

Schriftliche StB-Prüfung 2019: Buchführung und Bilanzwesen

Typische Prüfungsfelder sicher beherrschen!

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Im Rahmen der Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre (Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAAH-02257) wurden bereits wichtige „Prüfungsklassiker“ der Bilanzsteuerrechtsklausur des dritten Prüfungstags benannt. Der nachfolgende Beitrag schließt hieran an und stellt eine Vertiefung dar. Im Fokus steht dabei insbesondere die Lösungsstrategie für die bilanzsteuerliche Beurteilung und hier die Erläuterung der einzelnen Prüfungskriterien. Erforderliche Tatbestandsmerkmale, die bei dem Ansatz dem Grunde bzw. der Höhe nach zu würdigen sind, werden zusammenfassend dargestellt. Kurze Übungsbeispiele veranschaulichen den Lösungsaufbau und helfen damit beim Verständnis. Ferner werden typische Prüfungsfelder aufgegriffen und gezielt Problembereiche in den Klausuren dargestellt.

NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie hierzu die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, NWB AAAAH-10234.

I. Lösungsaufbau einer Bilanzsteuerrechtsklausur

1. Aufgabenstellung

Gesprächen mit Prüfungsteilnehmern ist zu entnehmen, dass Bilanzsteuerrecht „so unübersichtlich“ und „so unstrukturiert“ sei. Auf den ersten Blick mag das so aussehen, da die Probleme der Bilanzierung natürlich sehr vielschichtig sind und viele andere steuerliche und zivil- und gesellschaftsrechtliche Fachfragen für die Bilanzierung eine wichtige Rolle spielen. Besinnt man sich jedoch auf die grundlegende Struktur des Bilanzrechts, gibt das Gesetz (sowohl das HGB als auch das EStG) jedoch eine klare Vorgehensweise vor, die in der Prüfungsklausur immer wieder abgearbeitet werden sollte. In den letzten Jahren lässt die Aufgabenstellung im Bilanzsteuerrecht ein bestimmtes **Muster** erkennen.¹

Aufgabenstellung	
1. Schritt: Zu jedem Einzelsachverhalt	Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung (i. d. R. nach Handels- und Steuerrecht) ↓ Technische Umsetzung (i. d. R. Korrekturbuchungssätze)
2. Schritt: Sachverhaltsübergreifend	Technische Besonderheiten (i. d. R. Erstellung von Bilanzen, Ermittlung endgültiger Jahresüberschuss)

Danach erfolgt ein Lösungsaufbau in **zwei Schritten**:

1. Im **ersten Schritt** wird stets zu jedem **Einzelsachverhalt** eine bilanzsteuerliche Beurteilung unter Beachtung und Nennung handels- und steuerrechtlicher Vorschriften und Verwaltungsanweisungen gefordert. Hier sind Aussagen dazu zu treffen, ob und mit welchem Wertansatz eine Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden bzw. Wirtschaftsgütern zu erfolgen hat. Im Anschluss daran verlangt die Klausur regelmäßig eine „**technische Umsetzung der Lösung**, d. h. es sind Korrekturbuchungssätze zu erstellen, Bilanzposten (Konten) zu entwickeln und Gewinnauswirkungen zu zeigen.
2. Gelegentlich kann darüber hinaus **sachverhaltsübergreifend** in einem **zweiten Schritt** verlangt werden, den endgültigen Jahresüberschuss (Handelsbilanz) bzw. den endgültigen Gewinn (Steuerbilanz) bzw. die endgültige Gewerbesteuerlast zu berechnen oder auch Bilanzen zu erstellen.

* 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.

¹ Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAAH-02257.

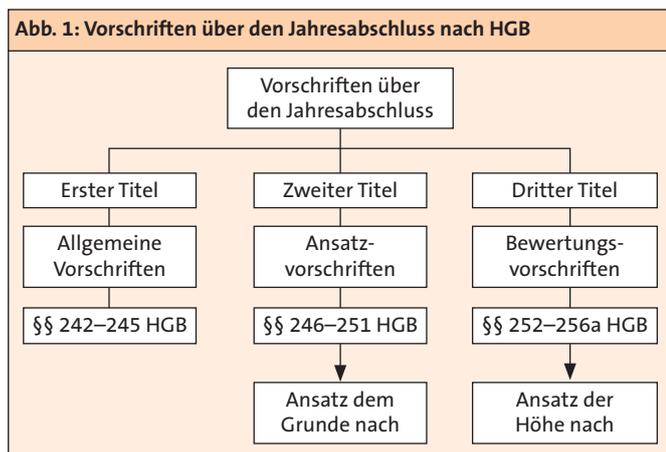
TIPP

Achten Sie im Hinblick auf die **Aufgabenstellung** darauf, ob für alle Einzelsachverhalte übergreifend am Ende der Bearbeitung noch eine **rechnerische Zusammenstellung des Gewinns** erfolgen soll, z. B. in einer **Anlage**. Durch dieses formale Zusammenstellen der Ergebnisse können Sie relativ „einfach“ Punkte erzielen, die entscheidend sein können.

2. Bilanzsteuerliche Beurteilung

a) Allgemeines

Aus dem Gesetz lässt sich entnehmen, dass für die bilanzsteuerliche Beurteilung zunächst zu prüfen ist, ob überhaupt eine Bilanzierung erfolgt. Sofern dies bejaht wird, muss darauf aufbauend eine Bewertung hierfür erfolgen. Ausgangspunkt ist das Handelsrecht. Schaut man sich den Aufbau des HGB an, unterteilt sich dieses im Dritten Buch, Erster Abschnitt, Zweiter Unterabschnitt wie folgt:



b) Ansatz dem Grunde nach

Die Frage, ob ein Ansatz (eine Bilanzierung) dem Grunde nach erfolgt, ergibt sich aus **§ 246 Abs. 1 HGB**: „Der Jahresabschluss hat sämtliche **Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten sowie Aufwendungen und Erträge** zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. **Vermögensgegenstände sind in der Bilanz des Eigentümers aufzunehmen; ist ein Vermögensgegenstand nicht dem Eigentümer, sondern einem anderen wirtschaftlich zuzurechnen, hat dieser ihn in seiner Bilanz auszuweisen. Schulden sind in die Bilanz des Schuldners aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag, um den die für die Übernahme eines Unternehmens bewirkte Gegenleistung den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände des Unternehmens abzüglich der Schulden im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt (entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert), gilt als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand.**“

Im Rahmen der Bilanzierung „dem Grunde nach“ ist aufgrund dieser Vorschrift somit zu prüfen, ob

- ▶ überhaupt ein **Vermögensgegenstand** oder eine **Schuld** (steuerlich: **Wirtschaftsgut**) vorliegt,

- ▶ dieses dem Stpfl. als **Eigentümer** (bzw. Schuldner) zuzurechnen ist und
- ▶ es dem **Betriebsvermögen** zuzuordnen ist (bei Posten der Aktiva ergänzende Aussage zur Zuordnung zum – nicht abnutzbaren/abnutzbaren un-/beweglichen – Anlagevermögen bzw. Umlaufvermögen).

Bereits beim Ansatz dem Grunde nach muss in der Klausur eine Aussage getroffen werden, inwieweit handels- und steuerliche Würdigung übereinstimmen bzw. auseinanderfallen.² Steuerrechtlich ist der Aktivierung/Passivierung in der Handelsbilanz grds. zu folgen (**Maßgeblichkeit** nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Allerdings kann es auch zu einer **Durchbrechung** der Maßgeblichkeit kommen (§ 5 Abs. 2–5 EStG).

aa) Vermögensgegenstand, Wirtschaftsgut bzw. Schuld

Der steuerrechtliche Begriff des (positiven) Wirtschaftsguts, der weitgehend dem handelsrechtlichen Begriff des Vermögensgegenstands entspricht, ist weit zu fassen³ und auf Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise⁴ auszuliegen. Er umfasst alle Gegenstände i. S. des § 90 BGB (Sachen und Rechte), darüber hinaus aber auch sonstige Vorteile. Darunter sind tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile für den Betrieb zu verstehen, deren Erlangung der Kaufmann sich etwas kosten lässt und die nach der Verkehrsauffassung einer besonderen Bewertung zugänglich sind.⁵

Tatbestandsmerkmale für ein **Wirtschaftsgut**:

- ▶ Sache, Recht, Vorteil,
- ▶ entstandene Kosten;
- ▶ besondere Bewertung möglich.

