

Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz bei einer Kapitalgesellschaft

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Die nachfolgende Klausur dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf die schriftliche Prüfung. Sie ist auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt drei Zeitstunden ausgelegt. Der Schwerpunkt der Klausur liegt in der Trennung der handelsrechtlichen und steuerlichen Behandlung von Fragen der Bilanzierung. Insbesondere nach Einführung des BilMoG wird in den Prüfungen vermehrt Wert darauf gelegt, dass Kandidaten eine klare Unterscheidung diesbzgl. vornehmen und die Abweichungen zwischen den Bilanzen aufzeigen. Darüber hinaus sind „technische“ Besonderheiten darzustellen, die i. R. der Bilanzsteuerrechtsklausur eine Rolle spielen (Buchungssätze, Darstellung Gewinnauswirkung etc.).

I. Sachverhalt

Zu beurteilen ist die Fölschfoll-GmbH (kurz: GmbH) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Hannover (Deutschland). Die GmbH produziert und vertreibt Werbeartikel aller Art. Die Gesellschaft wurde in 2001 gegründet und besitzt ein Stammkapital von 1.500.000 €, welches voll eingezahlt ist. Es handelt sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 HGB. Das Kj. und Wj. stimmen überein. Gewinnausschüttungen wurden für das Vorjahr nicht vorgenommen und sind auch für 2018 nicht angedacht. Für die Wj. bis einschließlich 2017 wurden Handelsbilanzen und im Falle abweichender steuerlicher Ansätze und Bewertungen separate Steuerbilanzen erstellt. Die GmbH tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen könnten. Soweit möglich, sollen die Ansätze in der Handelsbilanz und Steuerbilanz übereinstimmen. Dabei möchte die GmbH in 2018 einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen, was ggf. Vorrang vor dem Wunsch der Erstellung einer Einheitsbilanz hat.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2018 und einer ggf. erforderlichen abweichenden Steuerbilanz sind für 2018 die nachfolgenden Sachverhalte noch zu würdigen (vgl. Kap. IV.). Tag der Bilanzaufstellung ist der 10.5.2019. Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind nicht erfüllt.

II. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte sowohl aus handelsrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht. Gegebenenfalls erforderliche (Korrektur-)Buchungssätze sind anzugeben. Die Gewinnauswirkungen sind darzustellen. Die Bilanzposten sind zu entwickeln.

III. Bearbeitungshinweise

- ▶ In Zweifelsfällen ist der Verwaltungsmeinung zu folgen.
- ▶ Auf die Gewerbe- und die Grunderwerbsteuer ist nicht einzugehen.
- ▶ Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre wurde von der Deutschen Bundesbank mit 3,8 % ermittelt. Aus Vereinfachungsgründen soll dieser Zins für jegliche Restlaufzeit anzunehmen sein.
- ▶ Cent-Beträge sind zu runden auf volle Euro (€).
- ▶ Es ist von einer Steuerbelastung von 30 % auszugehen.
- ▶ Für die Buchungen ist bei Identität zwischen Handels- und Steuerrecht der Buchungskreis „Alle Bereiche“ zu verwenden. Bei Abweichungen ist auf den Buchungskreisen „Nur Steuerbilanz“ bzw. „Nur Handelsbilanz“ zu buchen.

* Lars Nüdling, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig. Dr. Ingmar Schörck, Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

IV. Sachverhalte

1. Grundstücke

Die GmbH erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 5.9.2018 ein an ihr Fabrikgelände angrenzendes Grundstück (Fuldaer Straße 10) von 3.000 m² für Lagerungszwecke. Die GmbH kaufte dieses Grundstück, da das ihr seit Gründung gehörende unbebaute Lagergrundstück (Petersberger Straße 150) von 1.000 m² zu klein geworden war. Der Kaufpreis betrug 180.000 €. Der Übergang von Nutzen und Lasten ist auf den 1.11.2018 datiert. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im Februar 2019. Daneben fielen Kosten an für die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr und die Notariatskosten von zusammen 8.802 € (einschließlich 252 € gesondert in Rechnung gestellter Umsatzsteuer).

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

Die GmbH buchte den Vorgang wie folgt (in „Alle Bereiche“):

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

Zur Finanzierung des Erwerbs verkaufte die GmbH kurz zuvor, am 7.4.2018, das Grundstück „Petersberger Straße 150“. Dieses wurde mit seinen Anschaffungskosten von 80.000 € in der Bilanz bilanziert. Sie konnte es für 120.000 € verkaufen. Der neue Eigentümer wurde am 11.11.2018 in das Grundbuch eingetragen. Nutzen und Lasten gingen lt. Vertrag am 10.10.2018 auf den Käufer über. Der Verkauf wurde wie folgt gebucht (in „Alle Bereiche“):

Bank	120.000 €	an	Grund und Boden	80.000 €
			Sonstige betriebliche Erträge	40.000 €

2. Werbeartikel

Die GmbH hat im Januar 2018 den Auftrag zur Erstellung eines Großpostens an Werbeartikeln zu einem Festpreis von 300.000 € zzgl. Umsatzsteuer übernommen. Die Freude über den Auftrag währte nicht lange, denn bereits im Sommer zogen die Einkaufspreise derart an, dass die von der GmbH kalkulierten Preise nicht gewinnbringend sein würden.

Bis zum 31.12.2018 war $\frac{1}{5}$ der Artikel fertiggestellt. Bis dahin sind Herstellungskosten von 80.000 € angefallen. Diese wurden unter dem Posten „Unfertige Erzeugnisse“ ausgewiesen. Nach dem Bilanzstichtag werden weitere Kosten i. H. von 320.000 € anfallen.

