

KLAUSUR

Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

Handelsbilanz vs. Steuerbilanz bei einer Kapitalgesellschaft

Phelina Sankat, Christian Oelve 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 7/2017 S. 442 [→FAAAG-43993]. 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.

I. Sachverhalte

Die Maxi-Soft GmbH (GmbH) ist eine große Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 Abs. 3 HGB mit Sitz in Leverkusen. Gegenstand des Unternehmens ist die Entwicklung und der Vertrieb von Bürosoftware, Computerservice und -schulungen. Gesellschafter sind A, B und C zu jeweils einem Drittel. Das Wj. entspricht dem Kj. Für das Wj. 2016 wird die GmbH eine Handelsbilanz mit einer Überleitungsrechnung, aus der sich der steuerliche Gewinn ergibt, beim FA einreichen.

Im vorläufigen handelsrechtlichen Jahresabschluss sind u. a. folgende Geschäftsvorfälle erfasst:

1. Betriebserwerb

Die Gesellschaft plante schon seit einiger Zeit, ihre Geschäftstätigkeit um den Bereich Büroeinrichtungen zu erweitern. Aus diesem Grund erwarb die GmbH zum 1.1.2016 die Firma Daisy Büroeinrichtungen (D-GmbH) in Leverkusen, Kölner Straße 5. Der Inhaber D setzte sich nach der Veräußerung seines Betriebs zur Ruhe. Die Bilanz der D-GmbH zum 1.1.2016 wurde wie folgt aufgestellt:

Aktiva	Bilanz 1.1.2016 D-GmbH	Passiva	
Grund und Boden	150.000 €	Kapital	500.000 €
Gebäude	210.000 €	Darlehen	160.000 €
Geschäftseinrichtung	80.000 €		
Waren	220.000 €		
	660.000 €		660.000 €

In den bilanzierten Anlagegütern sind folgende stille Reserven enthalten:

Grund und Boden	120.000 €
Gebäude	180.000 €
Geschäftseinrichtung	20.000 €
Der Teilwert/Zeitwert der Waren betrug zum 1.1.2016 200.000 €.	

* Phelina Sankat, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht. Christian Oelve, Dipl.-Wirtsch.-Ing., Steuerberater, ist Inhaber einer eigenen Kanzlei in Hildesheim und ebenfalls freiberuflicher Dozent bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht und BWL/VWL. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG und dort auch Fachbereichsleiter des Bereichs Bilanzsteuerrecht.

Als Kaufpreis wurde ein Betrag von 900.000 € vereinbart. Daneben übernahm die GmbH das betriebliche Darlehen i. H. von 160.000 € sowie die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Einkommensteuer des D i. H. von 20.000 €. Im Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb zahlte die GmbH Grunderwerbsteuer, Notar- und Gerichtskosten i. H. von insgesamt 40.000 € (ohne USt).

Von dem Betrag von 900.000 € wurden 800.000 € an D ausgezahlt. Mit den restlichen 100.000 € beteiligte sich dieser als stiller Gesellschafter an der GmbH. D ist am Gewinn und Verlust, nicht jedoch an den stillen Reserven der Gesellschaft, beteiligt. Von einer Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen ist er ausgeschlossen.

Der Betrag von 800.000 € wurde durch Aufnahme eines verzinslichen Tilgungsdarlehens über 850.000 € finanziert. Das Darlehen wurde mit 800.000 € ausgezahlt. Die Tilgung erfolgt beginnend am 30.6.2016 in 17 halbjährlichen Raten zu 50.000 €. Die Fälligkeit der Raten ist jeweils am 30.6. und am 31.12.

Die Gesellschaft nahm in diesem Zusammenhang – außer der Erfassung der laufenden Zinsen – folgende Buchungen vor:

Grund und Boden (neu)	270.000 €			
Gebäude (neu)	390.000 €			
Einrichtung	100.000 €			
Waren	220.000 €			
Sonst. betriebl. Aufwand	100.000 €	an	Verbindlichkeiten	800.000 €
			an Darlehen	160.000 €
			an Sonst. Verbindlichkeiten (ESt-Schuld D)	20.000 €
			an Sonst. Verbindlichkeiten (Beteiligung D)	100.000 €
Grundstücksaufwand	40.000 €	an	Bank	40.000 €
Bank	800.000 €			
Zinsaufwand	50.000 €	an	Darlehen	850.000 €
Verbindlichkeiten	800.000 €	an	Bank	800.000 €
Darlehen	100.000 €	an	Bank	100.000 €

2. Grundstücksveräußerung

Die Geschäftsräume der GmbH befanden sich bisher in dem Gebäude des Grundstücks Bonner Straße 1. Die GmbH hatte das Grundstück 2006 erworben. 2016 verlagerte die Gesellschaft ihre Geschäftsräume in das Gebäude des Grundstücks Kölner Straße 5 (Baujahr 1984). Die GmbH hatte das Grundstück Kölner Straße i. R. des Betriebserwerbs der D-GmbH erworben (vgl. oben, Kap. I.1.); die Restnutzungsdauer des Gebäudes betrug in diesem Zeitpunkt 50 Jahre.

Das Grundstück Bonner Straße 1 wurde im Juli 2016 veräußert. Durch den Verkauf entstanden Maklergebühren i. H. von 12.000 € + 2.280 € USt. Der Verkaufspreis i. H. von 600.000 € entfällt zu einem Drittel auf den Grund und Boden. Zum Zeitpunkt des Verkaufs betrug der Buchwert des Grund und Bodens 140.000 € und der des Gebäudes 300.000 €. Eine Option zur USt wurde im Grundstückkaufvertrag nicht vereinbart.

Die Gesellschaft buchte in diesem Zusammenhang:

Grundstücksaufwand	12.000 €			
Vorsteuer	2.280 €	an	Bank	14.280 €
Forderungen	600.000 €	an	Grund und Boden (alt)	140.000 €
			Gebäude (alt)	300.000 €
			Sonst. betr. Erträge	160.000 €
Abschreibungen	160.000 €	an	Grund und Boden (neu)	160.000 €
Planmäßige Abschreibungen	7.800 €	an	Gebäude (neu)	7.800 €

In den nächsten Jahren sind keine weiteren Investitionen in Grundstücke und Gebäude geplant.

