

# Schriftliche StB-Prüfung:

## 3. Prüfungstag – Bilanzsteuerrecht

### Lösungsaufbau und Prüfungsschwerpunkte Grundstücke, Rückstellungen sowie Betriebsprüfung

Lars Nüdling und Dr. Ingmar Schörck\*

Im Rahmen der SteuerStud-Ausgabe 3/2022 haben wir die „Dauerbrenner“ der Prüfungsklausuren aus den letzten zehn Jahren herausgearbeitet, so dass Sie in Ihrer Vorbereitung die richtigen Schwerpunkte setzen können.<sup>1</sup> Der nachfolgende Beitrag schließt hieran an und vertieft die in diesem Zusammenhang bereits gegebenen Hinweise zur Lösungsstrategie für die bilanzsteuerliche Beurteilung. Erforderliche Tatbestandsmerkmale, die bei dem Ansatz dem Grunde bzw. der Höhe nach zu würdigen sind, werden dabei zusammenfassend dargestellt. Kurze Übungsfälle veranschaulichen den Lösungsaufbau. Ferner werden typische Prüfungsfelder aufgegriffen und gezielt Problembereiche der Klausuren dargestellt.

**NWB Datenbank** ▶ Überprüfen Sie im Nachgang Ihren Lernstand mithilfe der für Sie in der NWB Datenbank bereitgestellten **Übungsklausur**, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 60 NWB UAAAI-58478.

### I. Lösungsaufbau einer Bilanzsteuerrechtsklausur

#### 1. Aufgabenstellung

Gesprächen mit Prüfungsteilnehmern ist häufiger zu entnehmen, dass Bilanzsteuerrecht in seinem Lösungsaufbau im Vergleich zu anderen Rechtsgebieten „unübersichtlich“ und „unstrukturiert“ sei. Auf den ersten Blick mag das so aussehen, da die Probleme der Bilanzierung natürlich sehr vielschichtig sind und viele andere steuerliche sowie zivil- und gesellschaftsrechtliche Fachfragen für die Bilanzierung eine wichtige Rolle spielen. Besinnt man sich jedoch auf die grundlegende Struktur des Bilanzrechts, gibt das Gesetz (sowohl HGB als auch EStG) doch 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.<sup>2</sup>

Aufgabenstellung	
<b>1. Schritt:</b> Zu jedem Einzelsachverhalt	<b>Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung</b> (i. d. R. nach Handels- und Steuerrecht)  ↓  <b>Technische Umsetzung</b> (i. d. R. Korrekturbuchungssätze)
<b>2. Schritt:</b> Sachverhaltsübergreifend	<b>Technische Besonderheiten</b> (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 (VG) und Schulden bzw. Wirtschaftsgütern (WG) 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 auch **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.

#### TIPP 1

Achten Sie in der **Aufgabenstellung** darauf, ob für alle Einzelsachverhalte übergreifend am Ende der Bearbeitung noch eine rechnerische Zusammenstellung des Gewinns erfolgen soll, z. B. in einer Anlage. Dies sind oftmals „einfache“ Punkte, die Sie durch formales Zusammenstellen der Ergebnisse erzielen können!

\* 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.

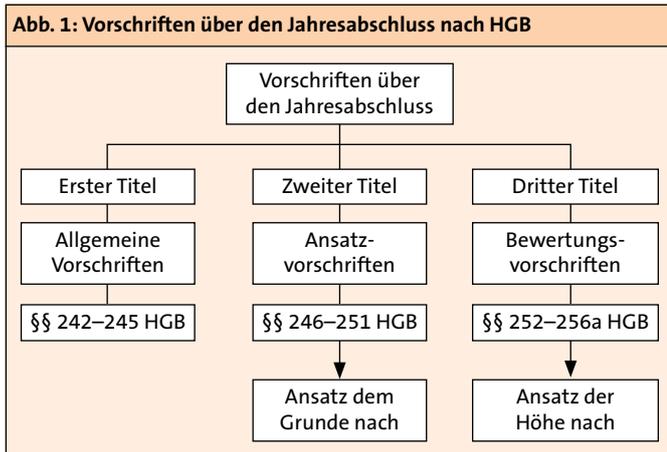
1 Lesen Sie die Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2022; hier: Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAAI-00264. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAAH-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

2 Vgl. Nüdling/Schörck 3/2022 S. 210, 212 NWB ZAAAI-00264.

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, trennt dieses im Dritten Buch, Erster Abschnitt, Zweiter Unterabschnitt wie folgt:



b) Ansatz dem Grunde nach

Die Frage, ob also 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 VG oder eine Schuld (steuerlich: WG) vorliegt,
- ▶ dieses dem Stpfl. als Eigentümer (bzw. Schuldner) zuzurechnen ist und
- ▶ es dem BV zuzuordnen ist (bei Posten der Aktiva ergänzende Aussage zur Zuordnung zum – nicht/abnutzbaren unbeweglichen – AV bzw. UV).

Bereits beim Ansatz dem Grunde nach muss in der Klausur eine Aussage getroffen werden, inwieweit handels- und steuerliche Würdigung übereinstimmen bzw. auseinanderfallen.<sup>3</sup> Steuerrechtlich ist der Aktivierung/Passivierung in der Handelsbilanz grds. zu folgen aufgrund der Maßgeblichkeit nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Es kann allerdings

auch zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit kommen (§ 5 Abs. 2–5 EStG).

aa) Vermögensgegenstand, Wirtschaftsgut bzw. Schuld

Der steuerrechtliche Begriff des (positiven) WG, der weitgehend dem handelsrechtlichen Begriff des VG entspricht, ist weit zu fassen<sup>4</sup> und auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen<sup>5</sup>. Er umfasst zum einen 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.<sup>6</sup>

Tatbestandsmerkmale für ein WG:

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

Tatbestandsmerkmale für einen VG:

- ▶ 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:

**FALL 1** ▶ Kfz-Händler X erwirbt für 10.000 € einen Anteil an der A-OHG.

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

Eine Bewertung im klassischen Sinne erfolgt nur handelsrechtlich. Dort werden nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB die Anschaffungskosten (AK) 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 somit auch keine Abschreibung zum Teilwert (TW). Es hat stets eine spiegelbildliche Darstellung aller Kapitalkonten (Gesamt-/Ergänzungs-/Sonderbilanz) zu erfolgen.

Neben den Mitunternehmeranteilen werden regelmäßig Problemfelder bei immateriellen VG/WG erstellt. Hier gilt zunächst die Besonderheit im Ausweis innerhalb des Anlagevermögens (AV), dass nur bei einem entgeltlichen Erwerb eine Aktivierung zu erfolgen hat. Bei einer Selbstherstellung besteht handelsrechtlich in diesen Fällen ein Wahlrecht, steuerlich gilt dann ein Verbot der Aktivierung (§ 5 Abs. 2 EStG) – die Maßgeblichkeit wäre also bei einer Aktivierung durchbrochen.

