Detail zu besprechen. Daher sollen nachfolgend nur einige wesentliche, klausurtypische Arten kurz aufgeführt werden:

- ▶ Durch den Geschäftsbetrieb des Bilanzjahres verursachte **Garantieleistungen**, deren rechtliche Entstehung (Garantieanspruch des Kunden) zum Bilanzstichtag gewiss, deren Höhe aber noch ungewiss ist, sind nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. HGB i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG zwingend als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handels- und Steuerbilanz zu passivieren (H 5.7 Abs. 5 [Garantierückstellungen] EStH).
- ▶ Besteht keine rechtliche Verpflichtung, kann sich der Kaufmann jedoch wegen der allgemeinen geschäftlichen Gepflogenheiten diesen Leistungen gegenüber den Kunden nicht entziehen (**Kulanzleistungen**), ist nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG ebenfalls eine Rückstellung geboten (R 5.7 Abs. 12 EStR, H 5.7 Abs. 12 [Geschäftliche Erwägungen] EStH).
- ▶ Der Ansatz von Rückstellungen für **Prozesskosten** gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, setzt deren wirtschaftliche Verursachung am Bilanzstichtag voraus. Daher sind nur Kosten für Prozesse rückstellungsfähig, die am Bilanzstichtag bereits anhängig sind (H 5.7 Abs. 5 [Prozesskosten] EStH). Eine Auflösung darf erst zu dem Zeitpunkt erfolgen, in dem das Urteil rechtskräftig geworden ist.
- ▶ Rückstellungen für in Zukunft zu erwartende **Leistungsbeträge aus Patentrechtsverletzungen** sind als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. HGB zu bilden. Aufgrund der Maßgeblichkeit gilt dies prinzipiell auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). Zusätzlich ist für die Steuerbilanz jedoch der **Vorbehalt gem. § 5 Abs. 3 EStG** zu beachten:
 - Ist eine **Inanspruchnahme bereits erfolgt** – d. h. der Patentrechtsinhaber macht die Verletzung vor dem Bilanzstichtag geltend –, ist für die zu erwartenden Kosten (Schadensersatz etc.) eine Rückstellung zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. HGB i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. und Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG). Rückstellungen dieser Fallgruppe sind dann aufzulösen, wenn sich ein geltend gemachter Anspruch endgültig als nicht durchsetzbar erweist (§ 249 Abs. 2 Satz 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG).⁹
 - Nach § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Rückstellungen für drohende Inanspruchnahmen aus Patentrechtsverletzungen erst zu bilden, wenn mit der **Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen** ist. Es müssen mehr

Tatsachen für als gegen die Inanspruchnahme sprechen (R 5.7 Abs. 6 EStR).

- Regelmäßig **verjähren** Ansprüche aus Patentrechtsverletzungen drei Jahre nach Bekanntwerden durch den Rechtsinhaber (§ 141 Patentgesetz i. V. mit § 195 BGB). Dem folgend sieht § 5 Abs. 3 Satz 2 EStG für die Steuerbilanz vor, dass Rückstellungen i. S. von § 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG **drei Jahre** nach dem Bilanzstichtag der Bildung der Rückstellung **zwingend** aufzulösen sind, wenn bis dahin keine Ansprüche geltend gemacht wurden. Wird dasselbe Patent in mehreren Jahren verletzt, bestimmt sich der Ablauf der Auflösungsfrist nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Rechtsverletzung. Dies gilt nach Ansicht des BFH¹⁰ auch dann, wenn der Rückstellung im folgenden Jahr weitere Beträge zugeführt wurden (H 5.7 Abs. 10 [Patentverletzung – 2. Spiegelstrich] EStH).

MERKE

In der **Steuerbilanz** hat die Auflösung der Rückstellung für Patentverletzung ggf. unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung zu erfolgen, da eine Auflösung in der **Handelsbilanz** nur in Betracht kommt, wenn der Grund, der für ihre Bildung maßgebend war, entfallen ist (vgl. § 249 Abs. 2 Satz 2 HGB). Dies bedeutet: Das steuerliche Auflösungsgebot durchbricht insoweit die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz (§ 5 Abs. 6 EStG).¹¹