Tatbestandsmerkmale für einen **Vermögensgegenstand**:

- ▶ Sache, Recht, Vorteil,
- ▶ Einzelveräußerbarkeit.

Auch wenn der BFH hier grds. eine Identität sieht, können aufgrund der unterschiedlichen Tatbestandsmerkmale auch Differenzen auftauchen. Diese Unterschiede bilden oftmals bereits klausurrelevante Sachverhalte:

BEISPIEL 1 ▶ Kfz-Händler X erwirbt für 10.000 € einen Anteil an der A-OHG. Wie ist der Anteil an der A-OHG handels- und steuerrechtlich zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Handelsrechtlich handelt es sich um einen Vermögensgegenstand, da der Mitunternehmeranteil veräußerbar (verkehrsfähig) ist und es sich um einen Vorteil handelt. Steuerlich dagegen mangelt es an einer selbständigen Bewertbarkeit (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Daher liegt kein Wirtschaftsgut vor. Allerdings greift die sog. Spiegelbildmethode.

Eine Bewertung im klassischen Sinne erfolgt damit nur handelsrechtlich. Dort werden nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB die AK

2 Nüdling/Schöck SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAA-02257.
 3 BFH, Urteil v. 2.3.1970 - GrS 1/69, BStBl 1970 II S. 382, NWB FAAA-98463.
 4 BFH, Urteil v. 14.3.2006 - I R 109/04, BFH/NV 2006 S. 1812, NWB HAAA-92629.
 5 BFH, Urteile v. 5.6.2008 - IV R 67/05, BStBl 2008 II S. 960, NWB SAAAC-90152, unter Tz. II.1.c, und v. 26.11.2014 - X R 20/12, BStBl 2015 II S. 325, NWB UAAAE-84157, Rn. 23

angesetzt. Ein höherer Wertansatz ist in der Folgezeit nicht möglich. Bei Wertminderungen ist eine außerplanmäßige Abschreibung ggf. durchzuführen. Steuerlich ist eine Bewertung nicht möglich und folglich auch keine Teilwertabschreibung. Es hat stets eine spiegelbildliche Darstellung aller Kapitalkonten (Gesamt-/Ergänzungs-/Sonderbilanz) zu erfolgen.

Neben den Mitunternehmeranteilen werden regelmäßig Problemfelder bei **immateriellen Vermögensgegenständen/Wirtschaftsgütern** erstellt. Hier gilt zunächst die Besonderheit im Ausweis innerhalb des Anlagevermögens, dass nur bei einem **entgeltlichen** Erwerb eine Aktivierung zu erfolgen hat. Bei einer **Selbsterstellung** hingegen besteht in diesen Fällen handelsrechtlich ein Wahlrecht; steuerrechtlich gilt dann ein Verbot der Aktivierung (§ 5 Abs. 2 EStG) – die Maßgeblichkeit würde also bei Auseinanderfallen durchbrechen.

BEISPIEL 2 ▶ Kfz-Händler X lässt sich von seinem Angestellten eine Website erstellen. Die Lohnkosten belaufen sich auf 1.000 €. Wie ist dies handels- und steuerrechtlich zu beurteilen?

LÖSUNG ▶ Die Website ist ein selbständig bewertbarer Vorteil, für den Kosten entstanden sind und der zudem verkehrsfähig ist. Es handelt sich um einen Vermögensgegenstand/ein Wirtschaftsgut. Dieser ist „unkörperlich“, also immateriell. Da er auf Dauer dem Betrieb dienen soll (§ 247 Abs. 2 HGB), liegt Anlagevermögen vor. Handelsrechtlich besteht mangels entgeltlichen Erwerbs nach § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Wie dieses ausgeübt wird, hängt von der Aufgabenstellung ab. Steuerlich greift § 5 Abs. 2 EStG, wonach stets eine Aktivierung bei fehlendem entgeltlichem Erwerb zu unterbleiben hat.

TIPP

Bei **Ansatz- (und Bewertungs-)wahlrechten** müssen die „**Wünsche**“ des Stpfl. beachtet werden. In Ihrer Lösung müssen Sie daher stets auf die **Aufgabenstellung** Bezug nehmen, um zu **begründen**, weshalb eine Wahlrechtsvariante gewählt wurde. Folgende „Wünsche“ sind denkbar:

- ▶ Einheitsbilanz,
- ▶ handelsrechtlich niedrigster Jahresüberschuss und steuerlich niedrigster Gewinn,
- ▶ handelsrechtlich hoher Jahresüberschuss und steuerlich niedrigster Gewinn,
- ▶ handelsrechtlich niedrigster Jahresüberschuss und steuerlich hoher Gewinn.

In Klausuren sollte die **Prüfung**, ob ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut vorliegt, **problemorientiert** erfolgen. D. h., sind im Sachverhalt Probleme zu einem dieser Prüfungsschritte zu erkennen, wird eine ausführlichere Abhandlung gefordert sein; sollten keine Probleme erkennbar sein, reicht eine kurze prägnante Aussage.

BEISPIEL 3 ▶ Kfz-Händler X erwirbt am 10.5.01 für 10.000 € einen Pkw.

LÖSUNG ▶ Der Pkw ist unstrittig ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.

Auf Seiten der **Passiva** umfasst der Oberbegriff der Schulden bzw. negativen Wirtschaftsgüter die **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen**. Auch hier empfiehlt sich in Klausuren ein problemorientierter Ansatz.

Tatbestandsmerkmale für eine **Verbindlichkeit**:

- ▶ Außenverpflichtung,
- ▶ Grund/Höhe ist gewiss,
- ▶ Verursachung zum Bilanzstichtag.

Tatbestandsmerkmale für eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit**⁶:

- ▶ Außenverpflichtung,
- ▶ Grund und/oder Höhe ist ungewiss,
- ▶ wirtschaftliche Verursachung zum Bilanzstichtag,
- ▶ Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme,
- ▶ kein künftiger aktivierungsfähiger Aufwand.

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: Beteiligung an Personengesellschaft, Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB), selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG), Gebäudeteile (R 4.2 Abs. 3 EStR), Anzahlungen, Erbbaurecht, Mieter-einbauten, Zeitpunkt der Rückstellungsbildung, Pensionsrückstellungen.

bb) Eigentümer

Aus § 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 1 HGB bzw. § 39 Abs. 1 AO ergibt sich, dass eine Aufnahme der Wirtschaftsgüter in die Bilanz des zivilrechtlichen Eigentümers zu erfolgen hat. Sofern ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, hat der Ausweis in dessen Bilanz zu erfolgen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Eine Aussage in der Klausur ist daher immer dann notwendig, wenn **das wirtschaftliche und das zivilrechtliche Eigentum sachlich bzw. zeitlich auseinanderfallen (könnten)**.

MERKE

Auch wenn die Eigentümerschaft zum Bilanzstichtag unstrittig ist, muss bei einer **unterjährigen Anschaffung** der zeitlich exakte Übergangszeitpunkt bestimmt werden. Dies hat bspw. Folgewirkungen bei der Berechnung der Abschreibung/AfA.

Zivilrechtliches Eigentum wird bei beweglichen Sachen mit Einigung und Übergabe nach § 929 Satz 1 BGB (Besonderheiten: § 929 Satz 2 BGB sowie §§ 930, 931 BGB) erlangt, bei Grundstücken mit Auflassung und Eintragung in das Grundbuch nach §§ 925, 873 BGB. Hier sind also die Bestimmungen

⁶ Neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können auch Rückstellungen für drohende Verluste bzw. unterlassene Instandhaltung/Abraumbeseitigung Prüfungsgegenstand sein.

des Zivilrechts (BGB) maßgebend. Übt ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, ist dieser als **wirtschaftlicher Eigentümer** anzusehen.

BEISPIEL 4 ➔ Kfz-Händler X erwirbt für 100.000 € im Jahr 01 ein Grundstück von Y. Der Kaufvertrag wird am 10.1.01 vor dem Notar unterzeichnet; die Eintragung in das Grundbuch erfolgte am 1.7.01. Laut Vertragsvereinbarung sind Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr mit Zahlung des Kaufpreises am 30.3.01 übergegangen. Wann und in welcher Weise hat X Eigentum erworben?