3 Vgl. Nüdling/Schörck 3/2022 S. 210, 214 NWB ZAAAI-00264.  
 4 Vgl. BFH Urteil v. 2.3.1970 - GrS 1/69, BStBl 1970 II S. 382 NWB FAAAA-98463.  
 5 Vgl. BFH, Urteil v. 14.3.2006 - I R 109/04 NWB HAAAB-92629.  
 6 Vgl. BFH, Urteile v. 5.6.2008 - IV R 67/05, BStBl 2008 II S. 960 NWB SAAAC-90152, Tz. II.1.c, und v. 26.11.2014 - X R 20/12, BStBl 2015 II S. 325 NWB UAAAE-84157, Rn. 23.

**FALL 2** ▶ Kfz-Händler X lässt sich von seinem Angestellten eine Website erstellen. Die Lohnkosten belaufen sich auf 1.000 €.

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

## TIPP 2

Bei Ansatz- (aber auch Bewertungs-)wahlrechten müssen die „**Wünsche**“ des **Stpfl.** beachtet werden. In Ihrer Lösung müssen Sie daher 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 **VG/WG** vorliegt, **problemorientiert** erfolgen: Sind im Sachverhalt Probleme zu einem dieser Prüfungsschritte zu erkennen, wird eine ausführlichere Abhandlung gefordert sein; andernfalls reicht eine kurze prägnante Aussage (z. B.: „Der Pkw ist unstreitig ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut.“).

Auf der **Passivseite** umfasst der Oberbegriff Schulden bzw. negative **WG** die **Verbindlichkeiten** und **Rückstellungen**. Auch hier kann in Klausuren problemorientiert gelöst werden.

Tatbestandsmerkmale für eine **Verbindlichkeit**:

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

Tatbestandsmerkmale für eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeit**<sup>7</sup>:

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

## TIPP 3

**Mögliche Problembereiche in der Klausur:** Beteiligung an Personengesellschaft, Firmenwert (§ 246 Abs. 1 Satz 4 HGB), selbst geschaffene immaterielle VG/WG des AV (§ 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 **WG** in der Bilanz des zivilrechtlichen Eigentümers zu erfolgen hat. Sofern ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, hat in dessen Bilanz der Ausweis 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 sachlich bzw. zeitlich das wirtschaftliche und das zivilrechtliche Eigentum auseinanderfallen (könnten).

## MERKE

Auch wenn die Eigentümerschaft zum Bilanzstichtag unstreitig ist, muss bei einer **unterjährigen Anschaffung** der **zeitlich exakte Übergangszeitpunkt bestimmt** werden. Dies hat bspw. Auswirkungen 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 im Grundbuch nach § 925, § 873 BGB. Hier sind also die Bestimmungen des Zivilrechts (BGB) maßgebend. Übt ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein **WG** in der Weise aus, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer (ND) von der Einwirkung auf das **WG** wirtschaftlich ausschließen kann, ist dieser **wirtschaftlicher Eigentümer**.

**FALL 3** ▶ 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 im Grundbuch erfolgte am 1.7.01. Gemäß Vertragsvereinbarung gingen Nutzen, Lasten, Besitz und Gefahr mit Zahlung des Kaufpreises am 30.3.01 über.

**LÖSUNG** ▶ Das Grundstück ist unstreitig ein VG/WG. X erlangt daran 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).

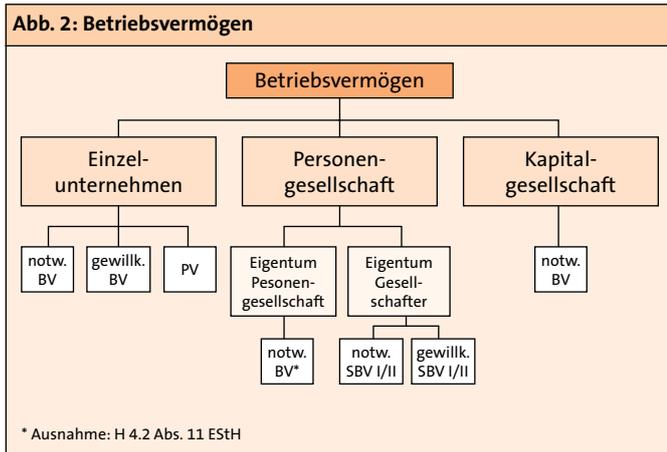
## TIPP 4

**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 **WG**, Drittaufwand, Mieter-einbauten, Nießbrauch, Miteigentum.

<sup>7</sup> Neben den Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten können auch Rückstellungen für drohende Verluste bzw. unterlassene Instandhaltung/Abraumbeseitigung Prüfungsgegenstand sein.

**cc) Betriebsvermögen**

Handels- und steuerlich darf nur Betriebsvermögen (BV) bilanziert werden. In der Klausur sollte stets eine Aussage zur BV-Zugehörigkeit erfolgen. Ob dies zu bejahen ist, hängt zum einen von der Unternehmensform ab, zum anderen von der Nutzung. So hat eine Kapitalgesellschaft mangels privater Sphäre bspw. immer BV. Dagegen kann es sich bei einer natürlichen Person auch um Privatvermögen (PV) handeln. Folgende Übersicht soll das Problem veranschaulichen:



Im Gegensatz zum **Handelsrecht**, bei dem im Zweifel BV unterstellt werden kann (vgl. § 344 HGB), unterscheidet das **Steuerrecht** explizit zwischen notwendigem und gewillkürtem BV bzw. PV. Die Unterscheidung lässt sich nicht dem Gesetz, sondern nur den Richtlinien entnehmen (vgl. **R 4.2 EStR**), weshalb es sich anbietet, die entsprechende Richtlinienfundstelle in einer Klausur zu zitieren.

Bei einem **Einzelunternehmer** handelt es sich um

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

**FALL 4** ▶ 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).

**LÖSUNG** ▶ Die beiden Pkw sind unstreitig VG/WG, die X als Eigentümer zuzurechnen sind. Es handelt sich bei dem Pkw 1 um notwendiges BV, 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). Der Pkw 2 stellt ebenfalls notwendiges BV dar, weil er zu 80 %, und somit 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 BV** (Ausnahme vgl. H 4.2. Abs. 11 EStH). Ist der Gesellschafter (ggf. auch anteilig) Eigentümer eines PV, kann es sich um Sonderbetriebsvermögen (SBV) handeln. Man unterscheidet:

**Notwendiges SBV** liegt vor, wenn ein WG

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

**Gewillkürtes SBV** liegt vor, wenn ein WG

- ▶ objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, den Betrieb der Gesellschaft zu fördern (gewillkürtes SBV I), **oder**
- ▶ objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern (gewillkürtes SBV II).