Steuerrückstellungen **sind** – unabhängig von der steuerrechtlichen Berücksichtigung der zugrunde liegenden Abgabe – nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erste Alt. HGB **zu bilden**. Aufgrund der Maßgeblichkeit ergibt sich ein entsprechender Ansatz in der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). Erst außerhalb der Bilanz wird der durch die Rückstellungsbildung entstehende **Steueraufwand**¹² bei der Einkommensermittlung bzw. steuerlichen Gewinnermittlung korrigiert, soweit das Gesetz dies vorsieht, wie z. B. für

- ▶ KSt/SolZ im Rahmen der Einkommensermittlung bei Kapitalgesellschaften nach § 10 Nr. 2 KStG,
- ▶ GewSt bei Ermittlung des steuerlichen Gewinns nach § 4 Abs. 5b EStG (bei Kapitalgesellschaften i. V. mit § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG).

(2) Drohverlustrückstellungen

Gegenstand der zweiten wichtigen Rückstellungsart, der Drohverlustrückstellung, ist die bilanzielle Behandlung **schwebender Geschäfte**. Ein schwebendes Geschäft liegt dabei vor, wenn ein schuldrechtlicher Vertrag abgeschlossen wurde oder mit der Annahme eines unwiderruflichen Vertragsangebots ernsthaft zu rechnen ist. Das Geschäft darf

⁹ Vgl. auch BFH, Urteile vom 27. 11. 1997 - IV R 95/96 [E:OAAAA-96195], BStBl 1998 II S. 375, und vom 30. 1. 2002 - I R 68/00 [E:UAAAA-89321], BStBl 2002 II S. 688; Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 249 HGB, Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“.

¹⁰ BFH, Urteil vom 9. 2. 2006 - IV R 33/05 [E:LAAAB-83252], BStBl 2006 II S. 517.

¹¹ Vgl. Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 249 HGB, Rn. 100 „Patentrechtsverletzung“.

¹² Dies gilt entsprechend für den Gewinn aus der Auflösung von Rückstellungen.

am Stichtag **wirtschaftlich noch nicht erfüllt** sein, d. h. die (Haupt-)Leistung steht noch aus. Ist die Geldzahlung schon erbracht, hindert dies die Annahme eines schwebenden Geschäfts nicht, da dies lediglich eine Leistung im rechtlichen Sinne darstellt.¹³

MERKE

Steuerrechtlich dürfen Drohverlustrückstellungen **nicht** gebildet werden (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG; vgl. jedoch die **Ausnahme** in § 5 Abs. 4a Satz 2 EStG: Bildung von Bewertungseinheiten gem. § 254 HGB). Daher kommt es grds. zum Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

Das Wesen der Drohverlustrückstellung liegt darin, zukünftige Perioden von sich am Stichtag schon abzeichnenden Verlusten freizustellen (Prinzip der verlustfreien Bewertung und Imparitätsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dabei gilt allerdings, dass zunächst die Verlustantizipation, soweit möglich, durch die Abwertung von Aktiva zu erfolgen hat.¹⁴

BEISPIEL 4 ▶ Eine Werft hat vereinbart, ein Schiff zu einem Festpreis zu bauen. Die unfertigen Arbeiten sind zutreffend mit Herstellungskosten auf Vollkostenbasis von 100.000 € angesetzt. Der Fertigstellungsgrad sei 10 %. Durch Kostensteigerungen droht ein Verlust i. H. von

- a) 60.000 €.
- b) 120.000 €.

Nehmen Sie die bilanzielle Beurteilung vor.

LÖSUNG

- a) Nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung erfolgt vorrangig und soweit möglich eine Abwertung der unfertigen Arbeiten auf 40.000 €. Da der drohende Verlust i. H. von 60.000 € damit in voller Höhe berücksichtigt wurde, muss und darf keine Drohverlustrückstellung gebildet werden.
- b) Nach dem Prinzip der verlustfreien Bewertung erfolgt vorrangig und soweit möglich eine Abwertung der unfertigen Arbeiten auf 0 €. Da der drohende Verlust i. H. von 120.000 € noch nicht in voller Höhe berücksichtigt werden konnte, muss handelsrechtlich zwingend eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zweite Alt. HGB i. H. von 20.000 € gebildet werden (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB).

