Übungsklausur aus dem Bilanzsteuerrecht

Würdigung eines Einzelunternehmers sowie einer Personen- und Kapitalgesellschaft

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck*

Die nachfolgende Klausur mittleren Schwierigkeitsgrads dient Kandidaten der StB-Prüfung zur Vorbereitung auf den schriftlichen Teil, ergänzt den Beitrag der Autoren in SteuerStud 6/2022 S. 411, NWB SAAAI-58470, und greift u. a. die Prüfungsschwerpunkte Grundstücke, Rückstellungen sowie Betriebsprüfung auf. Diese Übungsklausur ist auf eine Bearbeitungszeit von insgesamt sechs Stunden ausgelegt und beinhaltet drei unabhängige Bearbeitungsteile.

I. Sachverhalte

Teil I: Einzelunternehmer Manfred Baier

Der e.K. Manfred Baier (MB) betreibt als Einzelunternehmer einen Herstellungsbetrieb von Kartonagen und Briefumschlägen in Fulda (Deutschland). Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 i. V. mit § 4 Abs. 1 EStG. Kj. und Wj. stimmen überein. Für die Wj. bis einschließlich 2020 wurden Handelsbilanzen und wegen abweichender Ansätze/Bewertungen Steuerbilanzen nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV geführt. MB unterliegt umsatzsteuerlich der Regelbesteuerung und ist zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Soweit möglich sollen die Ansätze in der Handels- und Steuerbilanz übereinstimmen. Dabei möchte MB im Jahr 2021 einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen, was ggf. Vorrang vor dem Wunsch der Erstellung einer Einheitsbilanz hat.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2021 und einer ggf. erforderlichen abweichenden Steuerbilanz sind für 2021 die nachfolgenden Einzelsachverhalte noch zu würdigen. Tag der Bilanzaufstellung ist der 4.4.2022.

1. Papierrollen

Für die Produktion und zum unveränderten Weiterverkauf benötigt der Betrieb des MB spezielle Papierrollen. Er kaufte im Jahr 2021 folgende Mengen dieser Warengruppe als Meterware ein:

- Januar: 700 m zu 28,00 € je m,
- März: 100 m zu 30,00 € je m,
- Dezember: 200 m zu 29,50 € je m.

Der Einkauf dieser Papiersorten erfolgte im Jahr 2021 erstmalig, weshalb kein Anfangsbestand zum 1.1.2021 vorhanden ist. Der Marktpreis beträgt am 31.12.2021 28,20 €. Der Endbestand lt. Inventur beträgt 600 m. Die Einkäufe wurden bisher komplett im Buchungskreis „Alle Bereiche“ aufwandswirksam gebucht. Sämtliche Rechnungen in diesem Zusammenhang wurden im Jahr 2021 bezahlt.

2. Spezialmaschine

MB benötigt für die Produktion eine spezielle Maschine. Am 10.10.2021 schloss er einen Kaufvertrag mit einem Lieferanten aus den USA. Der vereinbarte Preis beträgt 18.000 USD. Die Lieferung erfolgte am 5.11.2021. Die Zahlung erfolgte am 10.1.2022. Die Nutzungsdauer (ND) der Maschine beläuft sich auf zehn Jahre.

* Lars Nüdling, Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl.-Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

Die Kurse (Devisenkassamittelkurs) entwickelten sich wie folgt:

1 € =	
10.10.2021	1,05 USD
5.11.2021	1,07 USD
31.12.2021	1,12 USD
10.1.2022	1,12 USD

Da im Jahr 2021 die Zahlung an den Lieferanten noch nicht erfolgte, wurden insoweit die Vorgänge bisher noch nicht gebucht. Lediglich die anfallenden Zölle für die Einfuhr wurden wie folgt erfasst (die Behandlung der Einfuhr-USt soll nicht problematisiert werden):

„Alle Bereiche“:

Steueraufwand	400 €	an	Bank	400 €

Die Montage, die durch MB selbst erfolgte, kostete 600 € zzgl. 114 € USt und wurde netto als sonstiger betrieblicher Aufwand behandelt. Die Maschine wurde hier fest in der Werkhalle des MB eingebaut. Ein Ausbau der Maschine ist nach erfolgtem Einbau nicht ohne Weiteres möglich und würde zur teilweisen Zerstörung der Maschine führen.

3. Patentrechtsverletzung

MB hat zum 31.12.2021 wegen Patentrechtsverletzungen Rückstellungen i. H. von 80.000 € gebildet. Die Rückstellung resultiert aus Streitigkeiten mit Erik Bleuel (EB). MB nutzte für seine Verpackungsanlage ein Verfahren, dass durch EB patentrechtlich geschützt ist. MB rechnet mit einer Schadensersatzforderung i. H. von 20.000 € pro Jahr. Eine Geltendmachung ist zwar sehr wahrscheinlich, allerdings hat EB auch bis zum heutigen Tag keine Ansprüche geltend gemacht. MB hatte die Rückstellung zum 31.12.2018 i. H. von 20.000 €, zum 31.12.2019 i. H. von 40.000 € und zum 31.12.2020 i. H. von 60.000 € gebildet.

Hinweis: Auf Abzinsungsproblematiken ist nicht einzugehen.

4. Grundstück

MB ist Eigentümer des als Lagerplatz verwendeten Grundstücks „An der Aue 2“ in Fulda. Dieses unbebaute Grundstück ist bisher bilanziert mit den historischen Anschaffungskosten (AK) von 50.000 €. Aufgrund eines Unfalls mit einem Öltanker wurde das Grundstück derart verschmutzt, dass sich der Teilwert (TW)/beizulegende Wert zum 31.12.2021 unstreitig auf 20.000 € beläuft. Nach dem Bundes-Bodenschutzgesetz (BBodSchG) war MB verpflichtet, die Schadstoffe zu beseitigen. Eine Anordnung der zuständigen Behörde liegt MB jedoch nicht vor. Eine Sanierung (geschätzte Kosten 10.000 €) würde dazu führen, dass der TW/beizulegende Wert wieder den ursprünglichen AK entspricht. MB hat bisher keine Buchung vorgenommen.

5. Betriebsprüfung

Am 22.2.2021 endete für die Jahre 2019 bis 2020 eine Betriebsprüfung (Bp). Zusammen mit dem Bp-Bericht ergingen bereits geänderte Steuerbescheide. Dem Bp-Bericht ist folgende Mehr-Weniger-Rechnung nach der Bilanzposten-Methode (BiPo-Methode) beigelegt:

	2019		2020	
	+	-	+	-
Erhöhung Vorräte:	20.000 €		50.000 €	20.000 €
Erhöhung Geschäfts-/Firmenwert:	2.000 €		4.000 €	2.000 €
Erhöhung GewSt-Rückstellung:		4.000 €	4.000 €	9.000 €
Mehrgewinn:	**18.000 €**		**27.000 €**	

Bezüglich der Vorräte wurden die AK sowohl handels- auch steuerlich unzutreffend in den Jahren 2019 und 2020 ermittelt. Im laufenden Jahr 2021 jedoch sind diese Fehler nicht gemacht worden, so dass die Bestände zum 31.12.2021 zutreffend und nicht zu beanstanden sind.