Bezüglich der **Schulden** muss auch eine Aussage getroffen werden, ob es sich um eine betriebliche Schuld handelt. Einzige Fundstelle hierzu ist der **H 4.2 Abs. 15 Betriebsschuld EStH**. Danach ist die Mittelverwendung, also die **betriebliche Veranlassung**, ausschlaggebend. Ist diese gegeben, handelt es sich um BV.

**MERKE**

Erst an dieser Stelle, d. h. wenn die **Würdigung zur BV-Zugehörigkeit** 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.

**AV** (§ 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 an der Stelle – spätestens aber beim Ansatz der Höhe nach – auch erörtert werden, ob ein **abnutzbares** oder **nicht abnutzbares WG** (VG) des AV vorliegt. Zur Abgrenzung vgl. **R 7.1 EStR**. Bei abnutzbaren WG sollte zudem eine weitere Differenzierung in Bezug auf die Beweglichkeit/Unbeweglichkeit vorgenommen werden. Dies hat Auswirkung für die entsprechenden Abschreibungsmöglichkeiten (z. B. § 6 Abs. 2 und 2a EStG, § 7 Abs. 2 EStG, § 7g EStG).

**Umlaufvermögen** (UV; § 247 Abs. 2 HGB im Umkehrschluss) liegt vor, wenn der Gegenstand dazu bestimmt ist,

- ▶ *nicht dauernd* dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

**LÖSUNG** ▶ **Fortsetzung der Lösung zu Fall 4:** Pkw 1 gehört aufgrund der beabsichtigten Verkaufsabsicht zum UV (§ 247 Abs. 2 HGB im Umkehrschluss), Pkw 2 hingegen aufgrund der beabsichtigten längerfristigen Nutzung zum (abnutzbaren, beweglichen) AV (§ 247 Abs. 2 HGB).

**TIPP 5**

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

**c) Ansatz der Höhe nach**

Wenn die Aktivierung bzw. Passivierung bejaht wird, erfolgt im Anschluss die Bewertung. Sofern ein Erwerb (oder eine Herstellung oder ein sonstiger Zugang z. B. durch eine Einlage) in dem zu würdigenden Wj. erfolgt, 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 sog. **Folgebewertung**, also die Bewertung zum Bilanzstichtag.

Die Grundlegende maßgebliche Vorschrift im Handelsrecht ist **§ 253 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 Erfüllungsbetrags anzusetzen.“

Das **Steuerrecht** folgt dem grds. wieder über die Vorschrift des **§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG**, hat jedoch 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 erneut – wie schon beim Ansatz dem Grunde nach – in der Klausur 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. 1 Satz 1 HGB	§ 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. 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. Grundsätzlich sind hier Handels- und Steuerrecht identisch. Die Bewertungsmaßstäbe des Handelsrechts sind maßgeblich. So erfolgt die Bewertung eines positiven PV (VG) bei entgeltlichem Erwerb grds. zu AK (Besonderheiten z. B. § 6 Abs. 5 Satz 3, § 6 Abs. 6 EStG), welche in § 255 Abs. 1 definiert sind. In Herstellungsvorgängen werden Herstellungskosten (HK) nach § 255 Abs. 2 HGB angesetzt.

**AK (§ 255 Abs. 1 HGB):**

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

**HK (§ 255 Abs. 2 HGB):**

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

**TIPP 6**

**Mögliche Problembereiche in der Klausur:** Umfang AK/HK, nachträgliche AK/HK, Skonti, Schuldübernahme, Ratenkauf, Rentenkauf, Tausch, Fremdwährung (§ 256a HGB), Abstandszahlung, negativer Kaufpreis, Aufwand in Zusammenhang mit Gebäude (Abbruch, Erhaltungsaufwand), Zuschlagskalkulation, Äquivalenzziffern, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Behandlung USt (§ 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).

Bezüglich 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 VG/WG des nicht abnutzbaren AV und des UV auch am Bilanzstichtag noch mit ihrem ursprünglichen Zugangswert anzusetzen. Abnutzbares AV dagegen unterliegt der planmäßigen Abschreibung, die hier mindernd

abzuziehen ist. In den Klausuren relevant sind i. d. R. folgende Abschreibungsmethoden:

**Abschreibung handelsrechtlich:**

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

**AfA steuerrechtlich:**

- ▶ grds. linear über die ND (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG),
- ▶ degressiv (§ 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 ND, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG),
- ▶ Firmenwert stets über 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG),
- ▶ im Jahr des Zugangs anteilig (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

**FALL 4A** ▶ In Ergänzung des Sachverhalts zu Fall 4 beträgt die ND der Pkw sechs Jahre.

**LÖSUNG** ▶ Die Bewertung des Pkw 1, der zum UV gehört (s. o.), erfolgt im Zugangszeitpunkt und auch am Bilanzstichtag mit den AK (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Diese 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 AV gehört (s. o.), 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 ND (§ 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 ( $20.000 \text{ €} \times \frac{1}{6} \times \frac{8}{12} =$ )	- 2.222 €
<b>Pkw 2 (31.12.01)</b>	<b>17.778 €</b>

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

Auf Seiten der Passiva verbleibt handelsrechtlich bei **Verbindlichkeiten** der 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 handels- und steuerrechtlich bei einer Laufzeit von mehr als einem Jahr eine **Abzinsung** in Betracht.

**TIPP 7**

**Mögliche Problembereiche in der Klausur:** Fremdwährung (§ 256a HGB), Abschreibung/AfA (Beginn und Ende, Gebäude-AfA, GWG/Sammelposten, Sonderabschreibungen, BMG nach nachträglichen AK/HK, BMG nach außerplanmäßigen Abschreibungen, BMG nach

Einlage/Entnahme), Prüfung Wertaufholung, Abzinsung von Verbindlichkeiten, Rückstellungsbewertung (Abzinsung, ratierliche Ansammlung, Kostensteigerungen).

**Außerplanmäßig** sind VG/WG mit einem niedrigeren Wert (Aktiva) bzw. höheren Wert (Passiva) anzusetzen. Wohingegen **steuerlich** in allen Varianten lediglich ein **Wahlrecht** zur Vornahme der außerplanmäßigen TW-Abschreibung (bzw. auf der Passiva TW-Zuschreibung) besteht, sofern eine **Dauerhaftigkeit** gegeben ist, muss man handelsrechtlich genau unterscheiden: Im Bereich des AV 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. UV (bzw. eine Verbindlichkeit) muss dagegen immer – unabhängig von einer Dauerhaftigkeit – mit dem niedrigeren (bzw. bei Verbindlichkeiten höheren) Wert angesetzt werden.