Dem Kunden wurde zum 1.12.2018 eine Abschlagsrechnung über einen Teilbetrag von 80.000 € zzgl. 15.200 € Umsatzsteuer übersandt, die er noch im Dezember beglich.

Die GmbH buchte („Alle Bereiche“) diese Zahlung noch im Dezember zutreffend auf das Konto „Erhaltene Anzahlungen“ und „Sonstige Verbindlichkeiten“ (Umsatzsteuer). Durchschnittliche Unternehmergewinne sind nicht zu berücksichtigen.

3. Abrissverpflichtung

Die GmbH errichtete auf einem gemieteten Grundstück eine Lagerhalle (Leichtbauweise). Die Halle hat eine Nutzungsdauer von 15 Jahren und wurde am 1.4.2018 fertiggestellt. Der Vermieter stimmte dem Bau zu, bestand aber darauf, dass nach Ende des Mietverhältnisses die Halle wieder entfernt wird. Die voraussichtlichen Kosten des Rückbaus belaufen sich nach den Preisverhältnissen zum 31.12.2018 auf 20.000 €. Unter Berücksichtigung von künftigen Preissteigerungen würden zum Ablauf des Mietvertrags 22.000 € anfallen. Für die ausgebauten Teile wird die GmbH voraussichtlich 4.000 € Schrotterlöse erzielen können, was auch realistisch erscheint. Die Halle selbst wurde zutreffend in der Bilanz beurteilt. Weitere Buchungen erfolgten nicht.

4. Sanierung

In der Zeit von Oktober bis Dezember 2018 führte die GmbH an ihrem Bürogebäude in Hannover umfangreiche Sanierungsmaßnahmen durch.

Das Bürogebäude (Baujahr 1973) hatte sie mit Vertrag vom 10.12.2015 am 1.1.2016 (Übergang Nutzen und Lasten) erworben. Die Anschaffungskosten (einschließlich Neben-

kosten) betragen insgesamt 500.000 €, wobei 20 % auf den Grund und Boden entfielen. Vor dem Erwerb hatte die GmbH es bereits aufgrund eines Mietverhältnisses für eigenbetriebliche Zwecke genutzt. Die Nutzung änderte sich nach dem Erwerb nicht. Die Nutzungsdauer zum 1.1.2016 beträgt 50 Jahre. Durch die Sanierung verlängerte sich die Nutzungsdauer nicht. Sämtliche Arbeiten wurden noch vor dem 31.12.2018 abgeschlossen:

- ▶ Ersatz der einfach verglasten Holzfenster durch moderne Isolierglasfenster mit Vergrößerung der Fensterfläche für 30.000 €;
- ▶ Ersatz der Kohleofenheizung durch eine moderne automatisierte Heizungsanlage für 40.000 €;
- ▶ Instandsetzung und Umbau der seit 1973 unverändert gebliebenen Sanitärtrakte für 35.000 €, um diese dem aktuellen Stand der Technik und dem Geschmack anzupassen;
- ▶ Erneuerung der Elektroinstallation für 18.000 €;
- ▶ Malerarbeiten für 12.000 € (kein Zusammenhang mit den vorstehenden Arbeiten).

Von den beauftragten Handwerkern wurden gültige Freistellungsbescheinigungen gem. § 48b EStG vorgelegt. Zudem mussten für den Schornsteinfeger 100 € für Kehrarbeiten bezahlt werden.

Sämtliche Zahlungen wurden als Aufwand („Alle Bereiche“) gebucht. Alle vorstehenden Beträge sind netto ohne Umsatzsteuer; diese wurde zutreffend behandelt. Ebenso wurde der dazugehörige Grund und Boden zutreffend behandelt und ist daher nicht weiter zu würdigen. Die Afa/Abschreibung wurde mit 8.000 € verbucht. Anträge bzgl. der Behandlung der Malerarbeiten wurden nicht gestellt.

V. Lösungshinweise

HINWEIS

Zum **Lösungsaufbau** vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407 f., NWB LAAAH-10226. Danach ist zunächst der Ansatz dem Grunde nach und im Anschluss der Ansatz der Höhe nach zu würdigen.

1. Grundstücke

a) Bilanzsteuerliche Beurteilung

aa) Grundstück „Petersberger Straße 150“

(1) Ansatz dem Grunde nach

Das verkaufte Grundstück ist bisher unstrittig als Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut der GmbH als Eigentümerin zuzurechnen und als notwendiges Betriebsvermögen zu aktivieren gewesen, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 7 EStR). Die Nutzung war auf Dauer angelegt. Es handelt sich um nicht abnutzbares Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB). Daran ändert auch die Veräußerungsabsicht nichts (R 6.1 Abs. 1 Satz 8 EStR). [1]

Die GmbH ist zwar bis zum Grundbucheintrag noch zivilrechtlicher Eigentümer, wirtschaftliches Eigentum jedoch erlangt der Käufer mit Übergang von Nutzen und Lasten am 10.10.2018. Wenn das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum auseinanderfällt, hat eine Aktivierung beim wirtschaftlichen Eigentümer zu erfolgen und somit nicht mehr bei der GmbH (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). [1]

(2) Ansatz der Höhe nach bis zum Ausscheiden

Das Grundstück ist bis zum Ausscheiden mit den Anschaffungskosten i. S. des § 255 Abs. 1 HGB anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Diese belaufen sich unbestritten auf 80.000 €. [1]

Mit der Veräußerung sind die **stillen Reserven** i. H. des Unterschiedsbetrags vom Verkaufspreis zum Buchwert aufzudecken. Eine Realisierung des Ertrags ist nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB gegeben, da die wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen (Übergang wirtschaftliches Eigentum) gesetzt wurden. Die buchungstechnische Behandlung des verkauften Grundstücks ist nicht zu beanstanden. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn von 40.000 €. [1]

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

HINWEIS

Bei **langen Sachverhalten** empfiehlt sich oft eine **chronologische Lösung**:

- ▶ GruBo alt
- ▶ Stille Reserven
- ▶ GruBo neu

HINWEIS

§ 6b EStG gehört zu den **typischen Prüfungsfeldern** der BilStR-Klausur (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407, 416 ff., NWB LAAAH-10226).