3. Wareneinkauf

Am 1.12.2016 bestellte die GmbH 40 Laserdrucker des Typs Print-US. Die Geräte sind zur Veräußerung bestimmt. Als Kaufpreis wurde ein Betrag von insgesamt 40.000 € (ohne USt) vereinbart. Bis zum Bilanzstichtag war die Hälfte der Drucker geliefert. Sie sind im Warenendbestand mit 20.000 € enthalten. Zum 31.12.2016 war der Teilwert (= Zeitwert, beizulegender Wert) auf 800 €/Stück gesunken; bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und auch danach blieb es bei diesem Wert.

4. Festwert Hilfsstoffe

Die GmbH hat in ihrer Bilanz zum 31.12.2013 zulässigerweise einen Festwert für bestimmte Hilfsstoffe i. H. von 250.000 € aktiviert. Die Hilfsstoffe werden regelmäßig ersetzt und ihr Gesamtwert ist für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung. Im Rahmen der körperlichen Bestandsaufnahme innerhalb von drei Jahren wird zum 31.12.2016 ein Festwert i. H. von 280.000 € festgestellt. Für 2016 sind diese Hilfsstoffe für 50.000 € angeschafft worden, die die GmbH als Aufwendungen buchte.

Der Festwert wurde zum 31.12.2016 unverändert mit 250.000 € aktiviert.

5. Fertigerzeugnisse

Die GmbH hat lt. Inventur am 31.12.2016 noch 800 Stück eines bestimmten Fertigerzeugnisses auf Lager. Die Herstellungskosten dieses Fertigprodukts betragen 30 € pro Stück. Aufgrund eines Kollektionswechsels bietet sie dieses Fertigerzeugnis dauerhaft für 28 € (ohne USt) pro Stück im Sonderangebot an. Für den Verkauf dieses Fertigerzeugnisses wird in 2017 eine besondere Sonderangebotswerbung betrieben, die 2.400 € kostet. Der durchschnittliche Unternehmergewinn beträgt 10 % vom Umsatz.

Die GmbH bewertet den Bestand dieses Fertigerzeugnisses am 31.12.2016 in beiden Bilanzen zu den Herstellungskosten.

6. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Nach der Saldenliste setzt sich der Bilanzwert wie folgt zusammen:

	31.12.2016
Inlandsforderungen	249.900 €
Auslandsforderungen	147.500 €
	<u>397.400 €</u>

In den Forderungen an die Inlandskunden ist in allen Fällen die mit 19 % in Rechnung gestellte USt enthalten. Die Lieferungen an die Auslandskunden waren gem. § 4 Nr. 1 UStG steuerfrei.

Bei einer zum 31.12.2016 aktivierten Forderung an einen inländischen Abnehmer i. H. von 29.750 € (einschl. USt) ist mit einem Ausfall von 40 % zu rechnen (dauernde Wertminderung). Der Forderungsbetrag wird von dem Kunden nicht bestritten.

Als Pauschalwertberichtigungssatz für Forderungsausfälle sind bei Inlandskunden für alle Bilanzstichtage 3 % und bei Auslandskunden 5 % angemessen. Im Vorjahr wurden 5.750 € als Pauschalwertberichtigung erfasst. Im aktuellen Jahr wurden noch keine Anpassungen veranlasst.

7. Lkw

Die GmbH hat in 2015 für die geplante Anschaffung eines Lkw einen nicht zu beanstandenden Investitionsabzugsbetrag i. H. von 48.000 € in Anspruch genommen (40 % von 120.000 € voraussichtliche Anschaffungskosten).

Am 3.11.2016 schaffte sie einen Lkw für 130.000 € zzgl. USt an und buchte:

Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	130.000 €			
Sonst. Verbindlichkeiten (USt)	24.700 €	an	Verbindlichkeiten aus LuL	154.700 €

Weitere Buchungen erfolgten nicht.

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Lkw beträgt unstreitig fünf Jahre.

8. Ersatzbeschaffung Lkw

Die GmbH hat in ihrem Fuhrpark zum 31.12.2015 einen Lkw aktiviert. Der Lkw war am 1.12.2014 für 120.000 € (ohne USt) angeschafft worden. Die Nutzungsdauer betrug fünf Jahre. Der Lkw wurde bislang linear abgeschrieben.

Dieser Lkw wurde am 31.7.2016 durch Brand total zerstört. Die Versicherung überwies am 30.9.2016 eine Entschädigung i. H. von:

Zerstörter Lkw	100.000 €
Verdienstausfall	+ 2.000 €
Gesamtentschädigung	102.000 €

Die GmbH buchte diese Gesamtentschädigung wie folgt:

Bank	102.000 €	an	Fuhrpark (Lkw)	102.000 €
------	-----------	----	----------------	-----------

Am 1.10.2016 hat die GmbH als Ersatz für diesen aus dem Betriebsvermögen ausgeschiedenen Lkw einen neuen Lkw erworben, der ebenfalls eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren aufweist. Der Kaufpreis für diesen neuen Lkw betrug 90.000 € zzgl. 19 % USt.

Außer der vorgenannten Buchung erfolgten keine weiteren Buchungen.

II. Aufgabenstellung

1. Nehmen Sie zu den angesprochenen Geschäftsvorfällen aus handels- und steuerrechtlicher Sicht Stellung, und begründen Sie Ihre Stellungnahme unter Hinweis auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften.
2. Stellen Sie zu jedem Sachverhalt die Änderungen der Aufwendungen und Erträge dar, und ermitteln Sie die Gewinnauswirkungen nach der GuV-Methode.

III. Bearbeitungshinweise

1. Die Gesellschaft wünscht steuerrechtlich einen möglichst niedrigen Jahresüberschuss/Gewinn. Es soll soweit wie möglich eine übereinstimmende Handels- und Steuerbilanz aufgestellt werden.
2. Rechenergebnisse sind auf volle Euro-Beträge abzurunden.
3. Eine eigenständige Steuerbilanz wird nicht erstellt.
4. Für die Handelsbilanz sind die noch erforderlichen Buchungssätze zu bilden.

5. Eventuelle Steuerabgrenzungen i. S. des § 274 HGB sind für jeden Geschäftsvorfall isoliert in ihren Konsequenzen zu beurteilen. Die entsprechenden Posten sind jedoch nicht zu bilden.
6. Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des § 7g EStG liegen vor.
7. Für etwaige Geschäfts- oder Firmenwerte ist von einer tatsächlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren und einem gleichmäßigen Wertverzehr auszugehen.