**FALL 4B** ▶ In Ergänzung des Sachverhalts zu Fall 4A beträgt der beizulegende Wert/TW des Pkw 2 am 31.12.01 4.000 €.

**LÖSUNG** ▶ Grundsätzlich ist der Pkw mit 17.778 € (s. o.) anzusetzen. Die Wertminderung am Bilanzstichtag von 4.000 € ist von Dauer, da der TW für die halbe Restnutzungsdauer (RND) unter dem planmäßigen Buchwert (8.888 €) liegt.<sup>8</sup> 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.

Fall 4B zeigt, wie wichtig in der Klausur das Einhalten des strukturellen Lösungsaufbaus ist. Es muss **zunächst** der **planmäßige** und im **Anschluss** daran der **außerplanmäßige** Ansatz beurteilt werden. Es besteht die Gefahr, „Fußgängerpunkte“ zu verlieren, wenn direkt auf den außerplanmäßigen Ansatz eingegangen wird. 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 Fall wurde zunächst der handelsrechtliche Wertansatz (Pflicht) und davon losgelöst der steuerliche Wertansatz (Wahlrecht) geprüft.

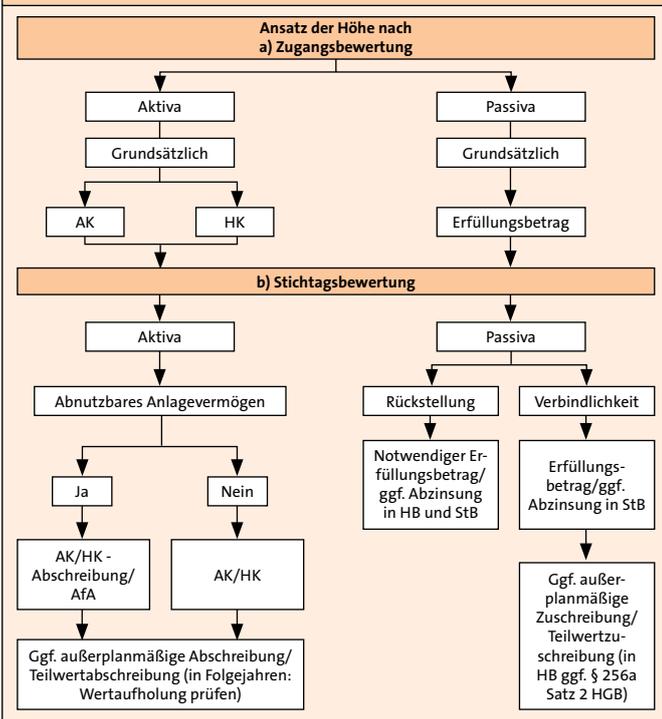
Wurden in der Vergangenheit bereits eine außerplanmäßige/TW-Abschreibung vorgenommen, muss an jedem folgenden Stichtag die Beibehaltung dieses Werts überprüft werden. Hintergrund ist ein evtl. **Wertaufholungsgebot** nach § 253 Abs. 5 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

**TIPP 8**

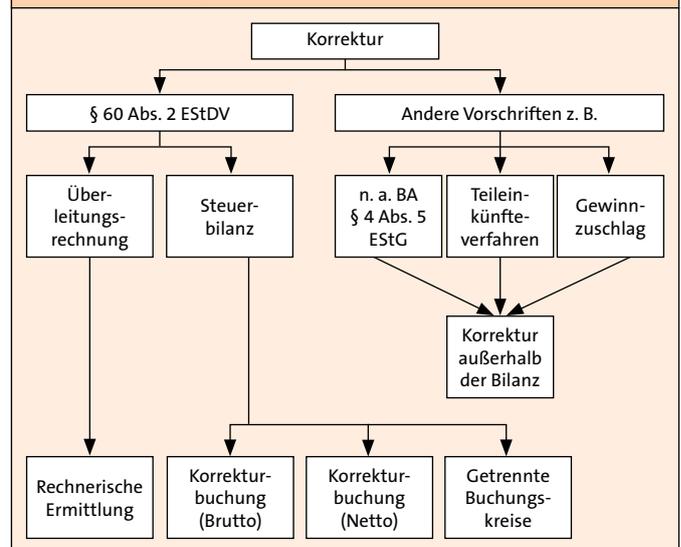
**Mögliche Problembereiche in der Klausur:** Bewertungs- ober/-untergrenze, Prüfung dauernde Wertminderung, Umfang der Abschreibung, retrograde Wertermittlung, Einzelwertberichtigung/Pauschalwertberichtigung bei Forderungen.

<sup>8</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 NWB BAAAF-81512.

**Abb. 4: Zusammenfassende Darstellung zum Prüfungsteil „Ansatz der Höhe nach“**



**Abb. 5: Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz – Korrektur**



Nachfolgender Fall soll die unterschiedlichen Varianten verdeutlichen:

**FALL 5** ➔ Anschaffung Geschäfts- oder Firmenwert (ND fünf Jahre) am 2.1.10 für 1.500 €. Es handelt sich um eine mittelgroße Kapitalgesellschaft, die den höchstmöglichen Vermögensausweis in Handelsbilanz wünscht. Bisher wurde nur der Zugang in der Handels- und Steuerbilanz erfasst. 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.

**LÖSUNG** ➔

**Entwicklung Bilanzposten Geschäfts- oder Firmenwert**

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Zugang 2.1.10	1.500 €	1.500 €
Abschreibung/AfA 10	- 300 €	- 100 €
<b>31.12.10</b>	<b>1.200 €</b>	<b>1.400 €</b>

**Entwicklung aktive latente Steuer:**

	Handelsbilanz
Zugang 31.12.10 (Differenz 200 € x 30 % =)	60 €

**Variante 1: Überleitungsrechnung**

Buchung lt. Handelsbilanz:

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

Korrektur nach § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV:

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

**3. Technische Umsetzung**

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

**a) Abweichung zwischen Handel- und Steuerbilanz**

Der Prüfungsteilnehmer muss zeigen, dass er in der Lage ist, sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz aufzustellen. Bezüglich der technischen Darstellung sind hier unterschiedliche Varianten denkbar:

- Nach § 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!

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

Buchung lt. Handelsbilanz:

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

Korrektur-Buchung zur Erstellung der Steuerbilanz

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

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

Buchung lt. Handelsbilanz:

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

Korrektur-Buchung zur Erstellung der Steuerbilanz:

Geschäfts- oder Firmenwert	200 €	an	Abschreibung	200 €
Steuern Einkommen und 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 und Ertrag (lat. St.)	60 €

Buchung lt. Steuerbilanz:

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

**TIPP 9**

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.<sup>9</sup>

**b) Darstellung Gewinnauswirkung**

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

- zum einen durch die Änderungen in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV-Methode) und

- zum anderen durch die Veränderungen in der Bilanz (Bilanzposten/BiPo-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.
<b>= Gewinn</b>	+ Entnahmen
	- Einlagen
	<b>= Gewinn</b>

**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	+

**FALL 6** ► Ein Pkw mit AK von 60.000 € (Zugang Januar 01) wurde fälschlicherweise über fünf Jahre statt über sechs Jahre abgeschrieben.