Der Geschäfts-/Firmenwert resultierte aus einem Unternehmenskauf. MB erwarb im Jahr 2019 das Kartonage-Herstellungsunternehmen von Ute Ulrich (UU) aus Biebertal. Den zutreffend ermittelten Betrag i. H. von 15.000 € schrieb MB über die verlässlich geschätzte ND von fünf Jahren in Handels- und Steuerbilanz ab. Der Prüfer verlängerte die Abschreibungsdauer für steuerliche Zwecke auf 15 Jahre unter Bezugnahme auf § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG. Daher buchte MB im Jahr 2021 wie folgt:

Buchung in „Nur HB“:

Abschreibung	3.000 €	an	Geschäfts-/Firmenwert	3.000 €

Buchung in „Nur StB“:

Abschreibung	1.000 €	an	Geschäfts-/Firmenwert	1.000 €

Die Prüfung führte aufgrund des erhöhten Gewinns auch zu einer Erhöhung der GewSt (*Hinweis:* Die jeweilige Betragshöhe der GewSt ist nicht i. R. der Klausur zu überprüfen!). Den geforderten Betrag hatte MB kurz nach Erhalt des Steuerbescheids bezahlt und wie folgt gebucht:

Buchung in „Alle Bereiche“:

Steueraufwand	9.000 €	an	Bank	9.000 €

Soweit die Fehler handelsrechtliche Positionen betreffen, handelt es sich um keine schwerwiegenden Fehler. Anpassungen sind vorrangig über Eigenkapital vorzunehmen.

Teil 2: Bread-OHG

Heisenberg (HB) und Jessi (J) gründen zum 1.1.2021 die Bread-OHG, an der beide zu 50 % beteiligt sein sollen. Geschäftszwecke sind die Vermarktung und der Handel von Pharmazieprodukten. J war bereits seit Jahren in dieser Branche als Einzelunternehmer tätig. Er brachte sein gesamtes Einzelunternehmen in die neu gegründete OHG ein. H soll eine Bareinlage leisten. J hat für sein Einzelunternehmen auf den 31.12.2020 folgende Bilanz aufgestellt:

Aktiva	**Bilanz (J) zum 31.12.2020**		**Passiva**
Vorräte	464.000 €	Kapital	444.000 €
Sonstige Aktiva	140.000 €	Verbindlichkeiten	160.000 €
	604.000 €		604.000 €

Der gemeine Wert der Vorräte beläuft sich auf 602.000 €. Diese werden vollständig im Jahr 2021 verkauft. In den sonstigen Aktiva stecken keine stillen Reserven. Aufgrund des guten Vertriebsnetzes geht J zutreffend von einem Geschäfts- oder Firmenwert i. H. von 48.000 € aus. Der steuerliche Gewinn lt. OHG-Bilanz beträgt 200.000 € (inkl. des Gewinns aus der Veräußerung der Vorräte) für das Wj. 01.

Teil 3: A-GmbH

Die A-GmbH (kurz: GmbH) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Fulda (Deutschland) produziert und vertreibt Drucker aller Art. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der GmbH ist Alfons Abel (A).

Die Gesellschaft wurde im Jahr 2001 gegründet und besitzt ein Stammkapital von 1.500.000 €, das voll eingezahlt ist. Es handelt sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 HGB. Kj. und Wj. stimmen überein. Gewinnausschüttungen wurden für das Vorjahr nicht vorgenommen und sind auch für 2021 nicht angedacht.

Für die Wj. bis einschließlich 2020 wurden Handelsbilanzen und im Fall abweichender steuerlicher Ansätze und Bewertungen separate Steuerbilanzen nach § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt. Die GmbH stellt hierfür einen Buchungskreis für die Handelsbilanz und

einen eigenen Buchungskreis für die Steuerbilanz auf. Die GmbH tätigt keine Umsätze, die zum Ausschluss des VoSt-Abzugs führen könnten.

Der Buchhaltungsleiter hat die Buchführung sowie einen vorläufigen Jahresabschluss zum 31.12.2021 erstellt, welcher Ihnen vorgelegt wird.

Folgende Einzelsachverhalte haben sich zugetragen:

1. Grundstücke
Die GmbH erwarb mit notariellem Kaufvertrag v. 5.9.2021 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 1.11.2021 datiert. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte im Februar 2022. Daneben fielen Kosten an für die Grunderwerbsteuer, die Eintragungsgebühr und die Notariatskosten von zusammen 8.802 € (einschließlich 252 € gesondert in Rechnung gestellter USt).

Auf dem neu erworbenen Grundstück befindet sich ein asphaltierter Parkplatz (wertmäßig entfällt hierauf 1/10; ND im Erwerbszeitpunkt zehn Jahre).

Die GmbH buchte den Vorgang wie folgt:

Grund und Boden	188.802 €	an	Bank	188.802 €

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

Anlagenabgang	80.000 €	an	Grund und Boden	80.000 €
Bank	120.000 €	an	Erträge aus Anlagenabgang	120.000 €

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

Im Jahr 2021 importierte die GmbH diverse Warenteile und zahlte hierfür 150.000 €. Am 31.12.2021 waren sämtliche Warenteile verbraucht. Die Z-Limited veräußerte auch anderen Kunden diese Warenteile, allerdings zu einem Preis von 120.000 €.

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

Die Buchung wurde wie folgt vorgenommen:

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

II. Aufgabenstellung

Teil 1: Einzelunternehmer Manfred Baier

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.

Teil 2: Bread-OHG

Beurteilen Sie die Einbringung des Einzelunternehmens des Gesellschafters J am 1.1.2021 in die neu gegründete OHG aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht. Die Umwandlung soll weitestgehend steuerneutral erfolgen. Es soll die Eröffnungsbilanz der OHG gezeigt wer-

den, in welcher die Buchwerte (BW) des Einzelunternehmens fortgeführt werden, die Kapitalkonten von H und J sollen jedoch die zutreffenden Beteiligungsverhältnisse zeigen. Die von H zu erbringende Bareinlage ist zu berechnen. Eine Zahlung des Betrags steht noch aus. Zeigen Sie ferner die Auswirkungen in Bezug auf die AfA im Jahr 2021 auf.

Teil 3: A-GmbH

Beurteilen Sie unter Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften die einzelnen Sachverhalte sowohl aus handels- als auch aus steuerrechtlicher Sicht.

III. Bearbeitungshinweise

Insgesamt gilt für alle drei Teile, dass in Zweifelsfällen der Verwaltungsmeinung zu folgen ist. Darüber hinaus ist Folgendes zu beachten:

Teil 1: Einzelunternehmer Manfred Baier

- Degressive AfA ist nicht gewünscht.
- § 7g EStG ist anwendbar.
- Auf die GewSt, latente Steuer und GrESt ist nicht einzugehen.
- Cent-Beträge sind zu runden auf volle Euro.
- Für die Buchungen ist bei Identität zwischen Handels- und Steuerrecht der Buchungskreis „Alle Bereiche“ zu verwenden. Bei Abweichungen ist auf den Buchungskreisen „Nur StB“ bzw. „Nur HB“ zu buchen.