Beachten Sie: Steuerrechtlich ist in beiden Fällen ebenfalls der *gesamte* drohende Verlust von den aktivierten Herstellungskosten abzuschreiben. Eine Begrenzung auf den Anteil des Verlusts entsprechend des Fertigungsgrads entfällt (H 6.7 [Halbfertige Bauten auf fremdem Grund und Boden] EStH). Eine Drohverlustrückstellung ist jedoch unzulässig (§ 5 Abs. 4a EStG).

b) Ansatz der Höhe nach

Für die Bewertung von Rückstellungen ist maßgeblich, in welcher Höhe nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Kosten („Erfüllungsbetrag“) anfallen werden (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Durch die Verwendung des Begriffs „Erfüllungsbetrag“ soll klargestellt werden, dass

künftige Preis- und Kostensteigerungen bei der Bewertung der Rückstellung zu berücksichtigen sind. Dies gilt jedoch nur dann, wenn auf deren Eintritt ausreichend objektive Hinweise schließen lassen. Als objektiver Hinweis ist ein unternehmensbezogener Trend ausreichend, wie z. B. eine aus den Erfahrungen der Vergangenheit zu erwartende Personalkostensteigerung. Jedoch sind sichere Kostensteigerungen, wie bspw. tarifvertraglich fixierte Lohnsteigerungen in den Folgejahren, der Trendfortschreibung vorzuziehen.

Dieser Wert ist grds. maßgeblich für die Steuerbilanz, es sei denn, es ergibt sich aus § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG eine Einschränkung des Wertes. Sollte der nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG ermittelte steuerrechtliche Wert höher sein als der nach § 253 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 HGB ermittelte handelsrechtliche Wert, ist nach Meinung der Finanzverwaltung¹⁵ der handelsrechtliche Wert insoweit für die Steuerbilanz maßgeblich, als auch in der Steuerbilanz max. der handelsrechtliche Wert anzusetzen ist (R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR).

Nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG** dürfen Rückstellungen insbesondere unter Berücksichtigung folgender Grundsätze höchstens wie folgt bewertet werden:

▶ Bei **Rückstellungen für gleichartige (wiederkehrende) Verpflichtungen** sind die Erfahrungswerte aus der Vergangenheit hinsichtlich der Abwicklung derartiger Verpflichtungen und die Wahrscheinlichkeit zu berücksichtigen, dass der Stpfl. nur zu einem Teil der Summe der Verpflichtungen in Anspruch genommen wird (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG).

Unerheblich ist auch, ob eine gesetzliche oder eine vertragliche Verpflichtung vorliegt oder diese rein aus Kulanz erbracht wird, wie bspw. bei Garantieleistungen. Da bei der Bewertung die Erfahrungswerte der vergangenen Jahre einzubeziehen sind, müssen grds. **Aufzeichnungen** über Art und Höhe der Verpflichtungen erstellt werden, die als Nachweis für die nachfolgenden Jahre dienen.

Liegen (noch) keine unternehmensbezogenen Erfahrungssätze vor, gelten für bestimmte Branchen **allgemeine Erfahrungswerte**, auf die zurückgegriffen werden kann. Letztere sind zwar nicht verbindlich und es besteht kein Rechtsanspruch auf ihre Anwendung, i. d. R. sind sie jedoch von der Finanzverwaltung anerkannt und finden auch handelsrechtlich Verwendung. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. a EStG entspricht den handelsrechtlichen GoB.

▶ **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** sind nur mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG).

Dabei sind die **Einzelkosten** und darauf entfallende **Gemeinkosten inkl. Preissteigerungen zum Bilanzstichtag**

13 So z. B. auch IDW RS HFA 4; Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 249 HGB, Rn. 53.
14 Vgl. auch Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl., zu § 249 HGB Rn. 68.
15 Gleichlautend OFD Münster, Verfügung 13. 7. 2012 - S 2170a - 234 - St 12 - 33 [YAAAE-13323], und OFD Rheinland, Verfügung vom 13. 7. 2012 - S 2133 - 2011/0003 - St 141, DB 2012 S. 1779, DStR 2012 S. 1606, FR 2012 S. 835.

zu berücksichtigen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll für die Ermittlung der relevanten Gemeinkosten auf die folgenden Bestandteile zurückgegriffen werden: Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens, soweit er durch die Sachleistungsverpflichtung veranlasst ist. Kalkulatorische Kostenbestandteile sind damit vom Ansatz ausgeschlossen. In der Handelsbilanz ist hingegen der Vollkostenansatz zu wählen.