Die GmbH kann die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannten begünstigten Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Veräußerung oder im Vorjahr erworben/ hergestellt wurden, abziehen oder eine steuerfreie Rücklage i. H. der aufgedeckten stillen Reserven bilden (§ 6b Abs. 3 EStG). Da in 2018 mit dem Kauf des neuen Grundstücks „Fuldaer Straße 10“ ein Ersatzgrundstück erworben wird, kann die stille Reserve hierauf direkt übertragen werden. Der Grund und Boden „Fuldaer Straße 10“ ist ein nach § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG begünstigtes Objekt. Der Abzug ist steuerrechtlich zulässig, da der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist (§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG).

[2]

Nicht zulässig ist eine Übertragung auf den Parkplatz, da dieser kein Objekt i. S. des § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG darstellt. Ebenso scheidet eine Übertragung auf das Bürogebäude (vgl. Sachverhalt 4, Kap. IV.4.) aus, da dieses in 2016 bereits erworben wurde (§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG).

[1]

bb) Grundstück „Fuldaer Straße 10“

(1) Ansatz dem Grunde nach

Die GmbH erwirbt mit dem Grund und Boden und dem Parkplatz zwei getrennt voneinander zu beurteilende Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter. 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. Im Gegensatz dazu sind für Zwecke der Bilanzierung jeweils als selbstständige Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter zu behandeln.

[1]

Mit Übergang von Nutzen und Lasten am 1.11.2018 wird die GmbH wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums (Eintragung im Grundbuch) ist für die Bilanzierung ohne Bedeutung. Ab dem 1.11.2018 ist das Grundstück der GmbH zuzurechnen und bei dieser zu aktivieren; es handelt sich um notwendiges Betriebsvermögen, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 7 EStR).

Das Grundstück dient auf Dauer dem Betrieb und unterliegt keiner Abnutzung. Es handelt sich um nicht abnutzbares Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB).

[1]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung erfolgt im Zugangszeitpunkt und am Bilanzstichtag mit den Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Steuerlich erlaubt § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG zusätzlich den Abzug nach § 6b EStG.

[1]

Zu den Anschaffungskosten gehören alle Aufwendungen, die getätigt werden, um die Vermögensgegenstände zu erwerben sowie auch die Anschaffungsnebenkosten (Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Notariatskosten, § 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Nicht dazu gehört die abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer gem. § 15 UStG (§ 9b Abs. 1 EStG).

[1]

Kaufpreis	180.000 €
Nebenkosten (ohne USt)	8.550 €
Anschaffungskosten	188.550 €

Auf den Grund und Boden entfallen anteilig 90 % = 169.695 €.

[1]

HINWEIS

Auf die **Maßgeblichkeit** ist zwingend einzugehen (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407, 408 f. und 411, NWB LAAAH-10226).

Wie bereits dargestellt, kann in der Steuerbilanz beim Grund und Boden der Abzug der aus dem Verkauf entstandenen stillen Reserven nach § 6b EStG vorgenommen werden. Es handelt sich hierbei um ein rein steuerliches Wahlrecht, das keine Entsprechung in der Handelsbilanz hat. Die Wertansätze fallen somit auseinander. Die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz wird nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG insoweit eingeschränkt.

[1]

Die GmbH muss zur Ausübung des Wahlrechts das Grundstück in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). Die Darstellung erfolgt in der eigens aufgestellten Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). [1]

cc) Parkplatz

(1) Ansatz dem Grunde nach

Hinsichtlich der Beurteilung zum Vorliegen eines Vermögensgegenstands/Wirtschaftsguts und der Eigentümerschaft wird auf die Ausführungen zum Grundstück verwiesen. Auch der Parkplatz stellt unstreitig notwendiges Betriebsvermögen dar und ist daher zu aktivieren, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 1 EStR). Er ist innerhalb der Bilanz als abnutzbares und unbewegliches Anlagevermögen auszuweisen, da er auf Dauer dem Betrieb dienen soll und er einer Abnutzung unterliegt (§ 247 Abs. 2 HGB).¹

[1]

(2) Ansatz der Höhe nach

Der Parkplatz ist zum Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten und am Bilanzstichtag mit seinen fortgeführten Anschaffungskosten anzusetzen (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [1]

Die Anschaffungskosten wurden bereits ermittelt; auf den Parkplatz entfallen (10 % • 188.550 € =) 18.855 €. [1]

Die Abschreibung/AfA erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zehn Jahren (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 7 Abs. 1 EStG). In 2018 kann die Abschreibung/AfA nur zeitanteilig für zwei Monate erfolgen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG). Die Abschreibung/AfA beträgt somit (18.855 € • $\frac{1}{10}$ • $\frac{2}{12}$ =) 314 €. Der Ansatz erfolgt daher zum 31.12.2018 in der Handelsbilanz und Steuerbilanz mit 18.541 € (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [1]

HINWEIS

Neben der eigentlichen bilanziellen Würdigung verlangt die Lösung auch „Technik“ i. S. von Buchungen und der Darstellung der Gewinnauswirkung (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407, 413 ff., NWB LAAA-10226).