Teil 3: A-GmbH

- Auf den SolZ, USt sowie GrESt ist nicht einzugehen.
- Die Steuerbelastung beträgt 30 % (KSt 15 %, GewSt 15 %).
- Der durchschnittliche Marktzinssatz der vergangenen sieben Jahre wurde von der Deutschen Bundesbank mit 3,8 % ermittelt.
- Das BV der GmbH übersteigt die Größenmerkmale des § 7g EStG.
- Soweit möglich sollen die Ansätze in der Handelsbilanz und Steuerbilanz übereinstimmen. Dabei möchte die GmbH einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen, was ggf. Vorrang vor dem Wunsch der Erstellung einer Einheitsbilanz hat.
- Centbeträge sind zu runden auf volle Euro.
- Gegebenenfalls erforderliche Korrekturbuchungssätze sind anzugeben. Die GmbH stellt einen Buchungskreis für die Handelsbilanz und einen eigenen Buchungskreis für die Steuerbilanz auf.
- Die Gewinnauswirkung ist darzustellen.

IV. Lösungshinweise

Teil 1: Einzelunternehmer Manfred Baier

1. Papierrollen

a) Bilanzsteuerliche Beurteilung

aa) Ansatz dem Grunde nach

HINWEIS

Zum **Lösungsaufbau** vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411 NWB SAAAI-58470. Danach ist zunächst der Ansatz dem Grunde nach und im Anschluss der Ansatz der Höhe nach zu würdigen

Die Papierrollen sind Vermögensgegenstände (VG)/Wirtschaftsgüter (WG), die dem MB als zivilrechtlichen Eigentümer (**§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO**) zuzurechnen sind. Sie sind zwingend handels- und steuerlich zu aktivieren, da es sich wegen der ausschließlich betrieblichen Nutzung um notwendiges Betriebsvermögen (BV) gem. R 4.2. Abs. 1 Satz 1 EStR handelt (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**). Die Aktivierung erfolgt im Umlaufvermögen, da das Papier dem Betrieb nicht auf Dauer dienen soll (**§ 247 Abs. 2 HGB im Umkehrschluss**). [|1,0]

bb) Ansatz der Höhe nach

Das Papier ist mit den AK i. S. des § 255 Abs. 1 HGB anzusetzen (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG**). Grundsätzlich gilt dabei, dass eine Einzelbewertung vorzunehmen ist (**§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB**). [|1,0]

Es handelt sich um vertretbare VG, die zu schwankenden Einkaufspreisen erworben wurden. Da wegen der nicht getrennten Lagerung die AK der am Bilanzstichtag vorhandenen

Papierrollen nicht einwandfrei ermittelt werden können, können die AK in der Handelsbilanz mit dem gewogenen **Durchschnittswert nach § 256 Satz 2 i. V. mit § 240 Abs. 4 HGB oder nach einer fiktiven Verbrauchsfolge nach § 256 Satz 1 HGB** angesetzt werden. Dies gilt auch steuerlich (**§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, R 6.8 Abs. 4 Satz 1–3 und R 6.9 EStR**); als Verbrauchsfolge ist hier jedoch nur die Annahme erlaubt, dass die zuletzt angeschafften Papierrollen zuerst verbraucht wurden (last in – first out, Lifo), **§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG**. [|2,0]

HINWEIS

Bei **verderblicher Ware** ist die Lifo-Methode nicht zulässig, weil dies dem betrieblichen Geschehensablauf **völlig** widerspricht.

MB kann die **Lifo-Methode** auch dann anwenden, wenn die tatsächliche Verwendung nicht nach „last in – first out" erfolgt, sofern dieses Vorgehen aber faktisch nicht unmöglich wäre (R 6.9 Abs. 2 Satz 2 EStR). Die Papierrollen sind keine Waren mit geringer Haltbarkeit, so dass die Verbrauchsfolge nicht völlig dem Geschehensablauf widerspricht. Voraussetzung ist, dass die Bewertung den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht (R 6.9 Abs. 2 Satz 1 EStR, H 6.9 Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung EStH). Das heißt, dass es aufgrund der Anwendung der Lifo-Methode zu einer Vereinfachung der Bewertung kommt.[1] [|2,0]

Lifo: Mangels Angabe von Abgängen ist die Permanente-Lifo hier nicht darstellbar. Auch die Bildung eines Layers ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. Daher wird die Perioden-Lifo durchgeführt. Die Lifo unterstellt, dass der „älteste" Warenbestand am 31.12.2018 noch vorhanden ist. Der Bestand ist daher mit dem ersten Zugang des Jahres zu bewerten, da kein Anfangsbestand vorhanden ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 2 EStG):

600 m x 28,00 € =	16.800 €

[|2,0]

Durchschnittsverfahren: Die Anwendung der Durchschnittsverfahren als Bewertungsmethode führt zu folgendem Ergebnis:

700 m x 28,00 € =	19.600 €
100 m x 30,00 € =	3.000 €
200 m x 29,50 € =	5.900 €
1.000 m	**28.500 €**

Der Bestand von 600 m wäre nach dem durchschnittlichen Einkaufspreis von (28.500 € : 1.000 m =) 28,50 €/m mithin i. H. von (600 m x 28,50 €/m =) 17.100 € zu erfassen. [|2,0]

Aufgrund der Sachverhaltsvorgabe, einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn auszuweisen, erfolgt der Ansatz zum 31.12.2021 mit 16.800 € infolge der Anwendung der Lifo-Methode. [|1,0]

Ein niedrigerer Marktpreis bzw. TW am 31.12.2021 (600 m x 28,20 €/m = 16.920 €) ist nicht gegeben, so dass § 253 Abs. 4 HGB sowie § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht zur Anwendung kommt. [|1,0]

b) Technische Umsetzung

Buchung in „Alle Bereiche":

HINWEIS

Neben der eigentlichen bilanziellen Würdigung verlangt die Lösung auch **„Technik"** i. S. von Buchungen und Darstellung der Gewinnauswirkung (vgl. Nüdling/Schörck in SteuerStud 6/2022 S. 411, 417 NWB SAAAI-58470, Kap. I.3.).

Waren	16.800 €	an	Warenbestandsveränderung	16.800 €

Gewinnänderung:

Minderung Wareneinsatz:	+ 16.800 €

[|1,0]

1 Vgl. BMF, Schreiben v. 12.5.2015 - IV C 6 - S 2174/07/10001, BStBl 2015 I S. 462 NWB UAAAE-90676.

2. Spezialmaschine
a) Bilanzsteuerliche Beurteilung
aa) Maschine
(1) Ansatz dem Grunde nach

HINWEIS

Die Behandlung von **selbständigen Gebäudeteilen** gehört zu den **typischen Prüfungsfeldern** der BilStR-Klausur (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411, 419 ff. NWB SAAAI-58470, Kap. II.1.).