- **Künftige Vorteile**, die mit der Erfüllung der Verpflichtung voraussichtlich verbunden sind, sind bei der Bewertung wertmindernd zu berücksichtigen, soweit sie nicht als Forderung zu aktivieren sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG; R 6.11 Abs. 1 EStR; H 6.11 [Rückgriffsansprüche] EStH).

Eine Gegenrechnung der Vorteile setzt voraus, dass mehr Gründe für als gegen den Vorteileintritt sprechen. Dies ist bspw. bei **Rückstellungen wegen Altersteilzeit** der Fall.¹⁶ Verpflichtet sich der Arbeitgeber, dem Arbeitnehmer in der Freistellungsphase einen bestimmten Prozentsatz des bisherigen Arbeitsentgelts zu zahlen, ist für diese Verpflichtung bereits während der vorangehenden Beschäftigungsphase eine ratierlich aufzubauende Rückstellung zu bilden. Bei Wiederbesetzung des durch die Altersteilzeitvereinbarung freigewordenen Arbeitsplatzes erhält der Arbeitgeber einen Erstattungsanspruch nach § 4 Abs. 1 AltTZG. Dieser Erstattungsanspruch steht im Zusammenhang mit den Altersteilzeitverpflichtungen und stellt somit einen Vorteil i. S. von § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG dar. Er ist als Vorteil gegenzurechnen.

Die Gegenrechnung der Vorteile gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG hat i. d. R. auch bei **Rückstellungen für Rekultivierungsmaßnahmen** zu erfolgen. Insbesondere Kies und Gestein abbauende Unternehmen sind regelmäßig verpflichtet, ihre Abbaugrundstücke zu rekultivieren, üblicherweise durch Verfüllung der Abbaustätte und Renaturierung des Geländes. Für diese Aufwendungen ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Zur Verfüllung der Abbaustätte müssen die Abbauunternehmen Materialien verwenden, die ihnen von Dritten angeliefert werden (Bauschutt u. Ä.).

Da die das Füllmaterial liefernden Dritten sog. Kippgebühren zahlen müssen, sind die Rekultivierungsmaßnahmen regelmäßig mit der Erzielung von Einnahmen verbunden. Je nachdem, ob bereits vertragliche Vereinbarungen über das Abkippen bestehen oder noch keine gesicherten Erkenntnisse über die Höhe der künftigen Einnahmen bestehen, ist die Höhe der Vorteile zu ermitteln und bei der Rückstellungsbewertung mindernd zu berücksichtigen. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG entspricht den handelsrechtlichen GoB.¹⁷

- Rückstellungen für Verpflichtungen, für deren Entstehen wirtschaftlich der laufende Betrieb ursächlich ist (**Ansammlungsrückstellungen**, z. B. für Rückbauverpflichtungen), sind zeitanteilig in gleichen (jährlichen) Raten anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG; R 6.11 Abs. 2 EStR).

So sind bspw. für die Verpflichtung, ein betrieblich

genutztes Gebäude nach 20 Jahren abzureißen, wirtschaftlich gesehen diese 20 Jahre in Ihrer Gesamtheit ursächlich für das Entstehen der Verpflichtung. Die Abbruchverpflichtung entsteht also nicht sofort in vollem Umfang, sondern jährlich zu $\frac{1}{20}$ und ist somit im Zeitraum von 20 Jahren in gleichen Raten anzusammeln. Es handelt sich somit um eine **echte Ansammlungsrückstellung**. Mit Urteil vom 2. 7. 2014¹⁸ hat der BFH entschieden, dass bei einer Verlängerung des Mietvertrags die bereits gebildete Rückstellung anteilig aufzulösen ist.

Anders verhält es sich, wenn die Rückstellung nicht gleichbleibend entsteht, sondern durch wirtschaftliche und tatsächliche Verursachung unterschiedlich ansteigt, wie z. B. bei Rekultivierungsrückstellungen. Hierbei handelt es sich um **unechte Ansammlungsrückstellungen**. Die Höhe der Verpflichtung kann sich je nach Grad der Nutzung jedes Jahr ändern. So kann bspw. die abgebaute Kiesfläche jährlich unterschiedlich groß ausfallen und dementsprechend eine niedrigere oder eine höhere Rekultivierungsverpflichtung entstehen. Für den jeweils zum Bilanzstichtag abgebauten Grundstücksanteil entsteht die Rekultivierungsverpflichtung in vollem Umfang, so dass eine ratierliche Ansammlung nicht anwendbar ist. Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG entspricht den handelsrechtlichen GoB.¹⁹