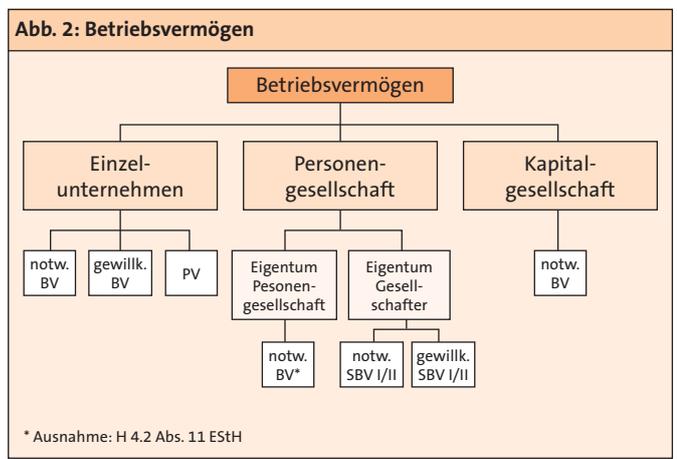
LÖSUNG ➔ Das Grundstück ist unstreitig ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut. X erwirbt zivilrechtliches Eigentum am 1.7.01. Er ist jedoch schon ab dem 30.3.01 als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen (§ 246 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: Zeitpunkt Eigentumsübergang („rollende Ware“, „schwimmende Ware“, Übergang Nutzen und Lasten, Eigentumsvorbehalt), Leasing, Mietkauf, Kauf nach Miete, Kommission, Eigenaufwand für fremdes Wirtschaftsgut, Drittaufwand, Mietereinbauten, Nießbrauch, Miteigentum.

cc) Betriebsvermögen

Handels- und steuerrechtlich darf nur Betriebsvermögen bilanziert werden. In der Klausur sollte stets eine Aussage zur **Betriebsvermögenszugehörigkeit** erfolgen. Ob dies zu bejahen ist, hängt zum einen von der **Unternehmensform** ab und zum anderen von der **Nutzung**. So hat eine Kapitalgesellschaft mangels privater Sphäre bspw. immer Betriebsvermögen; dagegen kann es sich bei einer natürlichen Person auch um Privatvermögen handeln. Die nachfolgende Übersicht veranschaulicht das Problem:



Im Gegensatz zum Handelsrecht, bei dem im Zweifel Betriebsvermögen unterstellt werden kann (§ 344 HGB), unterscheidet das **Steuerrecht** explizit zwischen **notwendigen und gewillkürten Betriebsvermögen bzw. Privatver-**

mögen. Die Unterscheidung lässt sich nicht dem Gesetz, sondern nur den Richtlinien entnehmen (**R 4.2 EStR**). Daher bietet es sich an, die entsprechende Richtlinienfundstelle in einer Klausur zu zitieren.

Bei einem **Einzelunternehmer** handelt es sich um

- ▶ **notwendiges Betriebsvermögen**, wenn
 - eine ausschließliche und unmittelbare Nutzung für eigenbetriebliche Zwecke **oder**
 - eine eigenbetriebliche Nutzung von mehr als 50 % vorliegt.
- ▶ **gewillkürtes Betriebsvermögen**, wenn
 - ein gewisser objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und das Wirtschaftsgut dazu bestimmt und geeignet ist, diesen Betrieb zu fördern **oder**
 - eine betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 % vorliegt.

BEISPIEL 5 ➔ Kfz-Händler X erwirbt am 10.5.01 für 10.000 € einen Pkw, der zum Verkauf bestimmt ist (Pkw 1) und für 20.000 € einen Pkw, den er privat (2.000 km) sowie für Fahrten von der Wohnung zum Betrieb (8.000 km) nutzt (Pkw 2). Wie sind die beiden Pkw handels- und steuerrechtlich zu behandeln?

LÖSUNG ➔ Die beiden Pkw sind unstreitig Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter, die X als Eigentümer zuzurechnen sind. Bei Pkw 1 handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen, da er als Verkaufsobjekt ausschließlich und unmittelbar eigenbetrieblich genutzt wird (R 4.2. Abs. 1 Satz 1 EStR). Eine Aktivierung hat handels- und steuerrechtlich zu erfolgen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Pkw 2 stellt ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen dar, weil er zu 80 % (und damit zu mehr als 50 %) betrieblich genutzt wird (R 4.2 Abs. 1 Satz 6 EStR). Eine Aktivierung hat handels- und steuerrechtlich zu erfolgen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Bei einer **Personengesellschaft** handelt es sich bei **Gesamthandsvermögen** grds. immer um **notwendiges Betriebsvermögen** (Ausnahme: H 4.2. Abs. 11 EStH). Ist der Gesellschafter (ggf. auch anteilig) Eigentümer eines Wirtschaftsguts, kann es sich um Sonderbetriebsvermögen handeln.

Dabei liegt **notwendiges Sonderbetriebsvermögen** vor, wenn ein Wirtschaftsgut

- ▶ unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft dient (notwendiges Sonderbetriebsvermögen I) **oder**
- ▶ unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden soll (notwendiges Sonderbetriebsvermögen II).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist,

- ▶ den Betrieb der Gesellschaft zu fördern (gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I).
- ▶ die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern (gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II).

In Bezug auf die **Schulden** muss zudem eine Aussage getroffen werden, ob es sich um eine betriebliche Schuld

handelt. Einzige Fundstelle hierzu ist **H 4.2 Abs. 15 Betriebs-schuld EStH**. Danach ist die Mittelverwendung, also die **betriebliche Veranlassung**, ausschlaggebend. Ist diese gegeben, handelt es sich um Betriebsvermögen.

MERKE

Erst an dieser Stelle, d. h. wenn die Würdigung zur **Betriebsvermögenszugehörigkeit** behandelt wird, sollte auch eine Aussage erfolgen, ob eine **Pflicht (oder eine Wahl) zur Aktivierung/Passivierung** nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB zu erfolgen hat. Dies ist handels- und steuerrechtlich (Maßgeblichkeit bzw. Durchbrechung) zu würdigen. Darüber hinaus kann hier auch die entsprechende **Zuweisung innerhalb der Bilanz** erfolgen.

Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) liegt vor, wenn der Gegenstand dazu bestimmt ist, **dauernd** dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Aufgrund der Pflicht zur Vornahme von Abschreibungen/AfA sollte nunmehr – spätestens aber beim Ansatz der Höhe nach muss – erörtert werden, ob ein **abnutzbares** oder **nicht abnutzbares** Wirtschaftsgut (Vermögensgegenstand) des Anlagevermögens vorliegt (zur Abgrenzung vgl. R 7.1 EStR). Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern sollte darüber hinaus hinsichtlich der Beweglichkeit/Unbeweglichkeit differenziert werden. Dies hat Auswirkungen auf die entsprechenden Abschreibungsmöglichkeiten (z. B. § 6 Abs. 2 und 2a EStG, § 7 Abs. 2 EStG, § 7g EStG).

Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i. U.) liegt vor, wenn der Gegenstand dazu bestimmt ist, **nicht dauernd** dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

BEISPIEL 5A ➔ Fortführung von Beispiel 5: Kfz-Händler X will den Pkw 1 bald wieder verkaufen, den Pkw 2 jedoch längerfristig behalten. Wie sind die beiden Pkw dem Betriebsvermögen zuzuordnen?

LÖSUNG ➔ Pkw 1 gehört aufgrund der beabsichtigten Verkaufsabsicht zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i. U.). Hingegen gehört Pkw 2 aufgrund der beabsichtigten längerfristigen Nutzung zum (abnutzbaren, beweglichen) Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB).

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: gemischt genutzte Wirtschaftsgüter, Ent-/Verstrickung, Entnahme/Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 2 bzw. 8 EStG), unterschiedliche Gebäudenutzung, Grundstücksteile von untergeordnetem Wert, unbewegliches/bewegliches Anlagevermögen, nicht abnutzbares/abnutzbares Anlagevermögen, Scheinbestandteile, Betriebsvorrichtung.

c) Ansatz der Höhe nach

Wird die Aktivierung bzw. Passivierung bejaht, erfolgt im Anschluss die Bewertung: Liegt ein Erwerb (oder eine Her-

stellung oder ein sonstiger Zugang, z. B. durch eine Einlage) in dem zu würdigenden Wj. vor, muss eine **Zugangsbewertung** durchgeführt werden. Diese ist erforderlich, um die „Einbuchung“ (welche ggf. nachzuholen oder zu korrigieren ist) mit dem zutreffenden Wert vornehmen zu können. Stets zu beurteilen ist die **Folgebewertung**, also die Bewertung zum Bilanzstichtag.