b) Technische Umsetzung

Bilanzposten Grund und Boden (Handelsbilanz):

Zugang 1.11.2018:	169.695 €
<hr/>	
Bilanzansatz 31.12.2018:	169.695 €

Bilanzposten Grund und Boden (Steuerbilanz):

Zugang 1.11.2018:	169.695 €
Abzug nach § 6b EStG:	- 40.000 €
<hr/>	
Bilanzansatz 31.12.2018:	129.695 €

Bilanzposten Parkplatz:

Zugang 1.11.2018:	18.855 €
Abschreibung/AfA 2018:	- 314 €
Bilanzansatz 31.12.2018:	18.541 €

Buchung (in „Alle Bereiche“):

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

Gewinnauswirkung (Handels- und Steuerbilanz):

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

¹ Vgl. auch H 7.1 Unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind EStH.

Buchung (in „Nur Steuerbilanz“):

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

Gewinnauswirkung (nur Steuerbilanz):

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

[5]

2. Werbeartikel**a) Bilanzsteuerliche Beurteilung****aa) Unfertige Erzeugnisse****(1) Ansatz dem Grunde nach**

Die unfertigen Erzeugnisse (Werbeartikel) sind unstreitig Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die der GmbH als Eigentümerin zuzurechnen sind. Es handelt sich um notwendiges Betriebsvermögen, so dass eine Aktivierung zu erfolgen hat, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2 Abs. 1 EStR). Sie sind zum Verkauf bestimmt und gehören daher zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i. U.). [1]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung der unfertigen Erzeugnisse erfolgt im Zugang (Fertigstellung) und am Bilanzstichtag grds. mit ihren Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Die Herstellungskosten i. S. des § 255 Abs. 2 HGB betragen 80.000 €. [1]

Sofern der beizulegende Wert handelsrechtlich niedriger ist, muss dieser angesetzt werden (§ 253 Abs. 4 HGB). Steuerlich kann wahlweise ein niedrigerer Teilwert angesetzt werden, sofern die Wertminderung von Dauer ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [1]

Der Teilwert und der beizulegende Wert können retrograd ermittelt werden, ausgehend vom Veräußerungserlös. Gemäß der Subtraktionsmethode sind vom erzielbaren Veräußerungserlös (300.000 €) der durchschnittliche Unternehmergewinn (soll hier vernachlässigt werden) und die noch anfallenden Kosten (320.000 €) abzuziehen (R 6.8 Abs. 2 Satz 3 EStR). Der Teilwert/beizulegende Wert beträgt somit 0 €. [2]

Handelsrechtlich muss der Ansatz wie beschrieben mit 0 € erfolgen. Die außerplanmäßige Abschreibung beläuft sich auf 80.000 €. Der Teilwert von 0 € ist auch dauerhaft niedriger, da bis zum Verkaufszeitpunkt bzw. dem Tag der Bilanzaufstellung aufgrund der festgelegten Veräußerungspreise nicht mit einer Werterholung zu rechnen ist. Das Wahlrecht wird steuerlich aufgrund der Aufgabenstellung (niedrigster Gewinn) zugunsten der Teilwertabschreibung ausgeübt. Somit stimmen Handels- und Steuerbilanzansatz überein (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [2]

bb) Drohverlustrückstellung**(1) Ansatz dem Grunde nach**

Zum Bilanzstichtag liegt ein schwebendes Geschäft vor, da die Werbeartikel noch nicht fertiggestellt sind und somit noch keine Abnahme erfolgen konnte. Aus diesem schwebenden Geschäft droht der GmbH ein Verlust i. H. von (300.000 € - 400.000 € =) 100.000 €. Davon wurden 80.000 € über die außerplanmäßige Abschreibung geltend gemacht. [1]

Für den darüberhinausgehenden Verlust von 20.000 € ist handelsrechtlich eine Drohverlustrückstellung zu passivieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 249 Abs. 1 HGB). Steuerlich ist dieser Ansatz dem Grunde nach nicht zulässig (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG). Es liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit vor. Die Korrektur erfolgt nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV. [2]

HINWEIS

Der **Ansatz dem Grunde nach** ist problemorientiert zu lösen (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407, 408 ff., NWB LAAAH-10226); bei unkritischen Sachverhalten reicht eine kurze Darstellung.

HINWEIS

Aufgrund der **unterschiedlichen Handhabung** in Handelsbilanz und Steuerbilanz ist auf die **getrennte Handhabung explizit hinzuweisen** (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 407, 408, NWB LAAAH-10226).

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Drohverlustrückstellung ist nach § 253 Abs. 1 Satz 2 HGG mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag zu bewerten. Dieser beträgt 20.000 €. [1]

b) Technische Umsetzung**Bilanzposten Unfertige Erzeugnisse (Handels- und Steuerbilanz):**

Herstellungskosten 31.12.2018	80.000 €
Außerplanmäßige Abschreibung/Teilwertabschreibung	- 80.000 €
Bilanzansatz 31.12.2018	0 €

Buchung (in „Alle Bereiche“):

Außerplanmäßige Abschreibung	80.000 €	an	Unfertige Erzeugnisse	80.000 €
------------------------------	----------	----	-----------------------	----------

Gewinnauswirkung (Handels- und Steuerbilanz):

Mehr außerplanmäßige Abschreibung	- 80.000 €
-----------------------------------	------------

Buchung (in „Nur Handelsbilanz“):

Einstellung Rückstellung	20.000 €	an	Drohverlustrückstellung	20.000 €
--------------------------	----------	----	-------------------------	----------