- Rückstellungen sind auf den Zeitraum **bis zur wahrscheinlichen Erfüllung der Verpflichtung mit 5,5 % abzuzinsen** (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 erster Halbs. EStG). Dies gilt **nicht** für Verpflichtungen, die einen Zinsanteil enthalten und für solche, deren (Rest-)Laufzeit weniger als zwölf Monate umfasst (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 zweiter Halbs. i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

Bei **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** ist für die Abzinsung der Zeitraum bis zum **Beginn** der Erfüllung maßgebend. Dauert bspw. eine Rekultivierungsmaßnahme mehrere Jahre, ist auf den Beginn der Maßnahme abzustellen. Sollte dieser im folgenden Wirtschaftsjahr liegen, ist keine Abzinsung vorzunehmen.

In der **Handelsbilanz** werden Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr ebenfalls abgezinst. Allerdings erfolgt die Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der jeweilige Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank ermittelt und veröffentlicht (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB). Auch in diesem Fall wird es regelmäßig zu einem Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz kommen (§ 5 Abs. 6 EStG). Die Regelung der R 6.11 Abs. 3 EStR ist zu beachten.

- **Künftige Kosten- und Preissteigerungen** dürfen **nicht** berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Handelsrechtlich werden lt. Gesetzesbegründung zum BilMoG künftige Kosten- und Preissteigerungen berücksichtigt. Dies impliziert der Begriff „*notwendiger Erfüllungsbetrag*“. Daher wird es regelmäßig zum Auseinander-

¹⁶ Vgl. hierzu BMF, Schreiben vom 28. 3. 2007 - IV B 2 - S 2175/07/0002 [EQAAD-99820], BStBl 2007 I S.297.

¹⁷ Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 253 HGB, Rn. 157.

¹⁸ BFH, Urteil vom 2. 7. 2014 - I R 46/12 [EPAAE-74443], BStBl 2014 II S. 979.

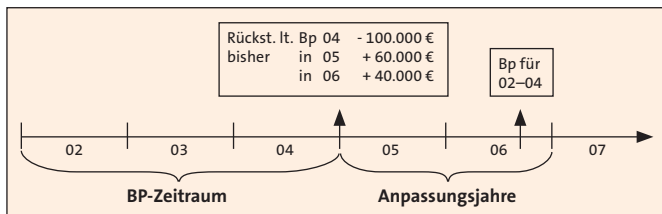
¹⁹ Schubert, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 253 HGB, Rn. 164.

derfallen von Handels- und Steuerbilanz kommen (§ 5 Abs. 6 EStG).

3. Bp-Anpassungen

Betriebsprüfungen enden regelmäßig mit bilanziellen Feststellungen, die ihre Wirkung auch in nachfolgende Wirtschaftsjahre hinein transportieren, die nicht mehr zum Prüfungszeitraum gehören. Damit eröffnet sich die Problematik der Bilanzanpassung des Folgejahres/der Folgejahre an die Bp-Bilanz. Die Bilanzanpassung stellt keine Bilanzberichtigung bzw. Bilanzänderung i. S. des § 4 Abs. 2 EStG dar. Durch sie wird vielmehr der Bilanzenzusammenhang wiederhergestellt.

BEISPIEL 5 Die Bp erkennt zutreffend die Bildung einer Rückstellung in 04 i. H. von 100.000 € nicht an, die bisher in 05 um 60.000 € und in 06 um 40.000 € aufgelöst wurde. Der Verstoß betrifft auch die Handelsbilanzen. Für 05 liegen bereits Steuerfestsetzungen vor. Die Bp wurde in 06 abgeschlossen.