Die grundlegende maßgebliche Vorschrift im Handelsrecht ist **§ 253 Abs. 1 HGB**: „Vermögensgegenstände sind höchstens mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, vermindert um die **Abschreibungen nach den Absätzen 3 bis 5**, anzusetzen. **Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag und Rückstellungen in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrages** anzusetzen.“

Das Steuerrecht folgt dem Handelsrecht grds. wieder über die Vorschrift des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, hat jedoch auch eigene Bewertungsvorschriften in § 6 EStG. Im Zweifel wird über § 5 Abs. 6 EStG die Maßgeblichkeit durchbrochen bzw. aufgrund einer Wahlrechtsausübung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (z. B. Sonderabschreibung) eingeschränkt. Im Ergebnis muss hier in der Klausur erneut – wie schon beim Ansatz dem Grunde nach – eine **Aussage bzgl. der Maßgeblichkeit** getroffen werden.

Selbst wenn das Steuerrecht im Ergebnis keinen anderen Wertansatz als das Handelsrecht vorsieht, sollten immer die Bewertungsvorschriften beider Rechtsgebiete in der Klausur erwähnt werden. Die Vorschriften im HGB und EStG stehen sich dabei grds. wie folgt gegenüber:

Abb. 3: Planmäßiger/außerplanmäßiger Wertansatz im Handels- und Steuerrecht

Art des VG/WG	Handelsrecht		Steuerrecht	
	Planmäßig	Außerplanmäßig	Planmäßig	Außerplanmäßig
Abnutzbares Anlagevermögen		§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB (für Finanzanlagen ergänzt um Satz 6)	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG	§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG
Nicht abnutzbares Anlagevermögen	§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB	§ 253 Abs. 4 HGB	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (bei Verbindlichkeiten i. V. mit Nr. 3)	§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (bei Verbindlichkeiten i. V. mit Nr. 3)
Umlaufvermögen				
Verbindlichkeiten	§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB	§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB		
Rückstellungen		-	§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG	-

aa) Zugangsbewertung

Eine Aussage zur Zugangsbewertung ist in der Klausur wirklich nur dann erforderlich, sofern der Zugang, also die **Anschaffung, Herstellung oder Einlage, auch tatsächlich in dem zu beurteilenden Wj. erfolgte**. Dabei sind Handels- und Steuerrecht grds. identisch; die Bewertungsmaßstäbe des Handelsrechts sind daher maßgeblich. So erfolgt die Bewertung eines positiven Wirtschaftsguts (Vermögensgegenstands) bei entgeltlichem Erwerb grds. zu AK (Besonderheiten z. B. § 6 Abs. 5 Satz 3, § 6 Abs. 6 EStG), die in § 255 Abs. 1 HGB

definiert sind. In Herstellungsvorgängen werden HK nach § 255 Abs. 2 HGB angesetzt.

AK nach § 255 Abs. 1 HGB:

- ▶ Aufwand,
 - Einzelkosten,
- ▶ um den Vermögensgegenstand zu erwerben,
- ▶ um den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen.

HK nach § 255 Abs. 2 HGB:

- ▶ Aufwand,
 - Einzelkosten (Fertigungs-, Material-, Sonderkosten),
 - Gemeinkosten (*Pflicht*: Fertigungs-, Materialgemeinkosten; *Wahlrecht*: Allgemeine Verwaltung, BAV, freiwillige soziale Leistung)
- ▶ um den Vermögensgegenstand herzustellen,
- ▶ um den Vermögensgegenstand zu erweitern,
- ▶ um den Vermögensgegenstand wesentlich zu verbessern (im Vergleich zum ursprünglichen Zustand).

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: Umfang AK/HK, nachträgliche AK/HK, Skonti, Schuldübernahme, Ratenkauf, Rentenkauf, Tausch, Fremdwährung (§ 256a HGB), Abstandszahlung, negativer Kaufpreis, Aufwand bei Gebäuden (Abbruch, Erhaltungsaufwand), Zuschlagskalkulation, Äquivalenzziffern, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Behandlung der Umsatzsteuer (§ 9b EStG), Bewertungseinheiten, unentgeltliche Zuführungen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, § 6 Abs. 3, 4 und 5 EStG), Unternehmenserwerb (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Auf Seiten der Passiva sind **Verbindlichkeiten** nach § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen. Steuerlich greift § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG, der auf die AK in § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG in entsprechender Anwendung verweist. Die AK einer Verbindlichkeit entsprechen dem **Nennwert/Rückzahlungsbetrag**.

bb) Folgebewertung

Die Bewertung zum Bilanzstichtag ist in der Klausur **stets zu würdigen**. Man trennt hier zwischen einer grds. (primären) Bewertung und einer außerplanmäßigen (sekundären) Bewertung.

Grundsätzlich sind Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des nicht abnutzbaren Anlagevermögens und des Umlaufvermögens auch am Bilanzstichtag noch mit ihrem ursprünglichen Zugangswert anzusetzen. Abnutzbares Anlagevermögen dagegen unterliegt der planmäßigen Abschreibung, die hier mindernd abzuziehen ist. Für die Klausuren relevant sind i. d. R. folgende Abschreibungsmethoden:

Abschreibung handelsrechtlich:

- ▶ grds. linear über die Nutzungsdauer,
- ▶ GWG, Sammelposten ggf. (ist GoB-konform),
- ▶ im Jahr des Zugangs anteilig.

AfA steuerrechtlich:

- ▶ grds. linear über die Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG),
- ▶ degressiv für Altfälle (§ 7 Abs. 2 EStG),
- ▶ GWG, Sammelposten ggf., (§ 6 Abs. 2, Abs. 2a EStG),
- ▶ Gebäude typisiert (§ 7 Abs. 4 Satz 1 bzw. Abs. 5 EStG), ggf. kürzere Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG),
- ▶ Firmenwert stets über 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG),
- ▶ im Jahr des Zugangs allerdings anteilig (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

BEISPIEL 5B ▶ Fortführung von Beispiel 5A: Die Nutzungsdauer der beiden Pkw beträgt sechs Jahre. Wie sind die Pkw bilanzsteuerrechtlich zu behandeln?

LÖSUNG ▶ Die Bewertung des Pkw 1, der zum Umlaufvermögen gehört (s. o., Lösung zu Beispiel 5A), erfolgt im Zugangszeitpunkt und auch am Bilanzstichtag mit den AK (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Die AK betragen nach § 255 Abs. 1 HGB 10.000 €. Handels- und Steuerbilanz stimmen überein (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Die Bewertung des Pkw 2, der zum Anlagevermögen gehört (s. o., Lösung zu Beispiel 5A), erfolgt im Zugangszeitpunkt mit den AK und am Bilanzstichtag mit den AK abzgl. Abschreibung (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die AK betragen nach § 255 Abs. 1 HGB 20.000 €. Die Abschreibung erfolgt linear über die Nutzungsdauer (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG – bei Pkw: sechs Jahre). Für die vollen Monate, die der Anschaffung vorangehen, wird anteilig keine Abschreibung/AfA gewährt (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

Zugang	20.000 €
AfA ($20.000 \text{ €} \cdot \frac{1}{6} \cdot \frac{8}{12} =$)	- 2.222 €
Pkw 2 am 31.12.01	17.778 €

Handels- und Steuerbilanz stimmen überein (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG).

Auf Seiten der **Passiva** verbleibt es handelsrechtlich bei **Verbindlichkeiten** bei dem Ansatz mit dem **Erfüllungsbetrag**. Steuerlich sind diese dagegen grds. mit 5,5 % **abzuzinsen**. Ausgenommen von der Abzinsung sind Verbindlichkeiten, deren Laufzeit am Bilanzstichtag weniger als zwölf Monate beträgt, und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. **Rückstellungen** sind mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung **notwendigen Erfüllungsbetrag** anzusetzen. Bei Rückstellungen kommt zudem handels- und steuerrechtlich bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr eine **Abzinsung** in Betracht.