Unabhängig von der zivilrechtlichen Einordnung ist die Maschine als Betriebsvorrichtung nach § 68 BewG nicht dem Gebäude zuzurechnen, da sie nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude steht (**R 4.2. Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR**). [|1,0]

Die Maschine ist ein eigenständiger VG/WG und dem MB als zivilrechtlichen Eigentümer (**§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 1 AO**) zuzurechnen. Sie ist zwingend handels- und steuerlich zu aktivieren, da es sich um notwendiges BV (R 4.2. Abs. 1 Satz 1 EStR) handelt (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**). Die Maschine gehört zum abnutzbaren und als Betriebsvorrichtung auch zum beweglichen Anlagevermögen (AV), denn sie soll dem Betrieb auf Dauer dienen (**§ 247 Abs. 2 HGB, R 7.1. Abs. 3 EStR**).

Die **Aktivierung** hat im Zugangszeitpunkt, also bei **Lieferung** (5.11.2021, § 9a EStDV), zu erfolgen. [|1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung erfolgt im Zugang mit den AK und am Bilanzstichtag mit den um Abschreibung/AfA geminderten AK (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG**). Steuerlich können gem. **§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** auch Sonderabschreibungen die AK mindern. [|1,0]

Da der Zeitpunkt der Anschaffung dem Liefertag entspricht, ist für die Anschaffung der Kurs v. 5.11.2021 i. H. von 1,07 maßgebend (**§ 256a Satz 1 HGB, H 6.2 Ausländische Währung EStH**). Zölle und Verbrauchsteuern, die beim Erwerb von Waren entstehen, gehören zu den AK/Anschaffungsnebenkosten (ANK). Die für die Betriebsbereitschaft notwendigen Montagekosten gehören ebenfalls zu den AK. Die dabei entstandene abziehbare und abzugsfähige VoSt nach § 15 UStG gehört nicht zu den AK (**§ 9b Abs. 1 EStG**). [|2,0]

HINWEIS

Nach der Gesetzesbegründung zur Einführung des **§ 256a HGB** folgt unter Berücksichtigung des AK-Prinzips, dass **auch im Zugangszeitpunkt mit dem Devisenkassakurs umzurechnen** ist.

Die AK i. S. des § 255 Abs. 1 HGB betragen:

18.000 USD : 1,07	16.822 €
Montage	+ 600 €
Zölle	+ 400 €
AK	**17.822 €**

Die Abschreibung/AfA erfolgt linear über den Zeitraum der ND von zehn Jahren (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG). Im Jahr 2021 ist diese nach § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zeitanteilig vorzunehmen. [|1,0]

17.822 € / 10 Jahre =	1.782 €
Zeitanteilige Kürzung für die vollen Monate, die der Anschaffung vorangehen ($^{10}/_{12}$ =)	- 1.485 €
Abschreibung/AfA 2021	**297 €**

HINWEIS

Aufgrund der **unterschiedlichen Handhabung in Handels- und Steuerbilanz** ist auf die getrennte Handhabung explizit hinzuweisen (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411, 412 ff. NWB SAAAI-58470, Kap. I.2.).

Steuerlich, nicht jedoch in der Handelsbilanz, besteht nach **§ 7g Abs. 5 EStG** die Möglichkeit zur Vornahme einer Sonderabschreibung neben der linearen AfA, da die Maschine ein abnutzbares bewegliches WG des AV darstellt und auch die Voraussetzungen des **§ 7g Abs. 6 Nr. 1 und Nr. 2 EStG** erfüllt sind (lt. den Bearbeitungshinweisen ist § 7g EStG anwendbar). Zudem wird die Maschine im Anschaffungsjahr und im folgenden Wj. in einer inländischen Betriebsstätte (Fulda) des MB ausschließlich betrieblich genutzt. [|1,0]

Aufgrund der Vorgabe, dass der Wunsch nach einer Einheitsbilanz zurücktritt, sofern eine Minimierung des steuerlichen Gewinns möglich ist, wird vorliegend von dem Wahlrecht zur Vornahme einer Sonderabschreibung nach **§ 7g Abs. 5 EStG** Gebrauch gemacht. Handelsrechtlich ist die Sonderabschreibung nicht möglich. Die Abweichung zur Handelsbilanz

ist zulässig gem. **§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG**. Voraussetzung ist die Aufnahme in ein Verzeichnis i. S. des **§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG sowie § 7a Abs. 8 EStG**. [|1,0]

Die Sonderabschreibung kann im fünfjährigen Begünstigungszeitraum insgesamt max. 20 % betragen. Aufgrund der Aufgabenstellung wird im Jahr 2021 die volle Höhe von 20 % gewählt. Es ergibt sich folgende Berechnung:

17.822 € x 20 % =	3.564 €

[|1,0]

Die Anwendung des **§ 7g Abs. 2 EStG** ist **nicht** möglich, da der Sachverhalt keine Angaben darüber enthält, ob in der Vergangenheit ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde. [|1,0]

Somit erfolgt die **Bilanzierung handelsrechtlich zum 31.12.2021** mit (17.822 € - 297 € =) 17.525 € und **steuerlich** mit (17.822 € - 297 € - 3.564 € =) 13.961 €. Korrekturen werden gem. der Sachverhaltsvorgabe über die Erstellung der eigenen Steuerbilanz (eigene Buchungskreise) dargestellt (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV bzw. § 5b Abs. 1 Satz 3 EStG). [|1,0]

bb) Verbindlichkeiten

(1) Ansatz dem Grunde nach

HINWEIS

Auch für die **Passiva** (hier Verbindlichkeiten) erfolgt die Trennung zwischen Ansatz dem Grund und der Höhe nach (vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411 NWB SAAAI-58470).

Zum Bilanzstichtag ist die Maschine bereits geliefert worden; die Zahlung hierfür steht jedoch noch aus. Es handelt sich um eine Außenverpflichtungen des MB, deren wirtschaftliche Belastung durch die Lieferung gegeben ist. Eine betriebliche Veranlassung liegt unstreitig vor (H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH). Daher ist eine Verbindlichkeit in Handels- und Steuerbilanz zu passivieren (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 3 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**). [|1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Die Bewertung der Verbindlichkeit erfolgt mit dem Erfüllungsbetrag (**§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, H 6.10 Anschaffungskosten EStH**; AK einer Verbindlichkeit entsprechen dem Erfüllungsbetrag). Dabei ist bei der Erstverbuchung (November 2021) ebenfalls der Devisenkassamittelkurs im Zeitpunkt des Zugangs maßgebend. Somit sind die Verbindlichkeiten mit 16.822 € anzusetzen. [|1,0]