IV. Lösungshinweise

1. Betriebserwerb

a) Allgemein

Für die D-GmbH liegt umsatzsteuerrechtlich eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor (§ 1 Abs. 1a UStG). USt und Vorsteuer sind nicht entstanden. Die GmbH tritt umsatzsteuerrechtlich in die Rechtsstellung der D-GmbH ein. [0,5]

b) Handels- und steuerrechtliche Beurteilung

Die erworbenen Vermögensgegenstände sind handelsrechtlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB). [0,5]

Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Kaufpreis für die übernommenen Vermögensgegenstände zzgl. der Anschaffungsnebenkosten zusammen (§ 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). [0,5]

Die **Anschaffungskosten** ermitteln sich wie folgt:

Vereinbarte Zahlung	900.000 €
Übernommene Einkommensteuerschuld	+ 20.000 €
GrESt, Notar- und Gerichtskosten als Nebenkosten der Anschaffung für das bebaute Grundstück	+ 40.000 €
Anschaffungskosten	960.000 €

[1,0]

Dies ist der Gegenwert für alle übernommenen materiellen und immateriellen Vermögensgegenstände abzgl. der innerbilanziellen Schulden.

Der **Zeitwert** der übernommenen Vermögensgegenstände ergibt sich folgendermaßen:

	Buchwert	Stille Reserve	Zeitwert/Teilwert
Aktiva			
Grund und Boden	150.000 €	120.000 €	270.000 €
Gebäude	210.000 €	180.000 €	390.000 €
Einrichtung	80.000 €	20.000 €	100.000 €
Waren	220.000 €	- 20.000 €	200.000 €
	660.000 €	300.000 €	960.000 €
Passiva			
Darlehen	- 160.000 €	-	- 160.000 €
	500.000 €	300.000 €	800.000 €

[2,0]

Der **Unterschiedsbetrag** ermittelt sich wie folgt:

Kaufpreis (ohne Nebenkosten Grundstückserwerb 40.000 €)	920.000 €
Materielle Vermögensgegenstände	- 800.000 €
Unterschiedsbetrag	120.000 €

[1,0]

Firmenwert

Der gezahlte Kaufpreis übersteigt den Zeitwert der übernommenen materiellen Vermögensgegenstände um 120.000 €. Dieser Unterschiedsbetrag entfällt auf den entgeltlich erworbenen Firmenwert. [0,5]

Insgesamt ergeben sich folgende **Anschaffungskosten**:

Materielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter	800.000 €
Firmenwert	120.000 €
Anschaffungsnebenkosten	
GrESt, Notar und Gerichtskosten	40.000 €
Anschaffungskosten	<u>960.000 €</u>

Für die **Handelsbilanz** fingiert § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem gezahlten Kaufpreis und dem Wert des übernommenen Vermögens einen zeitlich begrenzt nutzbaren Vermögensgegenstand darstellt. [1,0]

Da es sich um einen immateriellen Vermögensgegenstand handelt und der Vorteil (Firmenwert) entgeltlich erworben wurde, besteht handelsrechtlich ein Aktivierungsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB). [1,0]

Die Abschreibung hat in der Handelsbilanz planmäßig auf die Nutzungsdauer zu erfolgen (hier: 15 Jahre linear lt. Aufgabenstellung), § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB. Die Abschreibung beträgt damit (120.000 € : 15 Jahre =) 8.000 €. [1,0]

Steuerrechtlich liegt ein Wirtschaftsgut vor, da der Firmenwert einen wirtschaftlichen Vorteil darstellt, der einzeln bewertbar und zumindest zusammen mit dem Betrieb veräußerbar ist und für den abgrenzbare Aufwendungen angefallen sind (H 4.2 Abs. 1 [Wirtschaftsgut] EStH). [1,0]

Bei dem erworbenen immateriellen Wirtschaftsgut besteht auch steuerrechtlich ein Aktivierungsgebot (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 5 Abs. 2 EStG). [0,5]

Steuerrechtlich ist der Firmenwert zwingend auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahren linear abzuschreiben (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. mit § 7 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 EStG). Die AfA beträgt auch für die Steuerbilanz 8.000 €. [1,0]

Grundstück

Zu den Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks gehören nach § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB auch die Nebenkosten (GrESt, Notar- und Gerichtskosten) i. H. von 40.000 €, die im Verhältnis der entstandenen Anschaffungskosten (hier: entsprechend Zeitwerten) auf die Vermögensgegenstände Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen sind. [1,0]

Die **Anschaffungskosten** der Vermögensgegenstände ermitteln sich wie folgt:

Bilanzposten	Grund und Boden	Gebäude
Anteil Kaufpreis	270.000 €	390.000 €
Nebenkostenanteil Grund und Boden: <small>$\frac{270}{660}$ von 40.000 € =</small>	16.364 €	
Nebenkostenanteil Gebäude: <small>$\frac{390}{660}$ von 40.000 € =</small>		23.636 €
Anschaffungskosten	<u>286.364 €</u>	<u>413.636 €</u>

[1,0]

Steuerlich sind die angefallenen Anschaffungsnebenkosten wie in der Handelsbilanz dem Grundstück zuzurechnen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, H 6.2 [Nebenkosten] EStH). [0,5]

Waren

Handelsrechtlich entsprechen die Anschaffungskosten dem Zeitwert, steuerlich dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Deshalb verringert sich der Ansatz der übernommenen Waren um 20.000 €. [0,5]

HINWEIS

Das vierte Tatbestandsmerkmal („Es muss ein über den Bilanzstichtag hinausgehender ökonomischer Nutzen vorliegen.“) wurde mit BFH-Urteil vom 26.11.2014 - X R 20/12 [UAAAE-84157] aufgehoben.