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: Fremdwährung (§ 256a HGB), Abschreibung/AfA (Beginn und Ende, Gebäude-AfA, GWG/Sammelposten, Sonderabschreibungen, Bemessungsgrundlage nach nachträglichen AK/HK, Bemessungsgrundlage nach außerplanmäßigen Abschreibungen, Bemessungsgrundlage nach Einlage/Entnahme), Prüfung der Wertaufholung, Abzinsung von

Verbindlichkeiten, Rückstellungsbewertung (Abzinsung, rätierliche Ansammlung, Kostensteigerungen).

Außerplanmäßig sind Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter mit einem niedrigeren Wert (Aktiva) bzw. höheren Wert (Passiva) anzusetzen. Während **steuerrechtlich** in allen Varianten lediglich ein **Wahlrecht** zur Vornahme der außerplanmäßigen Teilwertabschreibung (bzw. auf Seiten der Passiva Teilwertzuschreibung) besteht, sofern eine **Dauerhaftigkeit** gegeben ist, ist **handelsrechtlich genau zu unterscheiden**: Im Bereich des **Anlagevermögens** muss eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden, wenn die Wertminderung von Dauer ist. Bei vorübergehender Wertminderung besteht lediglich bei Finanzanlagen ein Wahlrecht, den niedrigeren Wert anzusetzen. **Umlaufvermögen** (bzw. eine Verbindlichkeit) muss dagegen immer – unabhängig von einer Dauerhaftigkeit – mit dem niedrigeren (bzw. bei Verbindlichkeiten höheren) Wert angesetzt werden.

BEISPIEL 5C Fortführung von Beispiel 5B: Der beizulegende Wert/Teilwert des Pkw 2 am 31.12.01 beträgt 4.000 €. Wie ist Pkw 2 bilanzsteuerrechtlich zu behandeln?

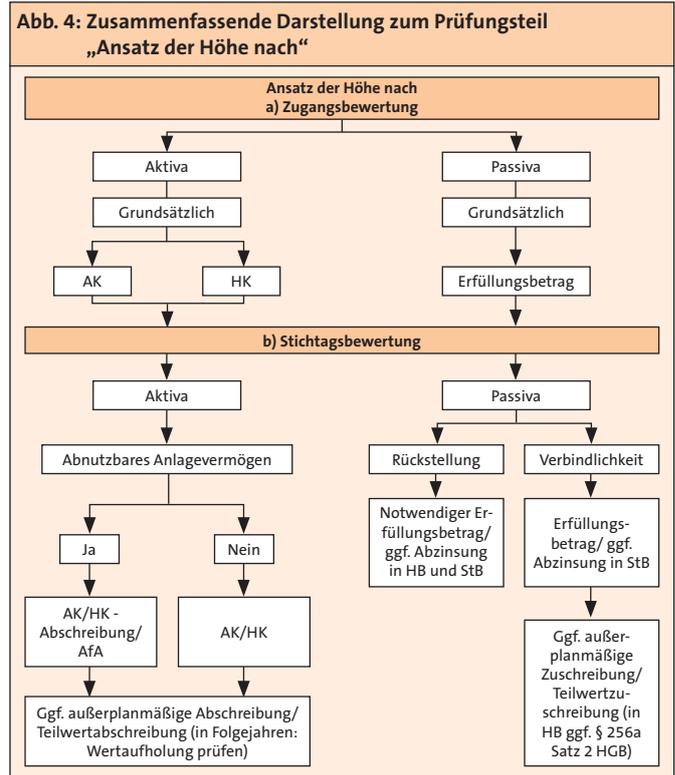
LÖSUNG Grundsätzlich ist Pkw 2 mit 17.778 € (s. o., Lösung zu Beispiel 5B) anzusetzen. Der Wertminderung am Bilanzstichtag von 4.000 € ist von Dauer, da der Teilwert für die halbe Restnutzungsdauer unter dem planmäßigen Buchwert (8.888 €) liegt.⁷ Handelsrechtlich muss der Wert von 4.000 € angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB). Steuerrechtlich besteht hier ein Wahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, diesen Wert anzusetzen oder den planmäßigen Wert von 17.778 € beizubehalten.

Beispiel 5C zeigt, wie wichtig in der Klausur die Einhaltung eines klar strukturierten Lösungsaufbaus ist. **Zunächst** ist der **planmäßige** und im **Anschluss** daran der **außerplanmäßige** Ansatz zu beurteilen. Wird direkt auf den außerplanmäßigen Ansatz eingegangen, besteht die Gefahr, „Fußgängerpunkte“ zu verlieren. Um einen konkreten Vergleich der beiden Wertmaßstäbe durchführen zu können, müssen auch beide in der Lösung angesprochen werden. Ebenso wird deutlich, dass aufgrund der unterschiedlichen rechtlichen Folgen in **Handels- und Steuerbilanz** eine **getrennte Beurteilung** erfolgen sollte. In dem Beispiel wurde zunächst der handelsrechtliche Wertansatz (Pflicht) und davon losgelöst der steuerliche Wertansatz (Wahlrecht) geprüft.

Wurde in der Vergangenheit bereits eine außerplanmäßige/ Teilwert-Abschreibung vorgenommen, muss an jedem folgenden Stichtag die Beibehaltung dieses Werts überprüft werden. Hintergrund ist ein eventuelles **Wertaufholungsgebot** nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

TIPP

Mögliche Problembereiche in der Klausur: Bewertungsobergrenze/-untergrenze, Prüfung dauernde Wertminderung, Umfang der Abschreibung, retrograde Wertermittlung, Einzelwertberichtigung/Pauschalwertberichtigung bei Forderungen.



3. Technische Umsetzung

Regelmäßig muss in der Bilanzsteuerrechtsklausur das bilanzielle Ergebnis auch umgesetzt werden. Probleme bereiten hier oftmals die Darstellungsmöglichkeiten bei Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz sowie die Darstellung der Gewinnauswirkung.

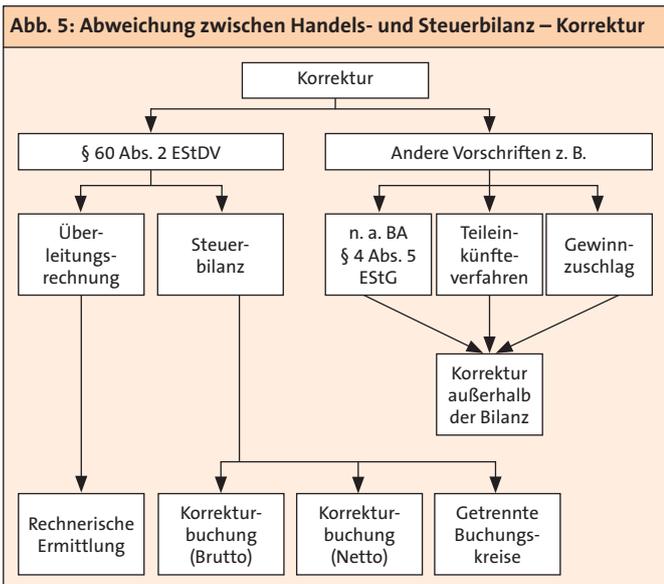
a) Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz

Sie müssen i. R. der Klausur zeigen, dass Sie in der Lage sind, sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz aufzustellen. Bezüglich der technischen Darstellung sind hier unterschiedliche Varianten denkbar: Nach der Vorschrift des § 60 Abs. 2 EStDV kann bei einer Abweichung zur handelsrechtlichen Handhabung aufgrund steuerlicher Vorschriften eine **Überleitungsrechnung** vollzogen werden (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Alternativ kann auch eine **eigene Steuerbilanz**, parallel zur Handelsbilanz, aufgestellt werden (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Die Erstellung der eigenen Steuerbilanz wiederum kann durch Überleitungsbuchungen (nach der Netto- oder Bruttomethode) oder durch die Aufstellung getrennter Buchungskreise für die Handels- und Steuerbilanz erfolgen.

MERKE

Die Anpassungen nach § 60 Abs. 2 EStDV sind **nicht** zu verwechseln mit außerbilanziellen Hinzu-/Abrechnungen, z. B. wegen Steuerbefreiungen.

⁷ BfM, Schreiben v. 2.9.2016 IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995, NWB BAAAF-81512.