Gewinnauswirkung (nur Handelsbilanz):

Mehr Einstellung	- 20.000 €
------------------	------------

[4]

3. Abrissverpflichtung**a) Bilanzsteuerliche Beurteilung****(1) Ansatz dem Grunde nach**

Die GmbH ist verpflichtet, nach Ende der Mietdauer den ursprünglichen Zustand wiederherzustellen. Es handelt sich hierbei um eine Verpflichtung, die vor dem Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht ist (Verursachung erfolgte mit dem Einbau am 1.4.2018). Die Höhe der für den Ausbau anfallenden Kosten ist ungewiss, die Inanspruchnahme jedoch wahrscheinlich. Darüber hinaus führt der Ausbau nicht zu Herstellungs- oder Anschaffungskosten. Mithin ist zwingend eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Bilanz der GmbH zu passivieren (§ 249 Abs. 1 Satz 1 und § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 5 Abs. 4b EStG und R 5.7 Abs. 2 EStR).

[1]

(2) Ansatz der Höhe nach

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

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

Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag berücksichtigt künftige Kosten- und Preissteigerungen, so dass handelsrechtlich der Betrag von 22.000 € maßgeblich ist.² [1]

² IDW RS HFA 34 und Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 253 Anm. 158.

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

Vor dem Hintergrund eines sachgerechten Schätzmaßstabs nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, sind die wahrscheinlichen Ertragsaussichten aus den Schrotterlösen gegenzurechnen. Eine Kompensation von Aufwendungen mit bisher noch nicht realisierten Ertragschancen scheidet dann aus, wenn sie nicht unmittelbar aus dem gleichen Sachverhalt resultieren und die Entstehung nicht nahezu sicher erscheint³. Dies liegt hier jedoch nicht vor, so dass der erzielbare Erlös aus den Schrottwerten den voraussichtlichen Aufwendungen gegenzurechnen ist. Der maßgebliche Betrag beläuft sich demnach auf (22.000 € - 4.000 € =) 18.000 €. [1]

§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. c EStG bestimmt, dass auch steuerlich künftige Vorteile (hier der erzielbare Schrotterlös) gegenzurechnen sind, sofern hierfür keine Forderung zu aktivieren ist. Die Voraussetzung, dass mehr Gründe für als gegen den Eintritt dieses Vorteils sprechen, ist erfüllt (vgl. R 5.11 Abs. 1 EStR). Ein Forderungsausweis kommt zum 31.12.2018 nicht in Betracht, weshalb die 4.000 € Schrotterlöse wie auch in der Handelsbilanz vom wahrscheinlich anfallenden Aufwand für den Ausbau abzuziehen sind. [1]

Vorliegend handelt es sich um eine Verpflichtung, für deren Entstehung der laufende Betrieb der GmbH wirtschaftlich ursächlich ist (Nutzung der Halle). Daher ist die Rückstellung in der Handelsbilanz zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln.⁴ [1]

Die zeitanteilige Ansammlung in gleichen Raten ist auch für steuerliche Zwecke erforderlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EStG), da – wie bereits dargestellt – für die Entstehung der Verpflichtung im wirtschaftlichen Sinne der laufende Betrieb ursächlich ist. [1]

Aufgrund der Unterschiede zum Handelsrecht liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 6 EStG vor. Die unterschiedliche Handhabung ist in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darzustellen. In der Handelsbilanz beträgt die Höhe der Rückstellung 528 €, in der Steuerbilanz dagegen nur 347 €. [1]

Berechnung Handelsbilanz:

Geschätzter Aufwand zum 31.3.2033	22.000 €
Abzgl. Schrotterlös	- 4.000 €
Verbleiben	18.000 €

Ratierliche Ansammlung:

Laufzeit insgesamt: (15 Jahre • 12 Monate =) 180 Monate

Auf 2018 entfallen:

$$\frac{9}{180} \cdot 18.000 \text{ €} = 900 \text{ €}$$

Abzinsung:

Die Restlaufzeit am 31.12.2018 beträgt 14 Jahre und 3 Monate. Der Vervielfältiger (VV) zur Abzinsung berechnet sich wie folgt:

Schritt 1 – VV für 15 bzw. 14 Jahre:

VV für 14 Jahre	(1/1,038) ¹⁴ =	0,593
VV für 15 Jahre	(1/1,038) ¹⁵ =	0,571
Differenz		0,022

HINWEIS

Nach IDW RS HFA 34 Tz. 18 ist die **ratierliche Ansammlung** sachgerecht. Handelsrechtlich wäre es allerdings auch zulässig, die notwendigen Aufwendungen bereits im Zeitpunkt des die Verpflichtung auslösenden Ereignisses in voller Höhe zurückzustellen (Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 253 Anm. 164).

3 IDW RS HFA 34 Tz. 30/31 und IDW RS HFA 4 Tz. 19.
 4 Beck'scher Bilanzkommentar, 10. Aufl. 2016, zu § 253 Anm. 164 und 165.