**LÖSUNG**

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

Gewinnauswirkung „weniger“ AfA: + 2.000 €

**bb) BiPo-Methode**

Zunächst muss man sich davon lösen, dass Aufwendungen und Erträge allein die gewinnwirksamen Größen darstellen. Denn nunmehr richtet man sich ausschließlich nach den Bestandteilen der **Bilanzformel**. Danach sind also ausschließlich folgende Größen gewinnwirksam:

- BV (= BiPo der Aktiv- und Passivseite),
- Entnahmen,
- Einlagen.

Hinter der Größe **BV** steht das Eigenkapital lt. Handels- bzw. Steuerbilanz und dahinter stehen wiederum die BiPo der Aktiv- und der Passivseite.

<sup>9</sup> Vgl. Nüdling/Schörrck SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAAI-00264.

Aktiva	Passiva
Aktivposten	Eigenkapital 31.12. Passivposten

Um die Gewinnauswirkungen festzustellen, betrachtet man stets die einzelnen Änderungen der BiPo.

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 einer Gegenüberstellung des bisherigen und des geänderten BiPo.

**LÖSUNG** ▶ Fortsetzung der Lösung zu Fall 6: Diesmal wird das Konto „Fuhrpark“ betrachtet (Abschreibung).

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 10

**Gewinnauswirkungen** können Ihnen in der Klausur in **zwei Varianten** begegnen, so dass sie beide beherrschen sollten:

1. Zum einen kann es gefordert sein, dass Sie selbst die Gewinnauswirkung Ihrer Feststellungen darstellen sollen. Dies geschieht üblicherweise über die „einfachere“ GuV-Methode.
2. 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.

### cc) Jahresübergreifende Darstellung

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

Abb. 9: Jahresübergreifende Änderungen i. R. der BiPo-Methode	
<b>Betriebsvermögen 31.12.02</b>	Betriebsvermögen 31.12.03
- Betriebsvermögen 31.12.01	<b>Betriebsvermögen 31.12.02</b>
+ Entnahmen '02	+ Entnahmen '03
- Einlagen '02	- Einlagen '03

**LÖSUNG** ▶ Fortsetzung der Lösung zu Fall 6: Diesmal sollen die Gewinnauswirkungen für den Zeitraum 01 und 02 mithilfe der BiPo-Methode dargestellt werden.

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 Prüfungsschwerpunkte

Im Rahmen unserer Themenauswertung in SteuerStud-Ausgabe 3/2022<sup>10</sup> haben wir bereits wesentliche Prüfungsschwerpunkte der Klausur aus dem Bilanzsteuerrecht herausgefiltert. Nachfolgend sollen nun die „Dauerbrenner“ **Grundstücke, Rückstellungen sowie Betriebsprüfung (Bp)** vertieft werden.

### 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 Funktions-

<sup>10</sup> Vgl. Nüdling/Schörck SteuerStud 3/2022 S. 210 NWB ZAAAI-00264.

zusammenhang stehende Gebäudeteile, sowohl in der Handelsbilanz als auch für steuerrechtliche Zwecke jeweils als selbstständige VG/WG zu behandeln<sup>11</sup> (vgl. 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 VG/WG**, 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 lautender Ländererlass<sup>12</sup>),
- ▶ **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 und H 7.1 Mietereinbauten EStH),
- ▶ **sonstige selbstständige Gebäudeteile** (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 5 EStR), wie
  - eigenbetrieblich genutzte Gebäudeteile,
  - fremdbetrieblich genutzte Gebäudeteile,
  - zu fremden Wohnzwecken genutzte Gebäudeteile,
  - zu eigenen Wohnzwecken genutzte Gebäudeteile.

**FALL 7** ▶ 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.

Zu ermitteln ist, wie viele VG/WG bzgl. des Gebäudes vorliegen.

**LÖSUNG** ▶ Es liegen vier VG/WG 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 VG/ein WG dar. Alle weiteren Stockwerke stehen zueinander in unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhängen. Sie stellen jeweils einen VG/ein WG 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 WG (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.) erfolgt für Grundstücke der zivilrechtliche Eigentumsübergang gem. §§ 873, 925 BGB durch Auflassung und Eintragung im Grundbuch. Wirtschaftlicher

Eigentümer ist derjenige, der die tatsächliche Herrschaft über ein WG in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche ND von der Einwirkung auf das WG wirtschaftlich ausschließen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).

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 aktueller Auffassung wird in diesen Konstellationen (außer es werden explizit Vereinbarungen wie ein Aufwandsersatzanspruch getroffen) auch kein abweichendes wirtschaftliches Eigentum begründet.<sup>13</sup> Der Unternehmer kann somit im Ergebnis **das Gebäude nur anteilig aktivieren**. Bezüglich der getragenen **AK/HK, die auf den Gebäudeteil des anderen Ehegatten entfallen**, gilt: Ist der Stpfl. nicht wirtschaftlicher Eigentümer und hat er AK oder HK für ein im Miteigentum oder in fremdem Eigentum stehendes Gebäude im betrieblichen Interesse getragen, wird dieser Aufwand bei ihm als Posten für die Verteilung eigenen Aufwands aktiviert und ist nach den für Gebäude im PV geltenden AfA-Regeln abzuschreiben.<sup>14</sup>

## cc) Betriebsvermögen

Grundstücke/Grundstücksteile bzw. nur der jeweilige Gebäudeteil gehören zum **notwendigen BV**, wenn sie ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werden (**R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR**). Abweichend von dem Vorgenannten brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile, die für den Betrieb von untergeordnetem Wert sind, nicht als BV behandelt zu werden (§ 8 EStDV).

Ein Gewerbetreibender kann Grundstücke/Grundstücksteile als **gewillkürtes BV** behandeln. In Betracht kommen Grundstücke/Grundstücksteile, die fremdbetrieblich oder entgeltlich zu fremden Wohnzwecken genutzt werden (**R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR**). Als Besonderheit ist hier die Vermietung an Arbeitnehmer zu erwähnen. Diese Wohnräume gehören zu dem eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil (R 4.2 Abs. 4 Satz 2 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 PV** (**R 4.2 Abs. 9 Satz 1 EStR im Umkehrschluss; R 4.2 Abs. 10 EStR**).