Nachfolgendes Beispiel 6 veranschaulicht die unterschiedlichen Varianten:

BEISPIEL 6 Anschaffung eines Geschäfts- oder Firmenwerts (Nutzungsdauer: 5 Jahre), am 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. Wie ist dieser Vorgang handels- und steuerrechtlich zu behandeln? Die für die Erstellung der Handels- und Steuerbilanz erforderlichen Buchungssätze (Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben.

LÖSUNG Der Firmenwert wird in der Handelsbilanz nach § 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 in €	Steuerbilanz in €
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 in €
Zugang 31.12.10 (Differenz 200 • 30 % =)	60

Variante 1: Überleitungsrechnung

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 € an Geschäfts- o. Firmenwert 300 €
 Aktive latente Steuern 60 € an Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 €

Korrektur nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV:

Erhöhung Geschäfts- o. Firmenwert (Minder-AfA) + 200 €
 Minderung aktive lat. St. (kein Ansatz) - 60 €

Variante 2a: Korrekturbuchungen (Bruttomethode) – ausgehend vom handelsrechtlichen Buchungskreis

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 € an Geschäfts- o. Firmenwert 300 €
 Aktive lat. St. 60 € an Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 €

Korrektur-Buchung zur Erstellung der Steuerbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert 300 € an Abschreibung 300 €
 Abschreibung 100 € an Geschäfts- o. Firmenwert 100 €
 Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 € an Aktive lat. St. 60 €

Variante 2b: Korrekturbuchungen (Nettomethode) – ausgehend vom handelsrechtlichen Buchungskreis

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 € an Geschäfts- o. Firmenwert 300 €
 Aktive lat. St. 60 € an Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 €

Korrektur-Buchung zur Erstellung der Steuerbilanz:

Geschäfts- o. Firmenwert 200 € an Abschreibung 200 €
 Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 € an Aktive lat. St. 60 €

Variante 2c: Getrennte, eigene Buchungskreise für Handels- und Steuerbilanz

Buchung lt. Handelsbilanz:

Abschreibung 300 € an Geschäfts- oder Firmenwert 300 €
 Aktive lat. St. 60 € an Steuern Einkommen u. Ertrag (lat. St.) 60 €

Buchung lt. Steuerbilanz:

Abschreibung 10 € an Geschäfts- oder Firmenwert 100 €

TIPP

Die Variante „Korrekturbuchung nach der Bruttomethode“ ist eher untypisch in der Klausur. Alle anderen Varianten können durchaus gefordert sein, wobei in der Vergangenheit klar die **getrennten Buchungskreise** favorisiert wurden.⁸

b) Darstellung der Gewinnauswirkung

Vor dem Hintergrund der doppelten Buchführung existieren hierfür zwei Möglichkeiten: Die Auswirkung auf den Gewinn kann

- zum einen durch die Veränderungen in der Bilanz (**Bilanzposten-Methode = BiPo-Methode**) und

⁸ Ausführlich bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAAH-02257.

2. zum anderen durch die Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (**GuV-Methode**) gezeigt werden.

Während die GuV-Methode die Auswirkungen bei den Erfolgskonten untersucht, werden bei der BiPo-Methode die Änderungen bei den Sachkonten (Bestandskonten) dargestellt. Beide Methoden führen zum identischen Ergebnis.

Abb. 6: Zwei mögliche Formeln der Gewinnermittlung	
GuV-Formel nach § 242 Abs. 2 HGB	Bilanzformel nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG
Erträge	Betriebsvermögen 31.12.
- Aufwendungen	- Betriebsvermögen 1.1.
= Gewinn	+ Entnahmen
	- Einlagen
	= Gewinn

aa) GuV-Methode

Bei dieser Darstellungsvariante werden nur die Auswirkungen durch die festgestellten Änderungen der **Erfolgskonten** (Ertrag/Aufwand) begutachtet. Folgende Änderungen kommen in Betracht:

Abb. 7: Änderungen und ihre Gewinnauswirkungen i. R. der GuV-Methode	
Änderungen	Gewinnauswirkung
Mehr Erträge	+
Weniger Erträge	-
Mehr Aufwand	-
Weniger Aufwand	+

BEISPIEL 7 Ein Pkw mit AK von 60.000 € (Zugang Januar 01) wurde fälschlicherweise über fünf Jahre statt über sechs Jahre abgeschrieben. Stellen Sie die Gewinnauswirkung dar.

LÖSUNG

Konto „AfA“	Bisher	Neu	Differenz
	12.000 €	10.000 €	„weniger“ 2.000 €

Gewinnauswirkung „weniger“ AfA: + 2.000 €.

bb) BiPo-Methode

Zunächst müssen Sie sich davon lösen, dass Aufwendungen und Erträge für sich allein die gewinnwirksamen Größen darstellen. Vielmehr müssen Sie sich nun **ausschließlich** nach den **Bestandteilen der Bilanzformel** richten. Danach sind also ausschließlich folgende Größen gewinnwirksam:

1. Betriebsvermögen (= Bilanzposten der Aktiv- und Passivseite),
2. Entnahmen,
3. Einlagen.

Hinter der Größe „Betriebsvermögen“ steht das Eigenkapital lt. Handels- bzw. Steuerbilanz und dahinter stehen wiederum die Bilanzposten der Aktiv- und der Passivseite:

Aktiva	Passiva
Aktivposten	Eigenkapital 31.12.
	Passivposten

Um die Gewinnauswirkungen festzustellen, sind stets die einzelnen Änderungen der Bilanzposten zu betrachten.

Maßgeblich sind die **Änderungen gegenüber** dem bisherigen Wertansatz zum **Bilanzstichtag**, Denn nur diese Wertansätze werden grds. in der Klausur geändert. Die Ansätze in der Anfangsbilanz dürfen bis auf wenige Ausnahmen (Verstoß gegen Treu und Glauben, Fehler ohne Gewinnauswirkung) nicht geändert werden. Folgende Änderungen zum Bilanzstichtag kommen in Betracht:

Abb. 8: Änderungen und ihre Gewinnauswirkungen i. R. der BiPo-Methode	
Änderungen	Gewinnauswirkung
Mehr Aktiva	+
Weniger Aktiva	-
Mehr Passiva	-
Weniger Passiva	+
Mehr Entnahmen	+
Weniger Entnahmen	-
Mehr Einlagen	-
Weniger Einlagen	+

Es empfiehlt sich eine Kontenentwicklung mit Gegenüberstellung des bisherigen und des geänderten Bilanzpostens.

BEISPIEL 7A Das Beispiel 7 wird fortgeführt. Diesmal wird das Konto „Fuhrpark“ betrachtet (Abschreibung). Stellen Sie die Gewinnauswirkung dar.

LÖSUNG

Konto „Fuhrpark“	Bisher	Neu	Differenz
Zugang 01/01	60.000 €	60.000 €	
Abschreibung	- 12.000 €	- 10.000 €	
31.12.01	48.000 €	50.000 €	„mehr“ 2.000 €

Gewinnauswirkung „mehr“ Fuhrpark: + 2.000 €.

TIPP

Gewinnauswirkungen können Ihnen in der Klausur in **mehreren Varianten** begegnen. Zum einen kann es gefordert sein, dass Sie selber die Gewinnauswirkung Ihrer Feststellungen darstellen sollen. Dies geschieht üblicherweise über die „**einfachere**“ **GuV-Methode**. Zum anderen ist es möglich, dass Ihnen die Auswertung eines Betriebsprüfers in Form einer **Mehr-Weniger-Rechnung** zur Auswertung vorgelegt wird. Diese wird i. d. R. in Anlehnung an die BiPo-Methode erstellt. Daher sollten Sie beide Varianten beherrschen.

cc) Jahresübergreifende Darstellung

Bei jahresübergreifenden Änderungen, die regelmäßig in **Betriebsprüfungen** (Bp) festgestellt werden, ist die Gewinnauswirkung konsequenterweise für mehrere Jahre zu zeigen. Unproblematisch ist die **GuV-Methode**, da sich hier nur die Erfolgskonten des jeweiligen Jahres auf den Gewinn auswirken. Anders hingegen ist dies bei der **BiPo-Methode**: Aufgrund des Bilanzzusammenhangs hat eine Änderung eines Bilanzpostens zum Bilanzstichtag eine Reflexwirkung, also Gewinnauswirkung mit umgedrehten Vorzeichen, im Folgejahr:

Abb. 9: Jahresübergreifende Änderungen i. R. der BiPo-Methode

Betriebsvermögen 31.12.02	Betriebsvermögen 31.12.03
- Betriebsvermögen 31.12.01	- Betriebsvermögen 31.12.02
+ Entnahmen '02	+ Entnahmen '03
- Einlagen '02	- Einlagen '03

BEISPIEL 7B Das Beispiel 7A wird fortgeführt. Diesmal wird der Zeitraum 01 und 02 betrachtet. Stellen Sie die Gewinnauswirkungen für 01 und 02 mithilfe der BiPo-Methode dar.