Schritt 2 – VV für 14 Jahre und 3 Monate:

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

Somit beträgt der Rückstellungsbetrag in der Handelsbilanz:

$$900 \text{ €} \cdot 0,587 = 528 \text{ €}$$

Bilanzansatz Rückstellung (Handelsbilanz):

Bilanzansatz 31.12.2018: 528 €

[4]

Berechnung Steuerbilanz:

Geschätzter Aufwand zum 31.3.2033 (Preisniveau 31.12.2018)	20.000 €
Abzgl. Schrotterlös	- 4.000 €
Verbleiben	16.000 €

Ratierliche Ansammlung:

Laufzeit insgesamt: (15 Jahre \cdot 12 Monate $=$) 180 Monate

Auf 2018 entfallen:

$$\frac{9}{180} \cdot 16.000 \text{ €} = 800 \text{ €}$$

Abzinsung: Die Restlaufzeit am 31.12.2018 beträgt 14 Jahre und 3 Monate. Der VV zur Abzinsung berechnet sich wie folgt:⁵

Schritt 1 – VV für 15 bzw. 14 Jahre:

VV für 14 Jahre	0,473
VV für 15 Jahre	0,448
Differenz	0,025

Schritt 2 – VV für 14 Jahre und 3 Monate:

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

Somit beträgt der Rückstellungsbetrag in der Steuerbilanz:

$$800 \text{ €} \cdot 0,467 = 374 \text{ €}$$

Bilanzansatz Rückstellung (Steuerbilanz):

Bilanzansatz 31.12.2018: 374 €

[4]

b) Technische Umsetzung**Buchung (in „Nur Handelsbilanz“):**

Aufwand Zuführung	528 €	an	Rückstellung	528 €
Rückstellung			ungewisse Verbindlichkeiten	

⁵ Die VV können bei einem Zinssatz von 5,5 % auch aus der Tabelle 2, Anlage 2 zu dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 - S 2175 - 7/05, BStBl 2005 I S. 699, NWB KAAAB-53884, entnommen werden.

Gewinnauswirkung (nur in der Handelsbilanz):

Mehr Zuführung Rückstellung - 528 €

Buchung (in „Nur Steuerbilanz“):

Aufwand Zuführung	374 €	an	Rückstellung	374 €
Rückstellung			ungewisse Verbindlichkeiten	

Gewinnauswirkung (nur in der Steuerbilanz):

Mehr Zuführung Rückstellung - 374 €

[4]

4. Sanierung**a) Bilanzsteuerliche Beurteilung****(1) Ansatz dem Grunde nach**

Das Gebäude ist unstreitig als Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut der GmbH als Eigentümerin zuzurechnen. Es gehört zum notwendigen Betriebsvermögen und wurde daher zulässig aktiviert, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG (R 4.2. Abs. 7 EStR). Es dient auf Dauer dem Betrieb und unterliegt der Abnutzung. Daher stellt es abnutzbares, unbewegliches Anlagevermögen dar (§ 247 Abs. 2 HGB). [1]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung erfolgt zum Bilanzstichtag mit den fortgeführten Anschaffungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die ursprünglichen Anschaffungskosten nach § 255 Abs. 1 HGB betragen (500.000 € - 20 % [GruBo] =) 400.000 €. [1]

Die Aufwendungen für die Sanierungsmaßnahmen sind keine Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB).⁶ Anschaffungskosten liegen dann vor, wenn die Aufwendungen zur Herstellung der Funktions- und Betriebsbereitschaft geleistet wurden. Da die Nutzung des Gebäudes auch nach dem Übergang von Nutzen und Lasten unverändert fortgeführt wurde, war es ab diesem Zeitpunkt bereits grds. betriebsbereit. Auch eine objektive oder subjektive Funktionsuntüchtigkeit kann dem Sachverhalt nicht entnommen werden. Damit konnten die Sanierungsaufwendungen nicht zu Anschaffungskosten führen. [1]

Anhaltspunkte für eine Herstellung und Erweiterung des Bürogebäudes sind dem Sachverhalt ebenfalls nicht zu entnehmen. Jedoch liegt eine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand (Erwerb 1.1.2016) und somit Herstellungskosten vor (§ 255 Abs. 2 HGB). [1]

Die wesentliche Verbesserung ist gegeben, wenn die Maßnahmen zur Instandsetzung und Modernisierung eines Gebäudes in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzerhaltende (Bestandteil-)Erneuerung hinausgehen, den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen und damit für die Zukunft eine erweiterte Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird. Von einer deutlichen Erhöhung des Gebrauchswerts ist auszugehen, wenn der Gebrauchswert des Gebäudes im Standard gehoben wird.⁷ Der Standard bezieht sich auf die Eigenschaften einer Wohnung. Wesentlich sind vor allem Umfang und Qualität der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster (zentrale Ausstattungsmerkmale). Führt wie hier ein Bündel von Baumaßnahmen in mind. drei Bereichen der zentralen Ausstattungsmerkmale zu einer Erhöhung und Erweiterung des Gebrauchswerts, hebt sich der Standard eines Gebäudes. Vorliegend sind alle vier zentralen Ausstattungsmerkmale betroffen. [2]

Es sind als Herstellungskosten zu berücksichtigen:

Fenster	30.000 €
Heizung	40.000 €
Sanitärtrakt	35.000 €

⁶ BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 BStBl 2003 I S. 386, NWB IAAAA-81743, Rz. 1-14.

⁷ BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 BStBl 2003 I S. 386, NWB IAAAA-81743, Rz. 28 i. V. mit Rz. 10.

Elektroinstallation	18.000 €
Zu berücksichtigende Herstellungskosten	123.000 €

[1]

Die restlichen Aufwendungen stellen dagegen weder Anschaffungs- noch Herstellungskosten dar. Der Sachverhalt bietet keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich bei den Maßnahmen um ein Bündel von in einem sachlichen Zusammenhang stehenden Maßnahmen handelt, die bautechnisch ineinander greifen⁸. Handelsrechtlich sind sie als Aufwand zu behandeln.

[1]

Steuerlich ist jedoch § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zu beachten. Zu den Herstellungskosten eines Gebäudes gehören demnach Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden (= 2016 [Anschaffungsjahr] + drei Jahre), wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten).