Letztendlich ist i. R. der Bilanzierung dem Grunde nach zu **prüfen, ob** es sich um **AV oder UV** handelt. Sofern nicht ein Unternehmen vorliegt, das mit Grundstücken handelt, wird es sich bei Grundstücken und Gebäuden im Normalfall um

<sup>11</sup> Beck'scher Bilanzkommentar zu § 247 HGB, Anm. 450.

<sup>12</sup> Gleich lautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder v. 5.6.2013 - S 3130 BStBl 2013 I S. 734 NWB DAAAE-40449.

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 9.3.2016 - X R 46/14, BStBl 2016 II S. 976 NWB XAAAF-72706; H 4.7 Eigenaufwand für ein fremdes WG EStH.

<sup>14</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 16.12.2016 - IV C 6 - S 2134/15/10003, BStBl 2016 I S. 1431 NWB CAAAF-89189; H 4.7 Eigenaufwand für ein fremdes WG EStH.

AV handeln, da die Gebäude dauerhaft 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, aber auch selbst hergestellt werden. Somit sind **AK oder HK** denkbar. Klausurprobleme ergeben sich bei Kosten rund um das Gebäude, die zeitlich nach dem Erwerb oder der Herstellung anfallen. Dies 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. Dies ist eine eigene, vom Handelsrecht losgelöste Vorschrift, 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 aktueller Auffassung sind **Schönheitsreparaturen** (Maler, Tapezier-

arbeiten) Kosten, die nicht jährlich üblicherweise anfallen. In Altfällen (Kaufvertrag vor 1.1.2017) dürfen auf Antrag die Schönheitsreparaturen aber noch unberücksichtigt bleiben.<sup>15</sup>

### bb) AfA, Abschreibung

Bei Gebäuden ist in der Handelsbilanz nach **§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB** auf die tatsächliche ND 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 ND nicht kürzer ist (**§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG**). Eine AfA über eine tatsächlich längere ND ist nicht möglich.<sup>16</sup>

## TIPP 11

Sofern im **Klausursachverhalt keine tatsächliche ND vorgegeben** ist, kann handelsrechtlich die Abschreibung nach steuerrechtlichen Grundsätzen erfolgen.<sup>17</sup>

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 ebenfalls der Behandlung in der Handelsbilanz.

Zudem können bei Gebäuden steuerrechtlich 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**). Eine 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.

**cc) Außerplanmäßige Abschreibung, Teilwertabschreibung**  
Handelsrechtlich muss das Grundstück bzw. müssen Gebäude bei einer dauernden Wertminderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden (**§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB**). Steuerrechtlich besteht nach **§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 (Gebäude) bzw. Nr. 2 Satz 2 (Grund und Boden) EStG** ein **Wahlrecht**, den niedrigeren **TW** am Bilanzstichtag anzusetzen, sofern eine **dauernde Wertminderung** vorliegt. Es gelten die allgemeinen Grundsätze des TW-Erlasses<sup>18</sup>. Bei Gebäuden hat der BFH die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass eine dauernde Wertminderung allein über den Vergleich des TW mit dem Wert nach der halben RND zu bestimmen ist.<sup>19</sup> Dabei ist immer von objektiven Wertmaßstäben und nicht der subjektiven Sicht des Kaufmanns auszugehen.

15 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.10.2017 - IV C 1 - S 2171 c/09/10004:006, BStBl 2017 I S. 1447 NWB EAAAG-62071.

16 Vgl. BFH, Beschluss v. 28.5.2019 - XI B 2/9 NWB UAAAH-45284 und v. 9.1.2020 - XI B 117/19 NWB KAAAH-45283.

17 Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar zu § 253 HGB, Anm. 419.

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

19 Vgl. BFH, Urteil v. 14.3.2006 - I R 22/05 NWB OAAAB-90233.

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

**dd) AfA nach AfaA, Teilwertabschreibung**

Nach Vornahme einer AfaA nach § 7 Abs. 4 Satz 3 EStG oder nach einer Bewertung auf den niedrigeren TW (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ist die geänderte AfA-BMG erst ab dem folgenden Wj. oder Kj. maßgeblich (§ 11c Abs. 2 EStDV). Gleiches gilt im Fall 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-BMG** ergibt sich aus den AK oder HK des Gebäudes abzgl. des Betrags der AfaA (bzw. TW-Abschreibung), § 11c Abs. 2 Satz 1 EStDV. Bei einer späteren Zuschreibung oder Wertaufholung erhöht sich diese BMG wieder um den Betrag der Zuschreibung oder Wertaufholung.

Erfolgt in der **Handelsbilanz** die planmäßige Abschreibung nach steuerrechtlichen Grundsätzen, kann dort nach einer außerplanmäßigen Abschreibung genauso verfahren werden. Wird dagegen handelsrechtlich über die tatsächliche ND abgeschrieben (und nicht entsprechend zu § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG), ist nach Vornahme der außerplanmäßigen Anschreibung der handelsrechtliche Restbuchwert auf die RND zu verteilen.

**2. Anpassungen infolge von Betriebsprüfungen**

Betriebsprüfungen enden regelmäßig mit bilanziellen Feststellungen, die ihre Wirkung auch in nachfolgende Wj. hinein transportieren, welche nicht mehr zum Prüfungszeitraum gehören. Damit eröffnet sich die Problematik der Bilanzanpassung der/des Folgejahre(s) an die Bp-Bilanz.

**MERKE**

Die **Bilanzanpassung** stellt **keine Bilanzberichtigung bzw. Bilanzänderung i. S. des § 4 Abs. 2 EStG** dar. Durch sie wird vielmehr der Bilanzenzusammenhang (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB) wiederhergestellt.

**FALL 8** Der Stpfl. X hat zum 31.12.01 folgende Handelsbilanz/Steuerbilanz aufgestellt:

Aktiva		Passiva	
200.000 €	EK	50.000 €	
	Schulden	150.000 €	
<b>200.000 €</b>		<b>200.000 €</b>	

Diese entspricht der Anfangsbilanz zum 1.1.02.

Im Jahr 03 wird bei X für das Jahr 01 eine Bp durchgeführt, und der Prüfer erhöht die Aktiva. Hieraus resultiert die Bilanz zum 31.12.01 – Bp (reine Steuerbilanz):

Aktiva		Passiva	
220.000 €	EK	70.000 €	
	Schulden	150.000 €	
<b>220.000 €</b>		<b>220.000 €</b>	

**LÖSUNG** Der Gewinn 01 wurde um 20.000 € erhöht. Hier stellen sich nun zwei Probleme: Zum einen wurde durch den Prüfer nur die StB 01 korrigiert. Es muss daher geprüft werden, ob auch (rückwirkend) die Handelsbilanz 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 IDW<sup>20</sup> führen die bilanziellen Feststellungen einer Bp **i. d. R.** nicht dazu, dass die Handelsbilanzen des Prüfungszeitraums geändert werden müssen. Hat sich herausgestellt, dass die Handelsbilanz fehlerhaft war, reicht es im Regelfall aus, wenn der Fehler **in laufender Rechnung** korrigiert wird, d. h. die Fehlerkorrektur wird handelsrechtlich in dem Geschäftsjahr verarbeitet, in dem (nicht für das) die Bp stattfindet (**Rückwärtsberichtigung** des geprüften Jahres nur bei schwerwiegenden Fehlern, Nichtigkeit).