LÖSUNG

Konto „Fuhrpark“	Bisher	Neu	Differenz
Zugang 01/01	60.000 €	60.000 €	
Abschreibung	- 12.000 €	- 10.000 €	
31.12.01	48.000 €	50.000 €	„mehr“ 2.000 €
Abschreibung	- 12.000 €	- 10.000 €	
31.12.02	36.000 €	40.000 €	„mehr“ 4.000 €

Gewinnauswirkung:

	Gewinn 01		Gewinn 02	
	+	-	+	-
Fuhrpark	2.000 €		4.000 €	2.000 €

II. Wesentliche typische Prüfungsfelder

Im Rahmen unserer **Themenauswertung** der Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2019⁹ haben wir bereits **typische Themenfelder** herausgefiltert, die regelmäßig in der Bilanzsteuerrechtsklausur eine Rolle spielen. Daneben werden immer wieder **aktuelle Gesetzesänderungen** oder auch aktuelle Verwaltungsauffassungen (**neue BMF-Schreiben**) aufgegriffen und zum Prüfungsgegenstand gemacht. In Bezug auf **Grundstücke** und **Gebäude**, die an sich schon als „Prüfungsklassiker“ zu sehen sind, haben sich mit der Rspr. zu Ehegattengrundstücken und anschaffungsnahen HK einige prüfungsrelevante Änderungen ergeben. Diese sollen nachfolgend ebenso erörtert werden wie der „Dauerbrenner“ **Anpassung nach Bp**.

1. Bebaute Grundstücke

a) Ansatz dem Grunde nach

aa) Vermögensgegenstand, Wirtschaftsgut

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 behandeln¹⁰ (R 4.2 Abs. 3 und 4 EStR).

Dieses bedeutet, 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.

Zu den selbstständigen Gebäudeteilen gehören:

- ▶ **Betriebsvorrichtungen** (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 i. V. mit R 7.1 Abs. 3 EStR und Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013¹¹),
- ▶ **Scheinbestandteile** (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 2 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),
- ▶ **sonstige selbstständige Gebäudeteile** (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 EStR):
 - eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil,
 - fremdbetrieblich genutzter Gebäudeteil,
 - zu fremden Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil,
 - zu eigenen Wohnzwecken genutzter Gebäudeteil.

BEISPIEL 8 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 des U 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). Das EG und das 2. OG stehen 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 jeweils einen Vermögensgegenstand/ein Wirt-

⁹ Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2019 S. 203, NWB EAAAH-02257.

¹⁰ Beck'scher Bilanzkommentar, 9. Aufl. 2014, § 247, Anm. 450.

¹¹ Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130, BStBl 2013 I S. 734, NWB DAAAE-40449.

schaftsgut 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 nicht überbaute Fläche ebenfalls entsprechend der Gebäudenutzung aufgeteilt, es sei denn, es handelt sich gemäß der tatsächlichen Nutzung um ein eigenständiges Wirtschaftsgut (z. B. Firmenparkplatz).

bb) Eigentümer

Im nächsten Schritt ist auch bei Grundstücken und Gebäuden die Frage der **(persönlichen) Zurechnung** zu prüfen. Wie bereits dargestellt (s. o., Kap. I.2.b)bb)), erfolgt für Grundstücke der zivilrechtliche Eigentumsübergang gem. §§ 873, 925 BGB durch Auflassung und Eintragung in das Grundbuch. 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).

Hinsichtlich der Eigentumsfrage hat sich bei sog. **Ehegattengrundstücken** die **Rspr. und Verwaltungsauffassung geändert**:

- ▶ **Änderung der Rspr.:** BFH, Urteile v. 9.3.2016 - X R 46/14, BStBl 2016 II S. 976, NWB XAAAF-72706, und v. 21.2.2017 - VIII R 10/14, BStBl 2017 II S. 819, NWB FAAAG-46841.
- ▶ **Aktuelle Verwaltungsauffassung:** Neufassung des H 4.7 Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut EStH; BMF, Schreiben v. 16.12.2016 - IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431, NWB CAAAF-89189.

Problematisch ist in diesen Fällen die Errichtung eines Gebäudes durch den Unternehmer aus eigenen Mitteln (Eigenfinanzierung) auf einem Grundstück, das auch dem Ehepartner gehört. Wegen §§ 94, 96 und 97 BGB werden – unabhängig von der Zahlung – beide Ehepartner Eigentümer des Gebäudes entsprechend ihrer Eigentumsquote an dem Grund und Boden. Nach neuer Auffassung wird in diesen Konstellationen (außer es werden explizit Vereinbarungen wie ein Aufwandsersatzanspruch getroffen) auch kein abweichendes wirtschaftliches Eigentum begründet. Der Unternehmer kann somit im Ergebnis nur anteilig das Gebäude aktivieren.

Wird kein Aufwandsersatzanspruch explizit vereinbart, wird der Nichtunternehmer-Ehegatte – sofern keine abweichenden Vereinbarungen zwischen den Eheleuten getroffen werden – sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer des auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Gebäudeteils. Die Wirtschaftsgüter sind beim Nichtunternehmer-Ehegatten grds. Privatvermögen.

cc) Betriebsvermögen

Grundstücke/Grundstücksteile bzw. nur der jeweilige Gebäudeteil gehören zum **notwendigen Betriebsvermögen**, wenn sie ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche

Zwecke genutzt werden (R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR). Abweichend zu dem Vorgenannten brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile, die für den Betrieb von untergeordnetem Wert sind, nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden (§ 8 EStDV).

Ein Gewerbetreibender kann Grundstücke/Grundstücksteile als **gewillkürtes Betriebsvermögen** behandeln. In Betracht kommen Grundstücke/Grundstücksteile, die fremdbetrieblich 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 i. R. der Bilanzierung dem Grunde nach zu prüfen, ob es sich um **Anlage- oder Umlaufvermögen** 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).

b) Ansatz der Höhe nach

aa) Bewertungsmaßstab

Bei **Grund und Boden** sind nur AK denkbar. Die beim Erwerb von Grundstücken typischerweise anfallenden Nebenkosten (GrESt, Makler, Notar, Grundbucheintrag) sind ebenso zu berücksichtigen. Nicht dazu gehören Finanzierungskosten (Eintragung Hypothek, Zinsen etc.).

Gebäude hingegen können angeschafft und selbst hergestellt werden. Somit sind AK oder HK denkbar. Klausurprobleme ergeben sich bei **Kosten rd. um das Gebäude, die zeitlich nach dem Erwerb oder der Herstellung anfallen. Diese können sein:**

- ▶ **AK** = Aufwand für
 - Erwerb,
 - Betriebsbereitschaft;
- ▶ **HK** = Aufwand für
 - Herstellung,
 - Erweiterung,
 - wesentliche Verbesserung;
- ▶ **Erhaltungsaufwand.**

Besonders problematisch stellt sich in Klausuren die Behandlung von **Sanierungskosten** dar. Diese können eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung herbeiführen, wenn das Gebäude im Standard von „sehr einfach“ auf „mittel“ oder von „mittel“ auf „Luxus“ gehoben wird. Hier wird die Vermutung angestellt, dass eine wesentliche Verbesserung dann vorliegt, wenn drei der vier zentralen Ausstattungsmerkmale (Heizung, Sanitär, Elektro und Fenster) i. R. der Baumaßnahmen zu einer Erhöhung des Gebrauchswerts geführt haben. Dabei ist für den „ursprünglichen Zustand“ immer auf den Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung abzustellen.