Darlehen

Das aufgenommene Tilgungsdarlehen ist zum 31.12.2016 mit dem nach Tilgungen (100.000 €) verbleibenden Erfüllungsbetrag (750.000 €) auszuweisen (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. mit Nr. 2 EStG). [0,5]

Da es sich um ein verzinsliches Darlehen handelt, kommt eine steuerliche Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG nicht in Betracht. [0,5]

Damnum

Das Damnum ist in Ausübung des Ansatzwahlrechts lt. § 250 Abs. 3 Satz 1 HGB i. H. von 50.000 € aufgrund der Aufgabenstellung als RAP auszuweisen und gem. § 250 Abs. 3 Satz 2 HGB dem wirtschaftlichen Verlauf entsprechend aufzulösen. Da es sich um ein Tilgungsdarlehen handelt, ist der RAP nach der **Zinsstaffelmethode** aufzulösen. [1,0]

Dabei wird nach folgender **Formel** verfahren:

$$\frac{\text{Damnum} \cdot (\text{Anzahl der restlichen Tilgungsraten} + 1)}{\text{Divisor}}$$

Der **Divisor** errechnet sich nach folgender Formel:

$$\frac{(\text{Anzahl sämtlicher Tilgungsraten}) \cdot (\text{Anzahl sämtlicher Tilgungsraten} + 1)}{2}$$

$$= \frac{17 \cdot (17 + 1)}{2} = 153$$

$$1. \text{ Rate: } \frac{50.000 \text{ €} \cdot (16 + 1)}{153} = \text{rd. } 5.555 \text{ €}$$

$$2. \text{ Rate: } \frac{50.000 \text{ €} \cdot (15 + 1)}{153} = \text{rd. } 5.228 \text{ €}$$

[2,0]

Steuerlich ist das Damnum gem. § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zwingend als ARAP zu erfassen. Die Berechnung der Auflösung erfolgt entsprechend der Behandlung in der Handelsbilanz nach der Zinsstaffelmethode. Es kommt daher zu keiner Abweichung der Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG; H 6.10 [Damnum] EStH). [1,0]

Buchungen Handelsbilanz

Geschäfts- oder Firmenwert	112.000 €			
Abschreibung Firmenwert	8.000 €	an	Sonst. betriebl. Aufwand	100.000 €
		an	Waren	20.000 €

Grund und Boden	16.364 €			
Gebäude	23.636 €	an	Grundstücksaufwand	40.000 €
ARAP (Disagio)	39.217 €	an	Zinsaufwand	39.217 €

[1,5]

Gewinnauswirkungen

Weniger sonstiger betrieblicher Aufwand, mehr Gewinn	+ 100.000 €
Weniger Grundstücksaufwand, mehr Gewinn	+ 40.000 €
Weniger Zinsaufwand, mehr Gewinn	+ 39.217 €
Mehr Abschreibung, weniger Gewinn	- 8.000 €

[1,0]

Aufgrund der einheitlichen handels- und steuerrechtlichen Beurteilung entfällt eine Überleitung nach § 60 Abs. 2 EStDV sowie die Beurteilung latenter Steuern. [0,5]

2. Grundstücksveräußerung

a) Allgemeines

Die umsatzsteuerbare Lieferung des Grundstücks ist lt. Sachverhalt **umsatzsteuerfrei** erfolgt, da der Vorgang unter das GrEStG fällt (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG). Die in der Rechnung für die **Maklergebühren enthaltene USt** von 2.280 € ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, da der Vorsteuerbetrag mit dem steuerfreien Ausschlussumsatz in unmittelbarem Zusammenhang steht (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG i. V. mit Abs. 3 Nr. 1 UStG i. U.). [1,0]

b) Handelsrechtliche Beurteilung

Handelsrechtlich sind der neue Grund und Boden sowie das neue Gebäude als Vermögensgegenstände im Anlagevermögen auszuweisen (§ 246 Abs. 1, § 247 Abs. 2 HGB). Der Ausweis des Grund und Bodens erfolgt mit den Anschaffungskosten und der des Gebäudes mit den Anschaffungskosten abzgl. planmäßiger Abschreibung (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB). Die planmäßige Abschreibung beträgt $(413.636 \text{ €} \cdot 2 \%) = 8.272 \text{ €}$ nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, da die Nutzungsdauer 50 Jahre beträgt. [1,0]

Die **Bilanzansätze** entwickeln sich wie folgt:

Bilanzposten	Grund und Boden	Gebäude
Anschaffungskosten	286.364 €	413.636 €
Planmäßige Abschreibung		- 8.272 €
Bilanzansätze 31.12.2016	286.364 €	405.364 €

[1,0]

Aus der Veräußerung des bebauten Grundstücks in 2016 ergibt sich folgende Aufdeckung stiller Reserven (die Maklergebühren sind dabei Veräußerungskosten):

Bilanzposten	Grund und Boden	Gebäude
Verkaufspreis ($\frac{1}{3} : \frac{2}{3}$)	200.000 €	400.000 €
Veräußerungskosten ($\frac{1}{3} : \frac{2}{3}$)	- 4.760 €	- 9.520 €
Buchwert	- 140.000 €	- 300.000 €
Veräußerungsgewinn	55.240 €	90.480 €

[2,0]

Handelsrechtlich liegen insoweit betriebliche Erträge vor, die das Betriebsergebnis erhöhen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). [1,0]

Eine Abschreibung auf den neuen Grund und Boden darf handelsrechtlich **nicht** erfolgen. [1,0]

Buchungen

Grund und Boden	160.000 €	an	Abschreibungen	160.000 €
Grundstücksaufwand	2.280 €	an	Vorsteuer	2.280 €
Planmäßige Abschreibung	472 €	an	Gebäude	472 €

[1,5]

Gewinnauswirkungen

Mehr Grundstücksaufwand, weniger Gewinn	- 2.280 €
Weniger Abschreibungen, mehr Gewinn	+ 160.000 €
Mehr Planmäßige Abschreibungen, weniger Gewinn (7.800 € - 8.272 € =)	- 472 €

[1,0]

c) Steuerrechtliche Beurteilung

Das Grundstück Bonner Straße 1 (**Grund und Boden und Gebäude**) stellt zwei begünstigte Wirtschaftsgüter i. S. des **§ 6b EStG** dar und gehörte zum Zeitpunkt der Veräußerung mind. sechs Jahre lang ununterbrochen zum Anlagevermögen der GmbH (§ 6b Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die übrigen Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 EStG sind ebenfalls erfüllt. [1,0]