Zum 31.12.2021 beläuft sich der Kurs auf 1,12 USD pro Euro. Der Wert der Verbindlichkeit sinkt somit auf (18.000 USD : 1,12 =) 16.071 €. Grundsätzlich darf dieser **Kursgewinn** erst ausgewiesen werden, sobald Realisation eingetreten ist. Da im vorliegenden Fall jedoch die Restlaufzeit der Verbindlichkeit weniger als ein Jahr beträgt, greift **§ 256a Satz 2 HGB**. Dieser hebt das Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB für diesen Vorgang auf. Somit sind in der **Handelsbilanz zwingend 16.071 € anzusetzen**. Der (mangels Zahlung noch nicht realisierte) Kursgewinn ist auszuweisen. [|1,0]

Zum Bilanzstichtag bleiben steuerlich jedoch die Wertansätze des Zugangszeitpunktes maßgeblich. Sofern ein dauerhaft höherer TW gegeben ist, kann dieser angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Der Ansatz eines niedrigeren Wertes ist nicht möglich. Die Verbindlichkeit gegenüber dem Hersteller aus den USA muss in der Steuerbilanz daher zwingend weiterhin mit 16.822 € angesetzt werden. Es kommt zur Durchbrechung der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 6 EStG). Korrekturen werden gem. der Sachverhaltsvorgabe über die Erstellung der eigenen Steuerbilanz (eigene Buchungskreise) dargestellt, § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV (bzw. § 5b Abs. 1 Satz 3 EStG). [|2,0]

b) Technische Umsetzung

Buchung in „Alle Bereiche“:

Maschine	17.822 €	an	Steueraufwand	400 €
			Sonstiger betrieblicher Aufwand	600 €
			Verbindlichkeiten	16.822 €
Abschreibung	297 €	an	Maschine	297 €

[|2,0]

Buchung in „Nur HB“:

Verbindlichkeit	751 €	an	Sonstige betriebliche Erträge (Kursgewinn)	751 €

Buchung in „Nur StB“:

Steuerliche Sonderabschreibung § 7g EStG	3.564 €	an	Maschine	3.564 €

Gewinnänderung:

Weniger Steueraufwand:	+ 400 €
Weniger sonstiger betrieblicher Aufwand:	+ 600 €
Mehr Abschreibung:	- 297 €

Gewinnänderung (zusätzlich in HB):

Mehr sonstiger betrieblicher Ertrag (Kursgewinn):	+ 751 €

Gewinnänderung (zusätzlich in StB):

Mehr Sonderabschreibung:	- 3.564 €

3. Patentstreit

a) Bilanzsteuerliche Beurteilung

(1) Ansatz dem Grunde nach

HINWEIS

Die Bildung einer Rückstellung wegen Verletzung fremder Patentrechte nach **§ 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG** setzt **nicht** voraus, dass der Patentinhaber von der Rechtsverletzung Kenntnis erlangt hat!

Bei den Ansprüchen aus der Patentrechtsverletzung handelt es sich um eine Außenverpflichtung, die dem Grunde nach zwar sicher ist, bzgl. deren Höhe aber Unsicherheit besteht. Die Verpflichtung ist vor dem Bilanzstichtag verursacht, weil der Tatbestand der Patentverletzung verwirklicht ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Eine Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus der Patentrechtsverletzung liegt vor, obwohl keine Ansprüche geltend gemacht wurden; **§ 5 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG** ist erfüllt. Zudem handelt es sich nicht um künftig aktivierungsfähige Aufwendungen, so dass die **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten in den Jahren 2018–2020** zurecht gebildet wurde. Im **Jahr 2021** ist zumindest in der Handelsbilanz auch weiterhin die Passivierung durchzuführen (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 249 Abs. 1 HGB**). [|2,0]

Da bislang keine Ansprüche geltend gemacht worden sind, verlangt **§ 5 Abs. 3 Satz 2 EStG** die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung spätestens in der Bilanz des dritten, auf ihre erstmalige Bildung folgenden Wj. Die Rückstellung ist zum 31.12.2021 i. H. von 80.000 € gewinnerhöhend aufzulösen. Das Auflösungsgebot in **§ 5 Abs. 3 EStG** bezieht sich auf alle Rückstellungsbeträge, die wegen der Verletzung ein und desselben Schutzrechts passiviert worden sind. Auch wenn nach der erstmaligen Bildung der Rückstellung das Schutzrecht weiterhin verletzt und deshalb die Rückstellung in den folgenden Wj. erhöht wird, beginnt für die Zuführungsbeträge keine neue Frist (**R 5.7 Abs. 10 EStR**). [|2,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Lediglich handelsrechtlich ist eine Bewertung vorzunehmen. Danach ist die **Rückstellung zum 31.12.2021 mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag** anzusetzen. Dieser beträgt 80.000 €. Die Behandlung war insoweit zutreffend. [|1,0]

b) Technische Umsetzung

Buchung in „Nur StB“:

Rückstellung	80.000 €	an	Sonstige betriebliche Erträge	80.000 €

[|1,0]

Gewinnänderung (nur in StB):

Mehr sonstige betriebliche Erträge:	+ 80.000 €

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

Das Grundstück, das als VG/WG im zivilrechtlichen Eigentum des MB steht, wurde zu Recht aktiviert, da es aufgrund der Nutzung als Lagerplatz zum notwendigen BV (R 4.2 Abs. 7 EStR) gehört (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**). Die Bilanzierung erfolgt als nicht abnutzbares AV (§ 247 Abs.2 HGB). [|1,0]

(2) Ansatz der Höhe nach

Das Grundstück ist grds. nach **§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG** mit den AK von 50.000 € zu bewerten. Aufgrund des Ölunfalls ist der Wert jedoch unter diese AK gesunken. Handelsrechtlich besteht die Pflicht, steuerlich das Wahlrecht zum Ansatz des niedrigeren Werts, sofern die Wertminderung von Dauer ist (**§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG**). [|1,0]

Für die Beurteilung der **Dauerhaftigkeit**, kommt es darauf an, ob die Gründe für die Wertminderung voraussichtlich anhalten werden. Somit kommt auch der Frage der **Schadensbeseitigung** eine Bedeutung zu. Eine TW-Abschreibung kommt jedenfalls dann in Betracht, wenn die Voraussetzungen für eine Rückstellung für die Schadensbeseitigung nicht gegeben sind.[2] [|1,0]

Die Bildung einer **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB scheidet aus**. Da es sich hier um eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung handelt, ist auch eine hinreichende Konkretisierung erforderlich (**R 5.7 Abs. 2 i. V. mit Abs. 4 EStR**). Hinreichende Konkretisierung verlangt ein innerhalb eines bestimmbaren Zeitraums inhaltlich bestimmtes Handeln, das sich unmittelbar durch Gesetz oder Verwaltungsakt (VA) ergibt. An die Verletzung der Verpflichtung müssen Sanktionen geknüpft sein. Da sich die vorliegende öffentlich-rechtliche Verpflichtung nicht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, sondern den Erlass einer behördlichen Verfügung (VA) voraussetzt, kommt eine Rückstellung nicht in Betracht (§ 249 Abs. 2 HGB). Mangels behördlicher Anordnung ist auch die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme zu verneinen. Die Dauer der Wertminderung für das Grundstück ist somit zu bejahen. Es wird handelsrechtlich und wegen der Aufgabenstellung auch steuerlich der dauerhaft niedrigere Wert von 20.000 € angesetzt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). [|2,0]

b) Technische Umsetzung
Buchung in „Alle Bereiche“:

Außerplanmäßige Abschreibung	30.000 €	an	Grund und Boden	30.000 €

[|1,0]

Gewinnänderung:

Mehr außerplanmäßige Abschreibung:	- 30.000 €

5. Betriebsprüfung
a) Bilanzsteuerliche Beurteilung

Eine Rückwärtsberichtigung der alten Handelsbilanzen 2019 und 2020 wird nicht durchgeführt, weil es sich um **keine schwerwiegenden Fehler** handelt. Die Handelsbilanz und die Steuerbilanz müssen jedoch aufgrund der handels- und steuerlichen Feststellungen zur Wahrung des Bilanzenzusammenhangs nach **§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB** angepasst werden. Die Anpassung wird nachfolgend **erfolgsneutral** durchgeführt, da sich die Gewinnän-

HINWEIS

Anpassungen nach einer Bp gehören zu den **„Dauerbrennern“ im StB-Examen** (ausführlich hierzu die Themenauswertung von Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAAI-00264; zum Umgang mit dieser Problematik im Detail vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2022 S. 411, 422 f. NWB SAAAI-58470).

2 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.5.2010 - IV C 6 - S 2137/07/10004, BStBl 2010 I S. 495 NWB KAAAD-43409.

derungen bereits in den Jahren 2019 und 2020 auf die Steuer ausgewirkt haben. Handelsrechtlich wäre die Anpassung in laufender Rechnung wie ein erstmaliger Geschäftsvorfall grds. erfolgswirksam zu erfassen. Bei Einzelunternehmen erscheint die Anpassung über Eigenkapital jedoch auch handelsrechtlich möglich, denn eine Entscheidungsgewalt über Mehr/Mindergewinne durch Organe (wie bei Kapitalgesellschaften) entfällt. Alternativ könnten die Anpassungen **erfolgswirksam** vorgenommen werden, wobei dann außerbilanzielle Anpassungen zur Vermeidung einer Doppeltbesteuerung vorzunehmen sind. [|1,0]

Bei den Anpassungsbuchungen ist zu beachten, dass bzgl. der **Vorräte** der Bestand zum 31.12.2021 zutreffend ermittelt wurde. Daher hat die Anpassungsbuchung insofern auch Einfluss auf die Bestandsveränderung. Der erhöhte Wareneinsatz ist zu erfassen. [|1,0]

Hinsichtlich der **GewSt** ist die Nachzahlung nun unzutreffend erfasst worden. Die Gründe für eine Rückstellung sind entfallen, weshalb diese nach **§ 249 Abs. 2 HGB i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG aufzulösen** ist. Auch dies ist i. R. der Korrekturbuchungen zu berücksichtigen. Der ursprüngliche Steueraufwand entfällt. Aufgrund der Neutralität wären dann insofern auch keine Korrekturen nach § 4 Abs. 5b EStG nötig. [|1,0]

b) Technische Umsetzung
Buchung in „Alle Bereiche“:

Vorräte	50.000 €	an	Eigenkapital	41.000 €
			Steuerrückstellungen	9.000 €
Bestandsveränderung	50.000 €	an	Vorräte	50.000 €
Steuerrückstellungen	9.000 €	an	Steueraufwand	9.000 €

[|2,0]

Buchung in „Nur StB“:

Geschäftswert	4.000 €	an	Eigenkapital	4.000 €

Gewinnänderung:

Mehr Wareneinsatz:	- 50.000 €
Weniger Steueraufwand:	+ 9.000 €

Punkte Teil 1 **[|48,0]**

Teil 2: Bread-OHG

1. Zivilrechtliche Beurteilung

HINWEIS

Zum **Lösungsaufbau in Umwandlungsfällen** vgl. bereits Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAAH-36743 sowie SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306.

Die Übertragung kann nicht per Gesamtrechtsnachfolge als **Ausgliederung (§ 123 Abs. 3 UmwG)** erfolgen. J ist Einzelkaufmann, so dass **§ 152 UmwG** zu beachten ist. Dieser sieht Ausgliederungen auf Personengesellschaften nur im Fall der Aufnahme vor. Es handelt sich daher um eine Übertragung per Einzelrechtsnachfolge. [|2,0]

Die von H zu leistende Bareinlage muss dem Wert des Einzelunternehmens entsprechen, da beide zu je 50 % beteiligt sein sollen. Daher muss er 630.000 € zahlen. [|1,0]

2. Steuerrechtliche Beurteilung

a) Anwendung des UmwStG

Nach **§ 1 Abs. 3 Nr. 4 i. V. mit Abs. 4 Satz 2 UmwStG** ist der 6.–8 Teil des UmwStG anwendbar für die Einbringung des J, denn es ist ein Fall der Einzelrechtsnachfolge gegeben. Konkret ist § 24 UmwStG[3] anwendbar, da ein Betrieb in eine Personengesellschaft (OHG) eingebracht wird und J Mitunternehmer wird (§ 24 Abs. 1 UmwStG). [|2,0]

3 Zur Einführung vgl. Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370.

b) Steuerlicher Übertragungsstichtag (Rückwirkung)
Die Einbringung erfolgt steuerlich zu dem Zeitpunkt, zu dem das **wirtschaftliche Eigentum** an dem eingebrachten Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft übergeht (steuerlicher Übertragungsstichtag bzw. Einbringungszeitpunkt). Nach § 24 Abs. 4 UmwStG sind **§ 20 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG nicht anwendbar**. [|2,0]

c) Übernehmender Rechtsträger
Die OHG hat nach **§ 24 Abs. 2 Satz 1 UmwStG** grds. die gemeinen Werte anzusetzen. Alle Voraussetzungen sind erfüllt, so dass der BW als Ansatz gewählt werden kann (**§ 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG**). [|1,0]

H und J haben lt. Sachverhalt vereinbart, dass das Beteiligungsverhältnis 50:50 beträgt. Damit sollen die Kapitalkonten in der OHG-Bilanz identisch sein. [|2,0]

BW des Einzelunternehmens zum 31.12.00	444.000 €
Barzahlung durch H	+ 630.000 €
Kapital der OHG zu BW	**1.074.000 €**
Je 50 % =	**537.000 €**

Aktiva	**Eröffnungsbilanz der OHG:**		**Passiva**
Vorräte	464.000 €	Kapital H	537.000 €
Sonstige Aktiva	140.000 €	Kapital J	537.000 €
Bank	630.000 €	Verbindlichkeiten	160.000 €
	1.234.000 €		**1.234.000 €**

[|4,0]