Erfolgt die Anpassung in laufender Rechnung, wird die Anpassung **wie ein laufender Geschäftsvorfall des Jahres, in dem die Bp stattfindet**, behandelt.

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

Dabei sind aus Vereinfachungsgründen lt. IDW<sup>21</sup> 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 USt).

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, denn dies würde zu einer Doppelbesteuerung führen.

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.

20 Vgl. IDW RS HFA 6, Stand: 12.4.2007.  
21 Vgl. IDW RS HFA 6, Rz. 36.

**LÖSUNG** ▶ Fortsetzung der Lösung zu Fall 8: Da X ein Einzelunternehmer ist, kann handels- und steuerrechtlich die Anpassung erfolgneutral erfolgen:

Aktiva 20.000 € an Kapital 20.000 €

**Alternativ** kann gegen Ertrag gebucht werden. Für steuerliche Zwecke müsste aber dann zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Gewinn außerhalb der Bilanz um 20.000 € vermindert werden.

### c) Besonderheit Kapitalgesellschaften

Die Summe der Eigenkapitalabweichungen in der Bp-Bilanz wird bei Kapitalgesellschaften im **steuerlichen Ausgleichsposten (StAP)** gesammelt. Dies ist ein rein bilanztechnischer Posten ohne spezielle Rechtsgrundlage. Jedoch hat er folgenden gesellschaftsrechtlichen Hintergrund: Der Posten Eigenkapital lt. Handelsbilanz ist gesellschaftsrechtlich belegt und darf ohne rechtsverbindliche Beschlüsse der zuständigen Organe nicht verändert werden. Der Jahresabschluss ist durch die Organe der Gesellschaft festzustellen (GmbH gem. § 42a GmbHG; AG gem. §§ 172 ff. AktG) und damit rechtsverbindlich. 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.

## 3. Rückstellungen

Bei der Bildung von Rückstellungen muss in der Klausur geprüft werden, **ob** eine solche überhaupt zu passivieren ist, **und** wenn dies der Fall ist, **mit welchem Betrag** der Ausweis im Falle der Passivierung zu erfolgen hat.

### a) Ansatz dem Grunde nach

Rückstellungen sind zwingend nach **§ 246 Abs. 1 Satz 1 i. V. mit § 249 HGB** zu passivieren. Es muss daher zunächst festgestellt werden, ob die Voraussetzungen für den Ansatz dem Grunde nach vorliegen. Diese Voraussetzungen unterscheiden sich in Abhängigkeit von der jeweiligen Rückstellungsart. Man unterscheidet gem. **§ 249 HGB** nach **Rückstellungen**

- ▶ für ungewisse Verbindlichkeiten (regelmäßig prüfungsrelevant!),
- ▶ für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (regelmäßig prüfungsrelevant!),
- ▶ für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr, nachgeholt werden,
- ▶ für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

Tatbestandsmerkmale der **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten**:

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

Eine **Drohverlustrückstellung** setzt ein schwebendes Geschäft voraus, aus welchem ein Verlust droht.

**Steuerrechtlich** sind diese Rückstellungen über die Maßgeblichkeit – mit Ausnahme der Drohverlustrückstellung (vgl. § 5 Abs. 4a EStG) – ebenfalls auszuweisen.

**FALL 9** ▶ Der Einzelunternehmer X befindet sich in einem Rechtsstreit mit einem Lieferanten wegen Schadensersatzforderungen aufgrund einer verspäteten Lieferung. Der Prozess ist beim Amtsgericht Hannover (1. Instanz) seit November 01 anhängig. X rechnet damit, den Prozess in der 1. Instanz zu verlieren und möchte in diesem Fall vor das Landgericht (2. Instanz) ziehen.

**LÖSUNG** ▶ Hinsichtlich der Prozesskosten handelt sich um eine der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit. Mit der Inanspruchnahme ist ernsthaft zu rechnen und die Kosten führen nicht zu künftigen AK/HK (§ 5 Abs. 4b EStG). Darüber hinaus muss die ungewisse Verbindlichkeit vor dem 31.12.01 wirtschaftlich verursacht sein, d. h. der Tatbestand, an den die Leistungspflicht geknüpft ist, muss im Wesentlichen erfüllt sein. Dies ist vorliegend nur hinsichtlich der 1. Instanz erfüllt. Dass X auch durch die nachfolgende Instanz Kosten entstehen, ist als wertbegründende Tatsache im Jahr 02 nicht einzubeziehen. Bei am Bilanzstichtag noch nicht anhängigen Verfahren/Instanzen fehlt es grds. an der wirtschaftlichen Verursachung (H 5.7 Abs. 5 Prozesskosten EStH). Somit ist nur bzgl. der Prozesskosten der 1. Instanz eine Rückstellung zu passivieren (§ 249 Abs. 1 Satz 1, § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG, R 5.7 Abs. 2 EStR).

### b) Ansatz der Höhe nach

Für die handelsrechtliche Ansatzhöhe ist maßgeblich, in welcher Höhe nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Kosten („Erfüllungsbetrag“) anfallen werden (**§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB**). Der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag ist wegen der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) grds. auch steuerrechtlich anzusetzen. Über **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG** wird dieser Wert jedoch auf einen Maximalbetrag („höchstens“) beschränkt.<sup>22</sup> Eine Durchbrechung der Maßgeblichkeit durch Ansatz eines niedrigeren Werts ist demnach möglich (**§ 5 Abs. 6 EStG**).

Erfahrungsgemäß werden in **Klausuren** insbesondere die folgenden Bewertungsvorschriften des **§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b, d, e und f EStG** thematisiert.

### aa) Sachleistungsverpflichtungen

Bei Sachleistungsverpflichtungen ist in der **Handelsbilanz** der Vollkostenansatz zu wählen. **Steuerrechtlich** sind diese nur mit den Einzelkosten und den angemessenen Teilen der notwendigen Gemeinkosten zu bewerten (**§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. b EStG**). Dabei sind die Einzelkosten und darauf entfallende Gemeinkosten einschließlich Preissteigerungen zum Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll für die Ermittlung der relevanten Gemeinkosten auf die folgenden Bestandteile zurückgegriffen werden: Materialgemeinkosten, Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des AV, soweit er durch die Sachleistungsverpflichtung veranlasst ist. Kalkulatorische Kostenbestandteile sind damit vom Ansatz ausgeschlossen.