Die GmbH kann in 2016 die aufgedeckten **stillen Reserven** in eine **steuerfreie Rücklage** einstellen (§ 6b Abs. 1 Satz 1 und 3 EStG). Der Gewinn ist dabei nach § 6b Abs. 2 EStG zu ermitteln und entspricht dem bei der handelsrechtlichen Beurteilung ermittelten Betrag. [1,0]

Sie kann jedoch die aufgedeckten stillen Reserven auch auf die Anschaffungskosten des im Jahr 2016 angeschafften Grund und Bodens und Gebäudes Kölner Straße 5 übertragen (§ 6b Abs. 1 Satz 2 EStG). Da in der Zukunft keine weiteren Investitionen angedacht sind, ist dem **Abzug in 2016** der Vorzug zu geben, um das Risiko des Gewinnzuschlags zu vermeiden (§ 6b Abs. 7 EStG). [1,0]

Bei dem Abzug der stillen Reserven handelt es sich um ein **rein steuerrechtliches Wahlrecht** (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG), für das sich im Handelsrecht keine Entsprechung findet. Daher entsprechen sich wegen der Regelung des § 6b Abs. 6 EStG auch die Abschreibungen/AfA-Beträge nicht (§ 5 Abs. 6 EStG). Insoweit weichen Steuer- und Handelsbilanz zwingend voneinander ab (§ 60 Abs. 2 EStDV). [1,0]

Das in der Steuerbilanz durch den Abzug nach § 6b EStG in seinem Ansatz geminderte bebaute Grundstück (Grund und Boden und Gebäude) ist in ein besonderes Verzeichnis gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG aufzunehmen. [1,0]

Die jeweils entstandenen **Veräußerungsgewinne** werden nach § 6b Abs. 1 EStG von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens und des Gebäudes Kölner Straße 5 abgezogen. Ein Abzug des beim Gebäude entstandenen Gewinns von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens ist **nicht** zulässig (§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). [1,0]

Durch den § 6b EStG-Abzug mindert sich die Bemessungsgrundlage für die AfA des Gebäudes (§ 6b Abs. 6 Satz 2 EStG). [1,0]

Um eine **höchstmögliche AfA für das Gebäude** in Anspruch zu nehmen, ist dem Abzug von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens unter Berücksichtigung der Übertragungsmöglichkeiten gem. § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG der Vorzug zu geben. Die AfA ermittelt sich nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG und beträgt $(323.156 \text{ €} \cdot 2 \% =) 6.463 \text{ €}$. Der Zugang im Januar bedingt den Abzug des vollen Jahresbetrags der AfA im Zugangsjahr (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). [1,0]

Bilanzposten	Grund und Boden	Gebäude
Anschaffungskosten	286.364 €	413.636 €
Übertragung nach § 6b Abs. 1 EStG	- 55.240 €	- 90.480 €
AfA-Bemessungsgrundlage		323.156 €
AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2a EStG = 2 %		- 6.463 €
Bilanzansätze 31.12.2016	231.124 €	316.693 €

[2,0]

HINWEIS

Die Differenz bei dem Wertansatz des Grund und Bodens stellt eine sog. **quasi-permanente Differenz** dar, d. h. eine Differenz, die sich erst aufgrund unternehmerischer Disposition umkehren wird. Quasi-permanente Differenzen sind in die Ermittlung latenter Steuern einzubeziehen.

Laut Bearbeitungshinweis erfolgt keine weitere Ermittlung der latenten Steuer, da lediglich eine isolierte Beurteilung erfolgen soll und entsprechende Posten nicht gebildet werden.

Es bestehen zwischen den Wertansätzen lt. Handels- und Steuerbilanz Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so dass die sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer anzusetzen ist (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). [1,0]

Steuerrechtlich sind $(8.272 \text{ €} - 6.463 \text{ €} =) 1.809 \text{ €}$ gem. § 60 Abs. 2 EStDV hinzuzurechnen. Außerdem erfolgt eine Kürzung i. H. von $(55.240 \text{ €} + 90.480 \text{ €} =) 145.720 \text{ €}$. [1,0]

3. Wareneinkauf

Die bereits gelieferten **20 Drucker** sind als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 246 Abs. 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB i. U.) in der Handels- und Steuerbilanz grds. mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). [1,0]

Sie sind in der **Handelsbilanz** am Bilanzstichtag mit dem niedrigeren Marktpreis (20 Drucker • 800 € = 16.000 €) zu bewerten, weil dieser unter den Anschaffungskosten liegt (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB, strenges Niederstwertprinzip). [1,0]

Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG darf in der **Steuerbilanz** eine Teilwertabschreibung nur erfolgen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Da sich der Wert für die Drucker bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung nicht mehr erholt hat, liegt eine dauernde Wertminderung vor. Das steuerliche Wahlrecht zur Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert wird wegen der Aufgabenstellung dahingehend ausgeübt, dass auch steuerrechtlich auf 16.000 € abgeschrieben wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [1,0]

Da die restlichen 20 Drucker am Abschlussstichtag noch nicht geliefert sind, liegt ein **schwebendes Beschaffungsgeschäft** vor, aus dem wegen der gesunkenen Wiederbeschaffungskosten **am Bilanzstichtag ein Verlust droht**. Für diesen am Abschlussstichtag drohenden Verlust ist handelsrechtlich zwingend eine **Rückstellung** i. H. von 4.000 €, der Differenz zwischen dem fest vereinbarten Anschaffungspreis und dem Marktpreis am Abschlussstichtag, zu bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1, § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). [1,0]

Die Drohverlustrückstellung darf in der **Steuerbilanz** nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG). [0,5]

Buchungen

Wareneinsatz	4.000 €	an	Waren	4.000 €
Sonstiger betrieblicher Aufwand	4.000 €	an	Drohverlustrückstellung	4.000 €

[1,0]

Gewinnauswirkungen

Mehr Wareneinsatz, weniger Gewinn	- 4.000 €
Mehr sonstiger betrieblicher Aufwand (Einstellung RSt), weniger Gewinn	- 4.000 €

[1,0]

Steuerrechtlich sind 4.000 € gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV hinzuzurechnen. [0,5]

Insoweit liegt ein abweichender Bilanzansatz in Handels- und Steuerbilanz vor, der zu einer aktiven latenten Steuer führt (§ 274 Abs. 2 HGB). [0,5]