H hat **für den OHG-Anteil 630.000 €** aufgewendet; er muss diese AK erfassen (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Der über sein Kapitalkonto der OHG-Bilanz (537.000 €) hinausgehende Betrag (**93.000 €**) wurde von H für von J **anteilig erworbene stille Reserven** (50 %) gezahlt. Sowohl die anteiligen stillen Reserven, die in den aktivierten EinzelWGn enthalten sind (69.000 €) als auch die anteiligen stillen Reserven in Form des Geschäfts- oder Firmenwerts (24.000 €), der insoweit entgeltlich erworben wurde (§ 5 Abs. 2 EStG), sind in einer positiven Ergänzungsbilanz für H zu erfassen. [|3,0]

Aktiva	**Ergänzungsbilanz H**		**Passiva**
Mehrwert GeFi	24.000 €	Mehrkapital H	93.000 €
Mehrwert Vorräte	69.000 €		
	93.000 €		**93.000 €**

Da J Steuerneutralität und somit die BW-Fortführung wünscht, muss nunmehr für ihn eine spiegelbildliche negative Ergänzungsbilanz erstellt werden. [|2,0]

Aktiva	**Ergänzungsbilanz J**		**Passiva**
Minderkapital	93.000 €	Minderwert GeFi	24.000 €
		Minderwert Vorräte	69.000 €
	93.000 €		**93.000 €**

Die OHG tritt bzgl. der Abschreibungen in die Rechtsstellung des übertragenden Einzelunternehmens ein (**§ 24 Abs. 4 i. V. mit § 23 Abs. 1, § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG**). [|1,0]

Bezüglich des **Firmenwerts** wurde mangels Aktivierung im Einzelunternehmen bisher **keine AfA** geltend gemacht. Somit darf im Ergebnis auch nach der Umwandlung sich hieraus keine AfA ergeben. Der in der Ergänzungsbilanz von H aktivierte Geschäfts- oder Firmenwert ist unter Zugrundelegung einer betriebsgewöhnlichen ND von 15 Jahren abzuschreiben (**§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG**). Entsprechend dieser Handhabung ist die AfA-Korrektur für die Ergänzungsbilanz und -GuV des J vorzunehmen, um im Ergebnis keine AfA zu haben. [|2,0]

Der Betrag der jährlichen Mehr- bzw. Minderabschreibung in den Ergänzungsbilanzen bemisst sich folglich auf (24.000 € : 15 Jahre =) 1.600 €.

Die Vorräte sind annahmegemäß am 31.12.2021 vollständig verkauft. In der Ergänzungsbilanz des H resultiert aus dem um 69.000 € erhöhten Wareneinsatz für ihn ein zusätzlicher Aufwand. Korrespondierend ist der BiPo in der Ergänzungsbilanz des J gewinnerhöhend aufzulösen. [|2,0]

d) Übertragender Rechtsträger

Durch die Einbringung des Betriebs gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erzielt J Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG. Der Gewinn ermittelt sich nach § 16 Abs. 2 EStG als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den entstandenen Kosten sowie dem BW des Unternehmens. Der Wert, mit dem das eingebrachte BV in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt dabei für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Da dies dem BW entspricht, werden keine stillen Reserven aufgedeckt. [|2,0]

Punkte Teil 2 **[|26,0]**

Teil 3: A-GmbH

1. Grundstück

a) Verkauf „Petersberger Straße 150“

Die Behandlung des verkauften Grundstücks ist **handelsrechtlich nicht zu beanstanden**. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn von 40.000 €. Eine Vermeidung zur Aufdeckung dieser stillen Reserven ist handelsrechtlich nicht möglich. [|1,0]

HINWEIS

Die Vorschrift des **§ 6b EStG** gehört zu den **Prüfungsklassikern** (vgl. hierzu die Themenauswertung von Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAAI-00264).

Der Grund und Boden gehörte seit mind. sechs Jahren (seit Gründung im Jahr 2001) ununterbrochen zum AV der GmbH. Die GmbH ermittelt ihren Gewinn nach § 5 EStG und die übrigen Voraussetzungen nach **§ 6b Abs. 4 EStG** sind ebenfalls erfüllt. Nach **§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG** stellt der Grund und Boden ein begünstigtes WG dar, so dass die GmbH die Aufdeckung der stillen Reserven steuerlich vermeiden kann. [|1,0]

Die GmbH kann die bei der Veräußerung aufgedeckten stillen Reserven bei den AK oder HK der in § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG genannten begünstigten WG, die im Jahr der Veräußerung oder im Vorjahr erworben/hergestellt wurden, abziehen oder eine steuerfreie Rücklage i. H. des aufgedeckten stillen Reserven bilden (**§ 6b Abs. 3 EStG**). Da im Jahr 2021 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, weil der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist (**§ 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG**). Nicht zulässig ist eine Übertragung auf den Parkplatz. [|1,0]

b) Kauf „Fuldaer Straße 10“

Die GmbH erwirbt mit dem Grund und Boden und dem Parkplatz zwei getrennt voneinander zu beurteilende VG/WG. [|1,0]

Mit Übergang von Nutzen und Lasten am 1.11.2021 wird die GmbH wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks (**§ 246 Abs. 1 Satz 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO**). Ab diesem Zeitpunkt ist das Grundstück der GmbH zuzurechnen und bei dieser zu aktivieren (**§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**).

Der **Übergang des zivilrechtlichen Eigentums** (Eintragung im Grundbuch im Februar 2022) ist **für die Bilanzierung ohne Bedeutung**. [|1,0]

Sowohl der Parkplatz als auch der Grund und Boden stellen unstreitig BV dar und sind innerhalb der Bilanz im AV auszuweisen, da sie auf Dauer dem Betrieb dienen sollen (**§ 247 Abs. 2 HGB**). [|1,0]

Die **Bewertung** im Zugangszeitpunkt am 1.11.2021 erfolgt mit den AK (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 (Parkplatz) und § 6 Abs. 1 Nr. 2**

Satz 1 EStG (Grund und Boden)). Zu den **AK** gehören alle Aufwendungen, die getätigt werden, um die VG zu erwerben sowie die ANK (GrESt, Eintragungsgebühr, Notariatskosten), **§ 255 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB**. Nicht dazu gehört die abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer (**§ 9b Abs. 1 EStG**). [|1,0]

Die **AK** sind anteilig auf Grund und Boden (⁹⁄₁₀) und Parkplatz (¹⁄₁₀) aufzuteilen.

Die **AK** betragen insgesamt:

Kaufpreis:	180.000 €
NK (ohne USt):	8.550 €
AK	**188.550 €**

Aufteilung:

Parkplatz (¹⁄₁₀ x 188.550 € =)	18.855 €
Grund und Boden (⁹⁄₁₀ x 188.550 € =)	169.695 €

[|1,0]

Zum Bilanzstichtag am 31.12.2021 ist der Grund und Boden handelsrechtlich weiterhin mit den AK von 169.695 € zu bilanzieren. Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert sind nicht ersichtlich (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB).

Bilanzansatz Grund und Boden (HB):

Zugang 1.11.2021:	169.695 €
Bilanzstichtag 31.12.2021:	169.695 €

[|1,0]

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.