Erhaltungsaufwand liegt handelsrechtlich grds. immer dann vor, wenn weder AK noch HK gegeben sind. Für steuerliche Zwecke muss jedoch zusätzlich geprüft werden, ob **anschaffungsnahe HK** gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG gegeben sind. Auch hier hat sich die **Rspr.** und infolge dessen die **Verwaltungsauffassung umfassend geändert**:

- ▶ **Änderung der Rspr.:** BFH, Urteil v. 14.6.2016 - IX R 25/14, BStBl 2016 II S. 992, NWB BAAAF-82844, und IX R 22/15, BStBl 2016 II S. 996, NWB HAAAF-82842;
- ▶ **Aktuelle Verwaltungsauffassung:** BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004: 006, BStBl 2017 I S. 1447 NWB EAAAG-62071.

Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG soll eine eigene, vom Handelsrecht losgelöste Vorschrift sein, nach der Aufwendungen eines Gebäudes, obwohl sie keine AK oder HK darstellen, trotzdem zu aktivieren sind und daher nicht sofort in voller Höhe sondern nur i. R. der Afa als Betriebsausgabe geltend gemacht werden können. Eine Aktivierung als **anschaffungsnahe HK** hat zu erfolgen, wenn

- ▶ eine Anschaffung vorlag und
- ▶ innerhalb von drei Jahren
- ▶ der Aufwand (netto) für Instandsetzung/Modernisierung
- ▶ 15 % der AK übersteigt.

In die Prüfung dieser 15 %-Grenze sind alle Kosten unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung einzubeziehen. Lediglich Kosten für die Erweiterung sowie Aufwendungen für jährlich üblicherweise anfallende Erhaltungsarbeiten bleiben außen vor (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG). Nach neuer Auffassung sind **Schönheitsreparaturen** (Maler, Tapezierarbeiten) Kosten, die nicht jährlich üblicherweise anfallen. In Altfällen (Kaufvertrag vor 1.1.2017) dürfen auf Antrag die Schönheitsreparaturen aber noch unberücksichtigt bleiben.

bb) Afa, Abschreibung

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

Bei Gebäuden können auch Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung (**AfaA**) 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 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** (beizulegendem Wert) am Bilanzstichtag angesetzt werden; zwingend ist dies in der Handelsbilanz der Fall, sofern eine **dauernde Wertminderung** vorliegt. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Teilwerterlasses¹². Bei Gebäuden hat der BFH darüber hinaus die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass eine dauernde Wertminderung allein über den Vergleich des Teilwerts mit dem Wert nach der halben Restnutzungsdauer zu bestimmen ist.¹³ Dabei ist immer von objektiven Wertmaßstäben und nicht der subjektiven Sicht des Kaufmanns auszugehen. 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 Wj. oder Kj. maßgeblich** (§ 11c Abs. 2 EStDV). Gleiches gilt im Falle einer späteren Wertaufholung nach § 7 Abs. 4 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 7 Halbsatz 2 oder § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

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

2. Anpassungen infolge von Betriebsprüfungen

Betriebsprüfungen enden regelmäßig mit bilanziellen Feststellungen, die ihre Wirkung auch in nachfolgende Wj. hinein transportieren, die nicht mehr zum Prüfungszeitraum gehören. Damit eröffnet sich die Problematik der Bilanzanpassung der/des Folgejahre(s) 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 9 ▶ Der Stpfl. X hat zum 31.12.01 folgende Bilanz aufgestellt:

¹² BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995, NWB BAAAF-81512.
¹³ BFH, Urteil v. 14.3.2006 - I R 22/05, BStBl 2006 II S. 680, NWB OAAAB-90233.

Aktiva	Bilanz 31.12.01 (HB/StB)		Passiva
	200.000 €	EK	50.000 €
		Schulden	150.000 €
	200.000 €		200.000 €

Diese entspricht der Anfangsbilanz zum 1.1.02.

Im Jahr 03 wird bei X für das Jahr 01 eine Bp durchgeführt. Der Prüfer erhöht daraufhin die Aktiva (den Gewinn 01) wie folgt:

Aktiva	Bilanz 31.12.01 – Bp (reine StB)		Passiva
	220.000 €	EK	70.000 €
		Schulden	150.000 €
	220.000 €		220.000 €

Welche Probleme stellen sich in dem vorliegenden Fall?

LÖSUNG Hier stellen sich zwei Probleme: Zum einen wurde durch den Prüfer **nur** die StB 01 korrigiert. Es muss also geprüft werden, ob (rückwirkend) auch die HB 01 richtig zu stellen ist. Zum anderen stimmt nun die Anfangsbilanz zum 1.1.02 (Aktiva 200.000 €) nicht mehr mit der korrigierten Bilanz zum 31.12.01 überein. Daher hat eine Anpassung zu erfolgen.

a) Handelsrecht

Nach Auffassung des IDW¹⁴ 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 vielmehr aus, wenn der Fehler **in laufender Rechnung** korrigiert wird (**Rückwärtsberichtigung** des geprüften Jahres nur bei schwerwiegenden Fehlern, Nichtigkeit).

Die Anpassung in laufender Rechnung erfolgt, da es sich – aus Sicht der Handelsbilanz – um erstmalig erfasste Vorgänge handelt, grds. **erfolgswirksam**.

Dabei sind aus Vereinfachungsgründen lt. IDW¹⁵ 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.

b) Steuerrecht

Die steuerlichen Folgen aufgrund der Feststellungen wurden bereits aufgrund der Bp im Jahr, für das die Prüfung erfolgte, durch Änderung der Steuerfestsetzungen gezogen. Somit darf die Anpassung **nicht erfolgswirksam** sein, da dies zu einer Doppelbesteuerung führen würde.

Wurden die handelsrechtlichen Anpassungsbuchungen im Jahr des Abschlusses der Bp **erfolgsneutral** vorgenommen, ist steuerlich nichts weiter zu veranlassen. Wurde **erfolgswirksam** angepasst, muss die saldierte Gewinnauswirkung der Anpassungsbuchungen steuerlich wieder neutralisiert werden. Dies geschieht durch eine außerbilanzielle Korrektur.

BEISPIEL 9A ▶ Wie hat die Anpassung handels- und steuerrechtlich zu erfolgen?

Da X ein Einzelunternehmer ist, kann die Anpassung handels- und steuerrechtlich erfolgsneutral erfolgen:

Aktiva 20.000 € an Kapital 20.000 €

Alternativ kann gegen Ertrag gebucht werden. Für steuerliche Zwecke müsste dann aber der Gewinn außerhalb der Bilanz um 20.000 € vermindert werden, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

c) Besonderheit Kapitalgesellschaften

Die Summe der Eigenkapitalabweichungen in der Bp-Bilanz wird bei Kapitalgesellschaften im steuerlichen Ausgleichsposten (**StAP**) gesammelt. Er ist ein rein **bilanztechnischer Posten ohne spezielle Rechtsgrundlage**. Er hat jedoch folgenden **gesellschaftsrechtlichen Hintergrund**:

Der Posten Eigenkapital lt. Handelsbilanz ist gesellschaftsrechtlich belegt und darf ohne rechtsverbindliche Beschlüsse der zuständigen Organe nicht verändert werden. Der Eigenkapitalposten nach § 266 Abs. 3 HGB ist gewissermaßen eine „geschlossene Position“; sie bleibt unverändert. Abweichungen müssen daher separat gezeigt werden. Hierfür dient der StAP. Der StAP im letzten Jahr des Prüfungszeitraums verkörpert somit das Mehr- oder Minderergebnis lt. Bp.

III. Fazit

Neben dem notwendigen Fachwissen ist ein wesentlicher Faktor für eine gute Beurteilung in der Bilanzsteuerrechtsklausur der klare Aufbau Ihrer Lösung. Zum einen sollten Sie dabei das Zusammenspiel zwischen Handels- und Steuerbilanz trainieren. Zum anderen ist die klare Trennung zwischen dem Ansatz dem Grunde und dem Ansatz der Höhe nach vorzunehmen, um insbesondere die Fußgängerpunkte zu erzielen. Vernachlässigen Sie zu guter Letzt auch die Technikeile nicht. Denn auch hier konnte in den letzten Jahren stets eine nicht unwesentliche Anzahl von Punkten erreicht werden.

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.

¹⁴ IDW RS HFA 6, Stand: 12.4.2007.

¹⁵ IDW RS HFA 6, Rz. 36.

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 Abonnementspreis 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