4. Festwert Hilfsstoffe

Die Hilfsstoffe sind als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 246 Abs. 1 HGB, § 247 Abs. 2 HGB i. U.) in der Handels- und Steuerbilanz mit ihren Anschaffungskosten zu bilanzieren (§ 253 Abs. 1 Satz 1, § 255 Abs. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). [1,0]

Sie sind grds. einzeln zu bewerten (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Die Voraussetzungen für die Bildung des Festwerts liegen lt. Sachverhalt vor (§ 256 Satz 2 i. V. mit § 240 Abs. 3 Satz 1 HGB). Allerdings ist alle drei Jahre die Höhe des Festwerts durch Bestandsaufnahme zu überprüfen und bei einer Abweichung über 10 % anzupassen (§ 240 Abs. 3 Satz 2 HGB). [1,0]

Die nach drei Jahren erforderliche Überprüfung des Festwerts ergab zum 31.12.2016 einen um 12 % höheren Wert im Vergleich zum bisherigen Ansatz. Nach R 5.4 Abs. 3 Satz 2 EStR ist der neue Festwert für die weitere Bilanzierung maßgebend, da er den bisherigen Ansatz um mehr als 10 % übersteigt. [1,0]

Der bisherige Festwert ist um die im Geschäftsjahr 2016 verursachten Anschaffungskosten für die im Festwert erfassten Wirtschaftsgüter aufzustocken, bis der neue Festwert erreicht ist (R 5.4 Abs. 3 Satz 3 EStR). [1,0]

Die Anschaffungskosten betragen insgesamt 50.000 €. Folglich sind 30.000 € als Zugang zum Festwert zu buchen, um den Ansatz von 280.000 € zu erreichen. [0,5]

Buchung

Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe (Festwert)	30.000 €	an	Wareneinkauf (Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe)	30.000 €
--	----------	----	--	----------

[0,5]

Gewinnauswirkung

Weniger Aufwand Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe	+ 30.000 €
--	------------

[0,5]

Da eine einheitliche handels- und steuerrechtliche Beurteilung vorgenommen wird, ergibt sich keine zu beurteilende latente Steuer. [0,5]

5. Fertigerzeugnisse

a) Handelsrechtliche Beurteilung

Die Fertigerzeugnisse sind als Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens mit den Herstellungskosten oder mit dem niedrigeren beizulegenden Wert anzusetzen (§ 246 Abs. 1, § 247 Abs. 2 HGB i. U., § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4, § 255 Abs. 2 HGB). [0,5]

In der Handelsbilanz gilt für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB), d. h. außerplanmäßige Abschreibungen sind unabhängig von ihrer Dauerhaftigkeit vornehmen. [0,5]

Der niedrigere beizulegende Wert ist für die Handelsbilanz bei zum Absatz bestimmten Vorräten nach der retrograden Bewertungsmethode zu ermitteln. Ausgangspunkt ist der geplante Verkaufspreis. Noch anfallende Kosten sind abzuziehen. Ziel ist eine verlustfreie Bewertung:

Erzielbarer Verkaufspreis (ohne USt) = 28 € • 800 Stück =	22.400 €
Nach dem Abschlussstichtag noch anfallende Kosten der Sonderangebotswerbung	- 2.400 €
Am Abschlussstichtag beizulegender Wert	20.000 €

[1,0]

Buchung

Bestandsveränderungen	4.000 €	an	Fertigerzeugnisse	4.000 €
-----------------------	---------	----	-------------------	---------

[0,5]

Gewinnauswirkungen

Bestandsveränderung, weniger Gewinn	- 4.000 €
-------------------------------------	-----------

[0,5]

b) Steuerrechtliche Beurteilung

Die Fertigerzeugnisse sind als Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens ebenfalls mit ihren Herstellungskosten zu bilanzieren (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Steuerlich kann der Ansatz (**Wahlrecht**) eines **niedrigeren Teilwerts** nur erfolgen, wenn eine dauernde Wertminderung vorliegt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens ist grds. von einer dauernden Wertminderung auszugehen, wenn die Minderung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung oder eines früheren Verkaufszeitpunkts anhält, was hier der Fall ist. [1,0]

Die Ermittlung des Teilwerts entspricht grds. der des beizulegenden Werts in der Handelsbilanz. Zusätzlich ist jedoch der durchschnittliche Unternehmensgewinn abzuziehen (R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR):

Am Abschlussstichtag beizulegender Wert	20.000 €
Durchschnittlicher Unternehmensgewinn, 10 % vom Verkaufspreis (22.400 € • 10 % =)	- 2.240 €
Teilwert	17.760 €
	[1,0]

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz i. H. von 20.000 €. Steuerlich besteht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ein **Wahlrecht**. Aufgrund der Aufgabenstellung (geringstmögliche steuerliche Belastung) wird das Wahlrecht dahingehend ausgeübt, dass der niedrigere Teilwert i. H. von 17.760 € angesetzt wird, da sich dieser lt. Sachverhalt als dauerhaft darstellt. [1,0]

Da der steuerliche Wert von dem der Handelsbilanz abweicht, ist eine Kürzung gem. **§ 60 Abs. 2 EStDV** i. H. von 2.240 € vorzunehmen (§ 5 Abs. 6 EStG i. V. mit R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR). [0,5]

Zwischen den Wertansätzen lt. Handels- und Steuerbilanz bestehen Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so dass die sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer anzusetzen ist (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

6. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

a) Allgemeines

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 246, § 247 Abs. 2 HGB i. U.). Die Bewertung erfolgt zu den Anschaffungskosten, d. h. zum Nennwert (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). [0,5]

Ist der beizulegende Wert niedriger als der Nennwert, muss **handelsrechtlich** zwingend eine Abschreibung auf den niedrigeren Wert erfolgen (strenges Niederstwertprinzip, § 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). [0,5]

Steuerrechtlich darf der Teilwert angesetzt werden, wenn er aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [0,5]

b) Einzelwertberichtigung

Da sich bei der Forderung an den inländischen Abnehmer ein voraussichtlich wahrscheinlicher Ausfall von 40 % ergibt, ist die Forderung **handelsrechtlich** zwingend (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB) und **steuerrechtlich** wahlweise aufgrund der voraussichtlich dauernden Wertminderung und dem Bearbeitungshinweis, wonach ein möglichst niedriger Gewinn gewünscht ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG), mit 60 % des Nennwerts (= 15.000 €) zu bewerten. Es ergibt sich eine Einzelwertberichtigung i. H. von 10.000 €. [1,0]