Bilanzansatz Grund und Boden (StB):

Zugang 1.11.2021:	169.695 €
Abzug nach § 6b EStG:	- 40.000 €
Bilanzstichtag 31.12.2021:	129.695 €

Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren TW sind nicht ersichtlich (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). [|1,0]

Die Wertansätze in der Steuerbilanz weichen von denen in der Handelsbilanz aufgrund eines steuerrechtlichen Wahlrechts ab. Es liegt ein Fall des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG vor. Die GmbH muss zur Ausübung des Wahlrechts das Grundstück in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufnehmen (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). [|1,0]

Der Parkplatz ist zum Bilanzstichtag mit seinen fortgeführten AK anzusetzen (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG**). Die Abschreibung erfolgt linear über die betriebsgewöhnliche ND von zehn Jahren (**§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB, § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG**). Im Jahr 2021 kann die Abschreibung nur zeitanteilig für zwei Monate erfolgen (**§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG**). Die Abschreibung beträgt somit (18.855 € x ¹⁄₁₀ x ²⁄₁₂ =) 314 €. Anhaltspunkte für einen dauerhaft niedrigeren beizulegenden Wert sind nicht ersichtlich (**§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG**).

Bilanzansatz Parkplatz:

Zugang 1.11.2021:	18.855 €
Abschreibung 2021:	- 314 €
Bilanzansatz 31.12.2021:	18.541 €

[|1,0]

Buchung (HB und StB):

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

Gewinnänderung:

Mehr Abschreibung:	- 314 €

Buchung (nur in StB):

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

Gewinnänderung (nur in StB):

Mehr steuerrechtliche Abschreibung:	- 40.000 €

[|2,0]

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**). [|1,0]

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.

40.000 € x 30 % =	12.000 €

[|1,0]

Buchung (nur in HB):

Latente Steuern v. Einkommen u. Ertrag	12.000 €	an	Passive latente Steuern	12.000 €

Gewinnänderung:

Mehr Steueraufwand:	- 12.000 €

[|1,0]

2. Beteiligung an der Z-Limited

a) Beteiligung

Handelsrechtliche Beurteilung

Die Beteiligung an der Z-Limited ist als VG/WG des AV in der Bilanz der GmbH zu aktivieren (**§ 246 Abs. 1 Satz 1, § 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**) und mit den AK anzusetzen (**§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG**). [|1,0]

Handelsrechtlich erfolgt die Bewertung unverändert mit 200.000 €. [|1,0]

Die Zuwendung von 30.000 € (**überhöhter Verkaufspreis**) stellt eine **verdeckte Einlage**[4] (vE) dar, da die GmbH als Gesellschafter der Z-Limited (Kapitalgesellschaft) einen einlagefähigen Vermögensvorteil ohne Gegenleistung zuwendet und der Überpreis seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (**R 8.9 Abs. 1 KStR**). Die Einlage ist mit dem TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), hier den 30.000 €, zu bewerten. [|1,0]

4 Vgl. hierzu ausführlich die Fallstudie von Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267 NWB EAAAH-40953.

HINWEIS

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

Handelsrechtlich hat die GmbH in dieser Höhe einen nicht aktivierungsfähigen Aufwand, denn mangels Erwerb eines VG sind keine AK gegeben (**§ 255 Abs. 1 Satz 1 HGB**). Die Aufwendungen stehen mit dem bereits der GmbH gehörenden VG (Beteiligung) in Zusammenhang. Es liegen auch keine nachträglichen AK gem. § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB vor, da durch die vE keine nachhaltige Wertsteigerung der Beteiligung eingetreten ist. [|1,0]

Durch die Behandlung als Wareneinkauf wurde der volle Betrag von 150.000 € als Aufwand behandelt, so dass handelsrechtlich keine Anpassungen vorzunehmen sind. [|1,0]

Steuerrechtlich dagegen führt diese vE zu einer Erhöhung der AK der Beteiligung an der Z-Limited (**§ 6 Abs. 6 Satz 2, § 5 Abs. 6 EStG**). [|1,0]

Bilanzansatz Beteiligung Z-Limited (StB):

Anfangsbilanz 1.1.2021:	200.000 €
Verdeckte Einlage:	30.000 €
Bilanzstichtag 31.12.2021:	230.000 €

[|1,0]

Buchung (nur in StB):

Beteiligung	30.000 €	an	Sonstige betriebliche Erträge	30.000 €

Gewinnänderung:

Mehr Ertrag:	+ 30.000 €

[|1,0]

Die Beteiligung ist in der Steuerbilanz mit einem um 30.000 € höheren Betrag anzusetzen im Vergleich zur Handelsbilanz. Allerdings fehlt es wegen der Steuerbefreiung nach § 8b KStG[5] an einer zukünftigen Steuerentlastung. Eine aktive latente Steuer kommt daher nicht in Betracht.[6] [|1,0]

Punkte Teil 3 **[|26,0]**

Punkte insgesamt **[|100,0]**

V. Punkteschlüssel

von	bis	Note
95,0	100,0	1,0
85,0	94,0	1,5
75,0	84,0	2,0
65,0	74,0	2,5
55,0	64,0	3,0
45,0	54,0	3,5
35,0	44,0	4,0
25,0	34,0	4,5
15,0	24,0	5,0
5,0	14,0	5,5
0,0	4,0	6,0

5 Zu diesem Themenschwerpunkt vgl. Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398 NWB VAAAI-58469, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 33 NWB KAAAI-58477.

6 Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, Anm. 27 zu § 274.

AUTOREN

Lars Nüdling,
Dipl. Finanzwirt (FH), Steuerberater, ist Geschäftsführer, Dozent sowie darüber hinaus Fachbereichsleiter bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht, Besteuerung der Personengesellschaften und Umwandlungssteuerrecht.

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

nwb

JETZT **KOSTENLOS** TESTEN

STARTHELFER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – **Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung:**

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- Karriereführer mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Ihre schnellen Bestellwege:

Service-Fon
02323.141-940

Fax
02323.141-173

E-Mail
bestellungen@nwb.de

Internet
go.nwb.de/haas-sus

Postanschrift
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.

☐ Firmenanschrift ☐ Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)

Anrede* ☐ Frau ☐ Herr ☐ keine Angabe

Firma | Kanzlei | Institution

Kundennr. (falls vorhanden)

Titel | Vorname | Name*

Funktion

Straße | Postfach*

PLZ | Ort*

Tel.-Nr. | Fax-Nr.*

E-Mail*

E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*

Anzahl Berufsträger

Anzahl Mitarbeiter (ca.)

Branche

*Pflichtangaben

97275

JA, ich möchte das Themenpaket
NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

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

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

16,60 € monatlich (1 Lizenz) infrage

○ Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von 24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

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

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

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,- € (D) und 1,10 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,20 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:
Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

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 GmbH & Co. KG, 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. 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. 1a), 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

X
Datum | Unterschrift

nwb VERLAG