Gewinnauswirkungen der Bp und der Anpassung (GuV-Methode):

04:	weniger sonstige betriebliche Aufwendungen (aus der Bildung der Rückstellung), mehr Gewinn	+ 100.000 €
05:	weniger sonstige betriebliche Erträge (aus der Auflösung der Rückstellung), weniger Gewinn	- 60.000 €
06:	weniger sonstige betriebliche Erträge (aus der Auflösung der Rückstellung), weniger Gewinn	- 40.000 €

Nach Auffassung des IDW²⁰ führen die bilanziellen Feststellungen einer Bp *i. d. R.* nicht dazu, dass die Handelsbilanzen des Prüfungszeitraums geändert werden müssen. Hat sich herausgestellt, dass die Handelsbilanz fehlerhaft war, reicht es im Regelfall aus, wenn der Fehler **in laufender Rechnung** korrigiert wird, d. h. die Fehlerkorrektur wird handelsrechtlich in dem Geschäftsjahr verarbeitet, *in dem* (nicht für das) die Bp stattfindet. Eine **Rückwärtsberichtigung** (des geprüften Jahres) findet nur dann zwingend statt, wenn der Jahresabschluss nichtig (§ 256 AktG) und die Nichtigkeit durch Zeitablauf (§ 256 Abs. 6 AktG, Frist: sechs Monate oder drei Jahre) noch nicht geheilt ist. Dies gilt des Weiteren bei schwerwiegenden Mängeln, die zwar nicht zur Nichtigkeit führen, aber mit materiellen Folgewirkungen verbunden sind, z. B. wenn sich eine Beeinflussung der Höhe gewinnabhängiger Zahlungsverpflichtungen ergibt (z. B. Tantiemen).

Erfolgt die Anpassung in laufender Rechnung, wird die Anpassung wie ein laufender Geschäftsvorfall des Jahres, in dem die Bp stattfindet, behandelt. Dabei dürfen die Anpassungen erst dann erfolgen, wenn das Ergebnis der

Bp feststeht bzw. absehbar ist.²¹ Zusätzliche Steuerschulden sind zu berücksichtigen, sobald sie erkennbar sind.

Die Anpassung in laufender Rechnung erfolgt, da es sich – aus Sicht der Handelsbilanz – um erstmalig erfasste Vorgänge handelt, grds. **erfolgswirksam**. Dies ist vor allem bei **Kapitalgesellschaften** wichtig, da die Organe über die Verwendung von Mehr- bzw. Mindergewinnen zu entscheiden haben. Mehrgewinne stehen bspw. grds. für eine Gewinnausschüttung zur Verfügung.

Dabei sind aus Vereinfachungsgründen lt. IDW²² folgende **GuV-Posten** zu verwenden:

- ▶ sonstige betriebliche Erträge,
- ▶ sonstige betriebliche Aufwendungen,
- ▶ Steuern vom Einkommen und Ertrag (mehr oder weniger Ertragsteuern),
- ▶ sonstige Steuern (insbesondere mehr oder weniger Umsatzsteuer).

Sowohl in der Praxis als auch in den Klausuren hat sich jedoch durchgesetzt, bei **Einzelunternehmen und Personengesellschaften** eine **erfolgsneutrale Anpassung** durch Buchung gegen das Kapitalkonto (bzw. die Kapitalkonten der Gesellschafter) vorzunehmen. Die steuerlichen Folgen wurden bereits aufgrund der Bp im Jahr, für das die Prüfung erfolgte, durch Änderung der Steuerfestsetzung nach Bp gezogen. Wurden die handelsrechtlichen Anpassungsbuchungen im Jahr des Abschlusses der Bp (hier in 06) erfolgsneutral vorgenommen, ist steuerlich nichts weiter zu veranlassen. Denn aus steuerlicher Sicht ist die Erfolgsneutralität der Anpassungsbuchungen richtig.

FORTSETZUNG BEISPIEL 5 Die Anpassung der Handelsbilanz erfolgt **im Jahr der Bp in 06** in laufender Rechnung.

Bilanzposten Sonstige Rückstellungen vor Anpassung:

1. 1. 06	40.000 €
Auflösung 06 gegen sonstige betriebliche Erträge	- 40.000 €
31. 12. 06	0 €
Gewinnauswirkung bisher (vor Anpassung)	+ 40.000 €

Erfolgsneutrale Anpassungsbuchung (Einzelunternehmen/PersG) zum 1. 1. 06:

Sonstige Rückstellungen	40.000 €	an	Kapitalkonto	40.000 €
-------------------------	----------	----	--------------	----------

Folgebuchung zum 31. 12. 06 (Rückgängigmachung der bisherigen Auflösung):

Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €	an	Sonstige Rückstellungen	40.000 €
-------------------------------	----------	----	-------------------------	----------

Wurde **erfolgswirksam** angepasst, muss die saldierte Gewinnauswirkung der Anpassungsbuchungen steuerlich wieder neutralisiert werden.