[2]

Danach sind alle Kosten unabhängig von der zuverigen handelsrechtlichen Einordnung als Herstellungskosten i. S. einer wesentlichen Verbesserung einzubeziehen. Lediglich die Kosten für den Schornsteinfeger bleiben außen vor, da diese jährlich üblicherweise anfallen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG).

Es ergibt sich folgende Berechnung:

Malerarbeiten	12.000 €
Fenster	30.000 €
Heizung	40.000 €
Sanitärtrakt	35.000 €
Elektroinstallation	18.000 €
Aufwendungen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG	135.000 €

[3]

Damit ist die 15 %-Grenze von $(400.000 \text{ €} \cdot 15 \% =) 60.000 \text{ €}$ überschritten. Folglich gehören neben den bereits aktivierten 123.000 € auch die Aufwendungen für die Malerarbeiten steuerrechtlich zu den zu aktivierenden Kosten, § 5 Abs. 6 i.V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die unterschiedliche Handhabung ist in der Steuerbilanz nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV darzustellen. Es liegt eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit vor.

[1]

Auf Antrag hätte abweichend hiervon die bisherige BFH-Rspr. zur Behandlung der Schönheitsreparaturen im Zusammenhang mit anschaffungsnahe Herstellungskosten weiter angewendet werden können, da der Kaufvertrag vor dem 1.1.2017 abgeschlossen wurde.

[1]

Die nachträglichen Herstellungskosten sind nach R 7.4.Abs 9 EStR so zu behandeln, als wären sie zu Beginn des Jahres 2018 angefallen. Eine zeitanteilige Abschreibung/AfA unterbleibt daher.

[1]

Steuerlich ist grds. die ursprüngliche Bemessungsgrundlage von 400.000 € um die nachträglichen Anschaffungskosten von 135.000 € zu erhöhen und weiterhin mit 2 % abzuschreiben ($2 \% \cdot 535.000 \text{ €} = 10.700 \text{ €}$). Nach H 7.3 Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten – 3. Spiegelstrich EStH kann nun jedoch auch auf die tatsächliche Restnutzungsdauer von 48 Jahren (Erwerb 1.1.2016; 50 Jahre Nutzungsdauer insgesamt lt. Sachverhalt) die AfA erfolgen ($\text{Restbuchwert } 384.000 \text{ €} + 135.000 \text{ €} / 48 \text{ Jahre} = 10.812 \text{ €}$). Da dies steuerlich günstiger ist, wird dieses Wahlrecht ausgeübt. Handelsrechtlich wird nach § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 EStG ebenfalls über die Restnutzungsdauer abgeschrieben ($384.000 \text{ €} + 123.000 \text{ €} / 48 \text{ Jahre} = 10.562 \text{ €}$).

[2]

HINWEIS

Die Rspr. zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat sich grundlegend geändert (vgl. Nüdling/ Schörck, SteuerStud S. 407, 418, NWB LAAAH-10226).

⁸ BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03 BStBl 2003 I S. 386, NWB IAAAA-81743, Rz. 34 und 35.

b) Technische Umsetzung**Bilanzposten Gebäude (Handelsbilanz):**

Restbuchwert 31.12.2017	384.000 €
Nachträgliche Herstellungskosten	+ 123.000 €
Abschreibung	- 10.562 €
Bilanzansatz 31.12.2018	496.438 €

Bilanzposten Gebäude (Steuerbilanz):

Restbuchwert 31.12.2017	384.000 €
Nachträgliche Herstellungskosten	+ 135.000 €
Abschreibung	- 10.812 €
Bilanzansatz 31.12.2018	508.188 €

[5]

Buchung (in „Alle Bereiche“):

Gebäude	123.000 €	an	Sonstige betriebliche Aufwendungen	123.000 €
Abschreibung	2.562 €	an	Gebäude	2.562 €

Gewinnauswirkung (Handels- und Steuerbilanz):

Weniger Aufwand	+ 123.000 €
Mehr Abschreibung	- 2562 €

Buchung (in „Nur Steuerbilanz“):

Gebäude	12.000 €	an	Sonstige betriebliche Aufwendungen	12.000 €
Abschreibung	250 €	an	Gebäude	250 €

Gewinnauswirkung (nur in der Steuerbilanz):

Weniger Aufwand:	+ 12.000 €
Mehr AfA	- 250 €

5. Latente Steuern**a) Bilanzsteuerliche Beurteilung****(1) Ansatz dem Grunde nach**

Nach § 274 HGB sind bei Vorliegen der Voraussetzung passive latente Steuern auszuweisen; bei einem Überhang der aktiven latenten Steuern besteht ein Wahlrecht. Da die GmbH eine mittelgroße Kapitalgesellschaft ist, greift § 274a HGB als Erleichterung nicht.

Es ist eine Gesamtdifferenzenbetrachtung vorzunehmen. Daher werden sämtliche Vermögensdifferenzen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz betrachtet, so dass es per Saldo nur zu einem aktiven oder passiven latenten Steuerbetrag kommen kann.

Ein Ausweis von latenten Steuern in der Steuerbilanz ist dagegen nicht zulässig. [2]

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

Sachverhalt 2: Der handelsrechtliche Wertansatz der Drohverlustrückstellung ist um 20.000 € höher als der steuerrechtliche (kein Ansatz). Es kommt zu einer Differenz, die in späteren Geschäftsjahren zu einer Steuerentlastung (spätestens bei Eintritt des Verlusts)

HINWEIS

Latente Steuern gehört zu den typischen Prüfungsfeldern der BilStR-Klausur (vgl. Nüdling/Schörck in SteuerStud 6/2019 S. 407, 414, NWB LAAA-10226).

führt. Daher kommt eine aktive latente Steuer in Betracht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB).