Das Entgelt ist insoweit (noch) nicht uneinbringlich i. S. des § 17 UStG, so dass eine USt-Korrektur noch nicht erfolgt (**Abschn. 17.1 Abs. 5 UStAE**). Da diese Forderung einzelbewertet wurde, darf sie bei der Berechnung der Pauschalwertberichtigung (in voller Höhe) nicht berücksichtigt werden. [0,5]

c) Pauschalwertberichtigung

Neben dem Grundsatz der Einzelwertberichtigung ermöglicht das Gesetz auch eine pauschale Berücksichtigung der Wertberichtigung (§ 252 Abs. 2 HGB). Diese ist **handelsrechtlich** i. R. des strengen Niederstwertprinzips zwingend vorzunehmen (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB). [0,5]

Steuerrechtlich liegt auch insoweit eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vor, so dass die Teilwertabschreibung gem. Aufgabenstellung vorgenommen wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [0,5]

Bei Ermittlung der Pauschalwertberichtigung von Forderungen für Ausfallrisiken ist von den **Entgelten** (Forderungen ohne USt) auszugehen, da für die USt kein Risiko besteht (§ 17 UStG). [0,5]

Berechnung der Pauschalwertberichtigung:

Inlandsforderungen	249.900 €
USt	- 39.900 €
	<u>210.000 €</u>
Einzelwertberichtigte Forderung ohne USt	- 25.000 €
Bemessungsgrundlage	<u>185.000 €</u>
Pauschalwertberichtigungssatz 3 % =	5.550 €
Auslandsforderungen (steuerfrei gem. § 4 Nr. 1 UStG)	147.500 €
Pauschalwertberichtigungssatz 5 % =	7.375 €
Gesamt	12.925 €
Vorjahreswert	- 5.750 €
Einstellung in die Pauschalwertberichtigung	<u>7.175 €</u>
	[2,0]

Buchung

Sonst. betriebl. Aufwendungen	10.000 €	an	Einzelwertberichtigung	10.000 €
Sonst. betriebl. Aufwendungen	7.175 €	an	Pauschalwertberichtigung	7.175 €
				[1,0]

Gewinnauswirkungen Handels-/Steuerbilanz

Mehr Sonst. betriebl. Aufwendungen (EWB), weniger Gewinn	- 10.000 €
Mehr Sonst. betriebl. Aufwendungen (PWB), weniger Gewinn	- 7.175 €
	[1,0]

Eine Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV unterbleibt und somit auch eine Beurteilung der latenten Steuern. [0,5]

7. Lkw

a) Handelsrechtliche Beurteilung

Der Lkw ist als Vermögensgegenstand des abnutzbaren, beweglichen Anlagevermögens zu aktivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB). Der Ansatz erfolgt mit den fortgeführten Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 und 3 HGB). [0,5]

Die **planmäßige Abschreibung** erfolgt gem. § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB linear i. H. von 20 % der Abschreibungs-Bemessungsgrundlage für zeitanteilig zwei Monate. [0,5]

Bilanzansatz

Zugang 3.11.2016	130.000 €
Abschreibung $(130.000 € \cdot 20 \% \cdot \frac{2}{12} =)$	- 4.333 €
Buchwert 31.12.2016	<u>125.667 €</u>
	[1,0]

Buchung

Abschreibungen	4.333 €	an	Betriebs- und Geschäftsausstattung	4.333 €
				[0,5]

Gewinnauswirkung

Mehr Abschreibung, weniger Gewinn	- 4.333 €
	[0,5]

b) Steuerrechtliche Beurteilung

Steuerlich ist der Lkw als Wirtschaftsgut des abnutzbaren, beweglichen Anlagevermögens mit den fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [0,5]

Die **planmäßige AfA** ist ebenfalls mit 20 % für zeitanteilig zwei Monate für 2016 zu bemessen (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs., § 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG). [0,5]

Gemäß **§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG a. F.** sind in **2016** dem Gewinn **außerbilanziell** zwingend 40 % der tatsächlichen Anschaffungskosten hinzuzurechnen (52.000 €), max. der für den Lkw in Anspruch genomme Abzugsbetrag (48.000 €). [0,5]

Die Anschaffungskosten des Lkw können in 2016 **innerbilanziell** um bis zu 40 %, max. jedoch um den Betrag der Hinzurechnung, gewinnmindernd herabgesetzt werden (**§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG**). Da die GmbH einen möglichst niedrigen Gewinn wünscht, erfolgt eine Absetzung von den Anschaffungskosten um (40 % von 130.000 € = 52.000 €, max. Hinzurechnung =) 48.000 €. [1,0]

Dies führt zu einer Minderung der AfA-Bemessungsgrundlage von ursprünglich 130.000 € auf (130.000 € - 48.000 € =) 82.000 € (§ 7g Abs. 2 Satz 2 zweiter Halbs. EStG). [0,5]

Unabhängig von der Berücksichtigung eines Investitionsabzugsbetrags kann die GmbH zudem gem. **§ 7g Abs. 5 EStG** in den Jahren 2016–2020 Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % vornehmen, da es sich bei dem Lkw um ein abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens handelt. Aufgrund des für 2016 gewünschten niedrigstmöglichen Gewinns wird die GmbH die Sonderabschreibung in 2016 in voller Höhe (20 %) in Anspruch nehmen. [1,0]

Die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibungen gem. **§ 7g Abs. 6 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a EStG** sind lt. Bearbeitungshinweis erfüllt. [0,5]

Die Absetzung von den Anschaffungskosten (§ 7g Abs. 2 Satz 2 EStG) und die Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG) stellen **steuerliche Wahlrechte** dar (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG); deshalb muss ein **Verzeichnis** nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG geführt werden. [1,0]

Bilanzansatz

Zugang 3.11.2016	130.000 €
Absetzung von den Anschaffungskosten	- 48.000 €
AfA-Bemessungsgrundlage	82.000 €
Sonderabschreibung (82.000 € • 20 % =)	- 16.400 €
AfA, 20 % für zwei Monate	- 2.733 €
Buchwert 31.12.2016	62.867 €

[1,0]