20 IDW RS HFA 6.
21 IDW RS HFA 6, Rz. 35.
22 IDW RS HFA 6, Rz. 36.

FORTSETZUNG BEISPIEL 5 Die Anpassung der Handelsbilanz erfolgt im Jahr der Bp in 06 in laufender Rechnung.

Bilanzposten Sonstige Rückstellungen vor Anpassung:

1. 1. 06	40.000 €
Auflösung 06 gegen sonstige betriebliche Erträge	- 40.000 €
31. 12. 06	0 €

Erfolgswirksame Anpassungsbuchung (KapGes) zum 1. 1. 06:

Sonstige Rückstellungen	40.000 €	an	Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €
-------------------------	----------	----	-------------------------------	----------

Folgebuchung zum 31. 12. 06 (Rückgängigmachung der bisherigen Auflösung):

Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €	an	Sonstige Rückstellungen	40.000 €
-------------------------------	----------	----	-------------------------	----------

Überleitungsrechnung für steuerliche Zwecke (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV):

Korrektur der Anpassungsbuchung zum 1. 1. 06 für steuerliche Zwecke	- 40.000 €
---	------------

Die Summe der Eigenkapitalabweichungen in der Bp-Bilanz wird – insbesondere bei Kapitalgesellschaften – im steuerlichen Ausgleichsposten (StAP) gesammelt. Der StAP im letzten Jahr des Prüfungszeitraums verkörpert somit das Mehr- oder Minderkapital lt. Bp. Er wird i. d. R. im Jahr der handelsrechtlichen Anpassung endgültig aufgelöst.

FORTSETZUNG BEISPIEL 5

StAP lt. Bp-Bilanz 31. 12. 04 (= Mehrkapital durch die Auflösung der Sonstigen Rückstellungen)	100.000 €
--	-----------

Steuerliche Anpassung in 05 (= „Zwischenjahr“):

Variante: Überleitungsrechnung, § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV

Abzug außerhalb der Handelsbilanz	- 60.000 €
-----------------------------------	------------

Fortschreibung des StAP

StAP lt. Bp-Bilanz 31. 12. 04	100.000 €
Minderung durch Anpassung in 05	- 60.000 €
StAP lt. Bp-Bilanz 31. 12. 05	40.000 €

Erfolgswirksame Anpassungsbuchung in der Handelsbilanz zum 1. 1. 06:

Sonstige Rückstellungen	40.000 €	an	Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €
-------------------------	----------	----	-------------------------------	----------

Folgebuchung zum 31. 12. 06 (Rückgängigmachung der bisherigen Auflösung):

Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €	an	Sonstige Rückstellungen	40.000 €
-------------------------------	----------	----	-------------------------	----------

Überleitungsrechnung für steuerliche Zwecke (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV):

Korrektur der Anpassungsbuchung zum 1. 1. 06 für steuerliche Zwecke	- 40.000 €
---	------------

Durch diesen Abzug wurde der StAP aufgelöst.

Fortschreibung des StAP

StAP lt. Bp-Bilanz 31. 12. 05	40.000 €
Minderung durch Anpassung in 06	- 40.000 €
StAP 31. 12. 06	0 €

III. Fazit

Ein wesentlicher Faktor für eine gute Beurteilung der Bilanzsteuerrechtsklausur ist – neben dem notwendigen Fachwissen – eine klare Aufbaustruktur der Klausur. Zum einen sollte eine Trennung der Darstellung in Handels- und Steuerbilanz (bei Einheitsbilanz ggf. auch gemeinsam behandelt) erfolgen, so dass dem Korrektor gezeigt wird, dass der Prüfungskandidat sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz erstellen könnte. Zum anderen ist die klare Trennung in Ansatz dem Grunde nach und Ansatz der Höhe nach vorzunehmen, um insbesondere die Fußgängerpunkte mitzunehmen. Zu guter Letzt sollten auch die Technikteile nicht vernachlässigt werden, bei denen in den letzten Jahren immer eine wesentliche Anzahl von Punkten erreicht werden konnten. Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

L Überprüfen Sie jetzt Ihren Lernstand und laden Sie die für Sie bereitgestellte **Klausur** aus der NWB Datenbank herunter [☞FAAAF-77219](#)].

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.