[1]

Sachverhalt 3: Die unterschiedliche Bewertung der Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in der Handelsbilanz und Steuerbilanz führt zu einer Differenz, die in späteren Geschäftsjahren eine Steuerentlastung nach sich zieht. Daher kommt eine aktive latente Steuer in Betracht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB).

[1]

Sachverhalt 4: Durch die unterschiedliche Bewertung des Gebäudes in der Handelsbilanz und Steuerbilanz kommt es zu einer Differenz, die in späteren Geschäftsjahren zu einer Steuerentlastung führt. Daher kommt eine aktive latente Steuer in Betracht (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB).

[1]

(2) Ansatz der Höhe nach

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

[1]

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

Textziffer (Tz.)	Differenz	Steuersatz	Steuer
Tz. 1: Grundstück	40.000 €	30 %	12.000 €
Summe			12.000 €

[1]

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

Textziffer (Tz.)	Differenz	Steuersatz	Steuer
Tz. 2: Drohverlustrückstellung	20.000 €	30 %	6.000 €
Tz. 3: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten	154 €	30 %	46 €
Tz. 4: Gebäude	11.750 €	30 %	3.525 €
Summe			9.571 €

[1]

Die Gesamtdifferenzenbetrachtung führt zu einem Nettoausweis i. H. von (12.000 € - 9.571 € =) 2.429 € auf der Passivseite. Dieser Betrag ist als Passive latente Steuer nach § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuweisen. Alternativ könnte der Bruttoausweis vorgenommen werden mit aktiven latenten Steuern i. H. von 9.571 € und passiven latenten Steuern i. H. von 12.000 €.

[2]

b) Technische Umsetzung

Buchung (in „Nur Handelsbilanz“):

Latente Steuern vom Einkommen und Ertrag 2.429 € an Passive latente Steuern 2.429 €

Gewinnauswirkung (nur in der Handelsbilanz):

Mehr Steueraufwand - 2.429 €

[1]

6. Steuerlicher Ausgleichsposten

Der Posten Eigenkapital lt. Handelsbilanz ist gesellschaftsrechtlich belegt und darf ohne rechtsverbindliche Beschlüsse der zuständigen Organe nicht verändert werden. Der Jahresabschluss ist durch die Organe der Gesellschaft festzustellen (§ 42a GmbHG) und damit rechtsverbindlich. Wird aus der festgestellten Handelsbilanz die Steuerbilanz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG abgeleitet und ergeben sich nun Abweichungen, die auch zu einem

vom Handelsbilanzergebnis abweichenden Steuerbilanzgewinn führen, so wird aus den dargestellten gesellschaftsrechtlichen Gründen das festgestellte Eigenkapital lt. Handelsbilanz unverändert in die Steuerbilanz übernommen. Die Abweichungen zwischen Eigenkapital lt. Handelsbilanz und Steuerbilanz – also Mehr- oder Mindergewinne des laufenden Jahres und der Vorjahre – werden in der Steuerbilanz in einem steuerlichen Ausgleichsposten (StAP) „gesammelt“. [2]

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

Tz. 1: Grundstück	Mindergewinn	- 40.000 €
Tz. 2: Drohverlustrückstellung	Mehrgewinn	+ 20.000 €
Tz. 3: Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten	Mehrgewinn	+ 46 €
Tz. 4: Gebäude	Mehrgewinn	+ 11.750 €
Tz. 5: Latente Steuern	Mehrgewinn	+ 2.429 €
Summe		- 5.775 €

[2]

Somit ist in der Steuerbilanz ein steuerlicher Mindergewinn in einem StAP i. H. von 5.775 € auszuweisen.

Summe der Punkte

[100]

VI. Punkteschlüssel

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

AUTOREN



Lars Nüdling,

Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist freiberuflicher Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Zuvor war er als Dozent an der Hessischen Hochschule für Finanzen und Rechtspflege in Rotenburg an der Fulda in der Ausbildung des gehobenen Dienstes der hessischen Steuerverwaltung tätig.



Dr. Ingmar Schörck,

Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

IHRE SCHNELLEN BESTELLWEGE:



Service-Fon
02323.141-940



E-Mail
bestellung@nwb.de



Internet
go.nwb.de/sus



Postanschrift
NWB Verlag · 44621 Herne

ABSENDER

Bitte leserlich in Druckbuchstaben ausfüllen.

Firmenanschrift Privatanschrift (zutreffendes bitte ankreuzen)

Firma · Kanzlei · Institution*

Kundennummer

Titel · Vorname · Name*

Geburtsdatum

Funktion

Straße · Postfach*

PLZ · Ort*

Telefon · Fax

eMail-Adresse*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97048



JA, ich möchte das Themenmodul **Steuer + Studium** 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender NWB Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)

23,09 € monatlich inkl. der gesetzlichen MwSt.

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis*** zu **14,99 €** inkl. der gesetzlichen MwSt. infrage.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Nach Ablauf des Gratis-Tests erhalte ich die Printausgabe für 3,75 € (D) inkl. gesetzlicher MwSt. pro Monat. Der Versandkostenanteil beträgt zzgl. zum monatlichen Abonnementpreis 0,90 € (für Lieferungen außerhalb Deutschlands 1,80 €). Den Bezug kann ich jederzeit kündigen.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung, bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter (ggfs. ihr Geburtsdatum im Rahmen der Identitätsfeststellung und Altersverifikation), Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen. (Art 6 Abs.1 a), b) DSGVO)

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz



Datum · Unterschrift