Korrektur nach § 60 Abs. 2 EStDV

Absetzung von Anschaffungskosten	- 48.000 €
Mehr Sonderabschreibung	- 16.400 €
Weniger AfA	+ 1.600 €

[1,0]

Außerbilanzielle Hinzurechnung

Auflösung IAB	+ 48.000 €
---------------	------------

[0,5]

Es bestehen zwischen den Wertansätzen lt. Handels- und Steuerbilanz Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so dass die sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer anzusetzen ist (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

8. Ersatzbeschaffung Lkw

a) Handelsrechtliche Beurteilung

Bei den Lkw handelt es sich um Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB). Sie sind mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren (§ 255 Abs. 1 HGB). Die Abschreibung erfolgt linear nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB. [1,0]

Der **Buchwert zum 31.7.2016 für den zerstörten Lkw** entwickelt sich unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Abschreibung bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens wie folgt:

Anschaffungskosten 1.12.2014	120.000 €
Abschreibung nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB	
2014: $\frac{1}{12}$ von $\frac{1}{5}$ von 120.000 € =	- 2.000 €
2015: $\frac{1}{5}$ von 120.000 € =	- 24.000 €
2016: $\frac{7}{12}$ von $\frac{1}{5}$ von 120.000 € =	- 14.000 €
Buchwert zum 31.7.2016	80.000 €
	[1,5]

Die aufgedeckten stillen Reserven betragen:

Entschädigung für zerstörten Lkw	100.000 €
Buchwert zum 31.7.2016	- 80.000 €
Stille Reserven	20.000 €
	[0,5]

Handelsrechtlich handelt es sich bei den aufgedeckten stillen Reserven und der Entschädigung für den Verdienstausschlag um sonstige betriebliche Erträge des Wj. 2016. [0,5]

Bilanzansatz

Zugang 1.10.2016	90.000 €
Abschreibung, 20 % für drei Monate (§ 253 Abs. 3 HGB)	- 4.500 €
Bilanzansatz 31.12.2016	85.500 €
	[1,0]

Buchungen

Fuhrpark (Lkw)	22.000 €	an	Sonst. betriebl. Erträge	22.000 €
Abschreibungen	18.500 €	an	Fuhrpark (Lkw)	18.500 €
				[1,0]

Gewinnauswirkungen

Mehr Sonstige betriebliche Erträge, mehr Gewinn	+ 22.000 €
Mehr Abschreibungen, weniger Gewinn	- 18.500 €
	[0,5]

b) Steuerrechtliche Beurteilung

Bei den Lkw handelt es sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG). Sie sind mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Abschreibung erfolgt linear und zeitanteilig nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und 4 EStG. [0,5]

Der Buchwert zum 31.7.2016 für den zerstörten Lkw entwickelt sich unter Berücksichtigung der zeitanteiligen Abschreibung (R 7.4 Abs. 8 EStR) bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens entsprechend der Entwicklung in der Handelsbilanz. [0,5]

Der Lkw schied infolge **höherer Gewalt** gegen Entschädigung aus dem Betriebsvermögen der GmbH aus (R 6.6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStR), wodurch **stille Reserven aufgedeckt** wurden. Die GmbH hat im Jahr des Ausscheidens ein Ersatzwirtschaftsgut angeschafft; die Voraussetzungen von R 6.6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStR liegen vor. [1,0]

Dabei handelt es sich um ein **steuerliches Wahlrecht**, das abweichend von der Handelsbilanz zu einem anderen Wertansatz führt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG). Der Ersatz-Lkw ist in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). [0,5]

Die **Versicherungsentschädigung** darf nur insoweit in die Sachbehandlung nach R 6.6 EStR einbezogen werden, als sie für das Ausscheiden des Lkw selbst gezahlt wurde. Die Leistung für Verdienstaussfall ist nicht zu berücksichtigen (H 6.6 Abs. 1 [Entschädigung – 1. Spiegelstrich] EStH). [1,0]

Die Besteuerung der stillen Reserven in 2016 kann vermieden werden, indem diese auf die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts übertragen werden (R 6.6 Abs. 1 Satz 1 EStR). [0,5]

Die GmbH hat nur 90.000 € Anschaffungskosten für den neuen Lkw aufgewendet, so dass nur 90 % der Entschädigung verwendet wurden. Die stillen Reserven können nur im gleichen Umfang steuerneutral übertragen werden, (90 % von 20.000 € = 18.000 €), H 6.6 Abs. 3 [Mehrentschädigung] EStH. Der nichtübertragbare Teil der stillen Reserven bleibt per Saldo steuerpflichtig (= 2.000 €). [1,0]

Steuerrechtlich sind die stillen Reserven auf die Anschaffungskosten des neuen Lkw zu übertragen, da lt. Bearbeitungshinweis der niedrigstmögliche Gewinn gesucht ist (§ 5 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStG). [1,0]

Bilanzansatz

Zugang 1.10.2016	90.000 €
Steuerrechtlicher Abzug (R 6.6 EStR)	- 18.000 €
Bemessungsgrundlage für die AfA (R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR)	72.000 €
AfA, 20 % für drei Monate (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG)	- 3.600 €
Bilanzansatz 31.12.2016	68.400 €

[1,0]

Der Unterschiedsbetrag zum handelsrechtlichen Ansatz ist mit (85.500 € - 68.400 € =) 17.100 € gem. **§ 60 Abs. 2 EStDV** zu erfassen. Zudem sind (noch) die abzugsfähige Vorsteuer aus der Anschaffung des neuen Lkw, die Kaufpreisverbindlichkeit und der Zugang zu erfassen. Mangels (weiterer) Sachverhaltsangaben unterbleibt hier eine weitergehende Stellungnahme zum Ausweis der USt. [1,0]

Es bestehen zwischen den Wertansätzen lt. Handels- und Steuerbilanz Differenzen, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, so dass die sich daraus ergebende Steuerbelastung als passive latente Steuer anzusetzen ist (§ 274 Abs. 1 Satz 1 HGB). [0,5]

Summe der Punkte [100]

V. 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



Phelina Sankat,

Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht.



Christian Oelve,

Dipl.-Wirtsch.-Ing., Steuerberater, ist Inhaber einer eigenen Kanzlei in Hildesheim und freiberuflicher Dozent bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht und BWL/VWL.



Dr. Ingmar Schörck,

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