<sup>22</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 20.11.2019 - XI R 46/17, BStBl 2020 II S. 195 NWB CAAAH-42552.

**bb) Ratierliche Ansammlung**

In den Fällen, in denen der laufende Betrieb des Unternehmens im wirtschaftlichen Sinne ursächlich für die Entstehung der Verpflichtung ist, ist der Rückstellungsbetrag durch jährliche Zuführungsraten in den Wj. anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d EstG). Dies gilt auch bei der handelsrechtlichen Ermittlung des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags.<sup>23</sup> Eine ratierliche Ansammlung ist insbesondere erforderlich bei Verpflichtungen zur Erneuerung oder zum Abbruch von Betriebsanlagen (R 6.11 Abs. 2 EStR).

**cc) Abzinsung**

In der Handelsbilanz sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt mit dem durchschnittlichen Marktzins der vergangenen sieben Geschäftsjahre (bei Altersversorgungsverpflichtungen zehn Jahre), § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB. Der jeweilige Zinssatz wird von der Deutschen Bundesbank ermittelt und veröffentlicht (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB). Für Rückstellungen für Altersversorgungsverpflichtungen und vergleichbare langfristig fällige Verpflichtungen besteht als Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung alternativ die Möglichkeit, einen durchschnittlichen Marktzins anzuwenden, der sich vereinheitlicht für eine Restlaufzeit von 15 Jahren ergibt (§ 253 Abs. 2 Satz 2 und 3 HGB).

**TIPP 12**

In Klausuren wird Ihnen der maßgebende **Prozentsatz regelmäßig vorgegeben**. Die Berechnung der Abzinsung muss dann oftmals ohne Vorgabe eines Vervielfältigers erfolgen. Es kann folgende Formel angewandt werden ( $y = \%$ -Satz;  $z =$  Restlaufzeit):  $\frac{\text{€}}{(1+y)^z}$

**Steuerrechtlich** sind Rückstellungen ebenfalls abzuzinsen, wobei im Unterschied zum Handelsrecht ein fester Zinssatz von 5,5 % gilt (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Dies gilt nicht für Verpflichtungen, die einen Zinsanteil enthalten und für solche, deren (Rest-)Laufzeit weniger als zwölf Monate umfasst (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e Satz 1 Halbsatz 2 i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG). Details zur Abzinsung ergeben sich aus dem Abzinsungserlass<sup>24</sup>. Demnach kann der abgezinsten Barwert – so wie bei den Verbindlichkeiten – mithilfe von Vervielfältigern berechnet werden.

**dd) Preissteigerungen**

**Handelsrechtlich** sind künftige Kosten- und Preissteigerungen zu berücksichtigen. Dies impliziert der Begriff „notwendiger Erfüllungsbetrag“. **Steuerrechtlich** dürfen diese nicht berücksichtigt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG).

**FALL 10** Der e.K. Jonas erstellt auf einem gepachteten unbauten Grundstück eine Hofbefestigung, Fertigstellung 1.1.01. Vertraglich wird vereinbart, dass bei Beendigung des Pachtvertrags der ursprüngliche Zustand wiederherzustellen ist. Der Pachtvertrag endet am 31.12.10. Die voraussichtlichen Kosten betragen nach den Wertverhältnissen v. 31.12.01 70.000 €, unter Berücksichtigung der künftigen Kosten- und Preissteigerungen 82.000 €. Der von der

Deutschen Bundesbank veröffentlichte Zinssatz beträgt bei einer Laufzeit bis 31.12.10 unstreitig 3,48 %.

**LÖSUNG** In der Handelsbilanz erfolgt der Ansatz mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 Satz 2 HGB). Künftige Preissteigerungen sind zu berücksichtigen. Die Rückstellung ist ratierlich anzusammeln. Da die Restlaufzeit bis zum 31.12.10 mehr als ein Jahr beträgt (hier: neun Jahre), ist die Rückstellung in der Handelsbilanz mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen sieben Geschäftsjahre abzuzinsen (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB). Dieser beträgt lt. Sachverhalt unstreitig 3,48 % (§ 253 Abs. 2 Satz 4 HGB). Es ergibt sich folgende Berechnung:  $82.000 \text{ €} \times \frac{1}{1,0348}^9 = 6.027 \text{ €}$ .

Auch in der Steuerbilanz ist die Rückstellung nach Maßgabe der wirtschaftlichen Verursachung über den Zeitraum der Nutzungsabgabe des betroffenen Vertragsverhältnisses ratierlich anzusammeln (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. d Satz 1 EStG, R 6.11 Abs. 2 EStR). Dabei sind die Wertverhältnisse vom 31.12.01 zugrunde zu legen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. f EStG). Darüber hinaus erfolgt für steuerbilanzielle Zwecke eine Abzinsung mit 5,5 % (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG). Die Abzinsung erfolgt nach Tabelle 2 des BMF-Schreibens v. 26.5.2005<sup>25</sup>. Der Vervielfältiger für die (Rest-)Laufzeit von neun Jahren beträgt 0,618. Mithin ergibt sich in der Steuerbilanz folgender abweichender Wert (§ 5 Abs. 6 EStG):  $70.000 \text{ €} \times \frac{1}{1,05}^9 = 4.326 \text{ €}$ .

**III. Fazit**

Einer der wesentlichen Faktoren für eine gute Beurteilung der Bilanzsteuerrechtsklausur ist – neben dem notwendigen Fachwissen – ein klar strukturierter Lösungsaufbau in der Klausur. Zum einen sollte das Zusammenspiel zwischen Handels- und Steuerbilanz trainiert werden. Hier kann bei Einheitsbilanz ggf. eine gemeinsame Abhandlung erfolgen; ansonsten empfiehlt sich eine Trennung. Dem Korrektor muss gezeigt werden, dass der Prüfling sowohl eine Handels- als auch eine Steuerbilanz erstellen könnte. Zum anderen ist die klare Trennung in Ansatz dem Grunde und Ansatz der Höhe nach vorzunehmen, um insbesondere die sog. Fußgängerpunkte mitzunehmen. Zu guter Letzt sollten auch die Technikteile nicht vernachlässigt werden, bei denen in den letzten Jahren immer eine nicht unwesentliche Anzahl von Punkten erreicht werden konnten. Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

**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.

<sup>23</sup> Vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, zu § 253 HGB Rz. 164 ff.

<sup>24</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 - 52175 - 7/05 BStBl 2005 I S. 699 NWB KAAAB-53884.

<sup>25</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 - 52175 - 7/05 BStBl 2005 I S. 699 NWB KAAAB-53884.

# STARTHELPER 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
- ▶ Karrierefürher 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.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> 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

  
Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG