

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

BERLINER SEMINAR 

FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

# Steuerberaterexamen 2011

---

## *Lösungshinweise*

zur Bilanz

Buchführung und Bilanzwesen

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

<b>Steuerberaterprüfung 2011</b>	
<b>Buchführung und Bilanzwesen / Lösungshinweise</b>	
<b>Teil I: Einzelunternehmen Herbst</b>	
<b>Sachverhalt 1: Produktionshalle</b>	
<p>Die Produktionshalle gehört in vollem Umfang zum notwendigen Betriebsvermögen der Einzelfirma Herbst (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 und 7 S. 1 EStR).</p> <p>Die Bewertung erfolgt als Vermögensgegenstand / Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens mit den Herstellungskosten abzüglich Absetzung für Abnutzung gemäß § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EstG, § 255 Abs. 2 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG.</p> <p>Die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung / Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung zum 31.12.2009 sind laut Sachverhalt gegeben. Nach § 11c Abs. 2 S. 1 EStDV verringert sich die Bemessungsgrundlage für die AfA ab dem Folgejahr um den Betrag der AfaA.</p> <p>Die Bemessungsgrundlage ab 2010 beträgt daher 260.000 € (HK 300.000 € - AfaA 40.000 €).</p>	(1)
<p>Die Aufwendungen für die Vergrößerung der Halle sind nachträgliche HK gemäß § 255 Abs. 2 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EstG.</p>	(2)
<p>Ein neuer Außenanstrich ist grundsätzlich eine Instandhaltungsmaßnahme, die nicht zu aktivierungspflichtigen HK führt. Im vorliegenden Fall treffen die Malerarbeiten (als Erhaltungsarbeiten) jedoch mit der Erweiterungsmaßnahme zusammen. Der Außenanstrich der Erweiterung gehört zur Herstellung dieses (unselbständigen) Gebäudeteils. Der Außenanstrich der vorhandenen Gebäudeteile bleibt eine Instandhaltung. Die Aufwendungen sind in HK und Erhaltungsaufwendungen aufzuteilen (BMF vom 18.07.2003, BStBl I S. 386, Tz. 33). Aufteilungsmaßstab kann hier nur die prozentuale Vergrößerung der Halle um 25 % sein. Damit gehören 20 % (100 % + 25 % = 125 %; Anteil der HK somit 1/5 = 20 %) der gesamten Malerkosten zu den nachträglichen HK.</p>	(3)
<p>Die nachträglichen HK 2010 betragen 104.000 €</p>	(4)
<p>Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen HK sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden (R 7.4 Abs. 9 S. 3 EStR).</p> <p>Die Bemessungsgrundlage für das gesamte Jahr 2010 beträgt somit 364.000 € Die AfA erfolgt gemäß § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EstG mit jährlich 3 % der Bemessungsgrundlage. Die AfA 2010 beträgt 10.920 €</p>	(5)
<p><i>Anmerkungen:</i></p> <p><i>Denkbar wäre im Handelsrecht die AfA auf nachträgliche HK erst ab Fertigstellung vorzunehmen.</i></p> <p><i>Die AfA wird 2010 für das gesamte Jahr gewährt, weil eine Nutzungsabsicht und laut Sachverhalt (sogar) eine Nutzung auch während der Erweiterungsarbeiten vorlag.</i></p> <p><i>Der Restbuchwert der Produktionshalle beträgt am 31.12.2010:</i></p> <p><i>HK 300.000 € - 63.000 € (9.000 € AfA für 7 Jahre) = 237.000 € - 40.000 € (AfaA) + 104.000 € (nachträgliche HK) - 10.920 € (AfA für 2010) = 290.080 €</i></p>	

Die vom Bauunternehmer und vom Malermeister in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist als Vorsteuer abzugsfähig, da die Leistungen im Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen der Firma Herbst gehören. Die Vorsteuerbeträge gehören deshalb nicht zu den HK der Halle (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 9b Abs.1 EStG).				(6)
Gewinnänderungen zum Sachverhalt 1 im Handels- und Steuerrecht, Darstellung in der Anlage 1.				(7)
Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „Produktionshalle“ :				
		HB	StB	
31.12.2009	197.000 €		197.000 €	
Nachträgliche HK bisher	+ 100.000 €		+ 100.000 €	
Nachträgliche HK Malerarbeiten	+ 4.000 €		+ 4.000 €	
AfA 2010	- 10.920 €		- 10.920 €	
31.12.2010	290.080 €		290.080 €	
<b>Sachverhalt 2: Multifunktionswerkzeug</b>				
Kosten, die bei der planmäßigen Suche nach neuen technischen Erkenntnissen entstehen, sind Forschungskosten. Forschungskosten sind nicht aktivierungsfähig (§ 255 Abs. 2a HGB).				
Die im Februar und März entstandenen Kosten sind zu Recht (in der HB und StB) als Betriebsausgaben gebucht worden. Die eigene Arbeitsleistung des Unternehmers ist ebenfalls zu Recht nicht gebucht worden.				(8)
Die Kosten im April 2010 betreffen dagegen die konkrete Entwicklung eines neuartigen Werkzeugs im Betrieb (Betriebsvermögen). Der Entwurf des Werkzeugs und das Konzept zur Herstellung führen zu einem selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens (Patentrecht), dessen HK in der Handelsbilanz aktiviert werden können (§ 248 Abs. 2 in Verbindung mit § 255 Abs. 2a S. 1 und 2 HGB). Es liegt kein Ausschlusskriterium des § 248 HGB vor.				(9)
Entscheidend ist der Zeitpunkt ab dem es höchst wahrscheinlich ist, dass ein verwertbarer Vermögensgegenstand entsteht.				
Die Zugangsbewertung erfolgt daher nach § 253 Abs. 1 HGB mit den HK in Höhe von 21.000 € (Entwurf des Werkzeugs, Konzept, Beratungskosten, Registrierung = 9.000 €+ 12.000 €).				(10)
Der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers gehört zu den kalkulatorischen Kosten (H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH), die auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig sind.				
Im Steuerrecht gilt für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Aktivierungsverbot (§§ 5 Abs. 2, 6 EStG). Da der Kaufmann Herbst einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz wünscht, erfolgt eine Aktivierung in der Handelsbilanz und es kommt hier zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit.				(11)
Das Patentrecht ist ein abnutzbarer Vermögensgegenstand, da die Nutzungsmöglichkeit voraussichtlich auf 15 Jahre begrenzt ist. Die Folgebewertung zum 31.12.2010 erfolgt nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB mit einer planmäßigen, linearen und 2010 zeitanteiligen AfA. Die AfA 2010 beträgt:				
21.000 €x 1/15 (15 Jahre) x 4/12 (Nutzung ab September) = 466 €abgerundet.				(12)

Der ggf. selbst geschaffene oder erhöhte Firmenwert ist auch handelsbilanziell nicht aktivierungsfähig (§ 246 Abs. 1 S. 4 HGB im Umkehrschluss).				(13)
Gewinnänderungen zum Sachverhalt 2 im Handels- und Steuerrecht, Darstellung in der Anlage 1.				(14)
Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „selbst geschaffenes Patentrecht“:				
	HB		StB	
Zugang 01.09.2010	21.000 €		entfällt	
AfA 2010	- 466 €			
31.12.2010	20.534 €			
<p><i>Anmerkungen:</i>                  Wenn keine Steuerbilanz erstellt wird (vgl. § 60 Abs. 2 EStDV), so ist das handelsrechtliche Ergebnis zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns außerbilanziell zu korrigieren.</p>				
<p><b>Sachverhalt 3: Herstellung einer Maschine</b></p>				
Die Maschine, mit der ab September 2010 eigene Produkte hergestellt werden, gehört zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmers (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR). Die Bewertung erfolgt als Vermögensgegenstand / Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens mit den HK abzüglich AfA (§ 253 Abs. 1 und 3 HGB in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).				(15)
Die bereits erfassten Aufwendungen sind bei der Aktivierung rückgängig zu machen (Ertragskonto „aktivierte Eigenleistung“).				
Zu den Herstellungskosten gehören nicht nur die bisher erfassten Materialeinzelkosten und die Fertigungseinzelkosten. Nach § 255 Abs. 2 S. 2 HGB sind auch die angemessenen Gemeinkosten in Höhe von 15.000 € zu aktivieren.				(16)
Für die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung in Höhe von 3.500 € besteht dagegen ein Wahlrecht nach § 255 Abs. 2 S. 3 HGB.				
Ebenfalls ein Wahlrecht besteht für die Zinsen, für das zur Finanzierung der Maschine aufgenommene Darlehen, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 S. 2 HGB).				(17)
Da Kaufmann Herbst einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz wünscht, erfolgt eine Aktivierung.				
In der Steuerbilanz führen handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte zu Aktivierungsgeboten, soweit die Aktivierung dort nicht durch eine steuerliche Regelung ausgeschlossen ist (BMF vom 12.03.2010, BStBl I S. 239, Tz. 8). Das Wahlrecht von R 6.3 Abs. 4 EStR 2008 und BMF vom 22.06.2010, BStBl I S. 597 (Beck'sche Texte 1 zu § 5/14 Tz. 25) ist aufgrund der Aufgabenstellung (hohes Eigenkapital in der HB) ebenfalls im Sinne einer Aktivierung auszuüben. Sind Fremdkapitalzinsen handelsrechtlich in die Herstellungskosten einbezogen worden, sind sie gem. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch in der StB in die HK einzubeziehen.				(18)

Damit ergeben sich in diesem Fall keine unterschiedlichen HK in der Handels- und in der Steuerbilanz.  
Die HK betragen 44.700 € (Einzelkosten 25.000 € Gemeinkosten 15.000 € Verwaltungskosten 3.500 € Zinsen 1.200 €). Der Mehrbetrag gegenüber der bisherigen Zugangsbewertung beläuft sich auf 19.700 €

(19)

Die Folgebewertung zum 31.12.2010 erfolgt in der Handelsbilanz nach § 253 Abs. 1 und 3 HGB mit einer planmäßigen, hier linearen (wegen des gewünscht hohen Eigenkapitals nicht degressiven) und im Jahr 2010 zeitanteiligen AfA. Die AfA 2010 beträgt  $44.700 \text{ €} \times \frac{1}{5} \text{ (ND 5 Jahre)} \times \frac{4}{12} \text{ (ab September)} = 2.980 \text{ €}$   
Damit verringert sich der Betrag der AfA gegenüber der bisherigen Buchung um 2.020 €

(20)

Im Steuerrecht wünscht Kaufmann Herbst einen möglichst niedrigen Gewinn. Hier besteht die Möglichkeit der degressiven AfA nach § 7 Abs. 2 EStG, da die Maschine als Betriebsvorrichtung ein bewegliches Wirtschaftsgut darstellt (R 4.2 Abs. 3 Nr. 1 EStR, R 7.1 Abs. 3 EStR). Die AfA beträgt im Jahr 2010 das 2,5 fache der linearen AfA ( $\frac{1}{5} \times 2,5 = 50 \%$ ), höchstens jedoch 25 %.

(21)

Das steuerliche Wahlrecht kann unabhängig vom Ansatz in der Handelsbilanz gewählt werden (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, Beck'sche Texte 1 zu § 5/14).

Die AfA 2010 beträgt  $44.700 \text{ €} \times 25 \% \times \frac{4}{12} \text{ (ab September, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG)} = 3.725 \text{ €}$

Damit verringert sich der Betrag der steuerlich zulässigen AfA gegenüber der vorgenommenen Buchung um 1.275 €

(22)

Gewinnänderungen zum Sachverhalt 3 im Handels- und Steuerrecht, vgl. Anlage 1.

Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „Maschine“:

	HB	StB
Zugang 01.09.2010	44.700 €	44.700 €
AfA 2010	- 2.980 €	- 3.725 €
31.12.2010	41.720 €	40.975 €

**Sachverhalt 4: Wertpapiere**

Die börsennotierten Aktien hat Kaufmann Herbst im Jahr 2008 zulässig als gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 EStR). Die Aktien gehören zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen. Nach § 253 Abs. 3 S. 3 HGB sind die Aktien in der Handelsbilanz bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung mit dem niedrigeren Wert gegenüber den Anschaffungskosten anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Eine dauernde Wertminderung bei Finanzanlagen liegt handelsrechtlich vor, wenn bzw. soweit die Wertminderung bis zur Bilanzaufstellung anhält.

In der Handelsbilanz zum 31.12.2009 erfolgte die Bewertung der X-Aktien dementsprechend mit 74.000 € und der Y-Aktien mit 26.000 €

(24)

*Anmerkungen:*

*Mit Blick auf die Aufgabenvorgabe (hohes Eigenkapital in der HB) ist es vertretbar, wenn handelsrechtlich nicht von einer dauernden Wertminderung ausgegangen wird.*

<p>Zum 31.12.2010 ist der Wert der X-Aktien voraussichtlich dauerhaft weiter gesunken und beträgt nun 72.000 € In soweit erfolgt in der Handelsbilanz eine weitere außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 2.000 €</p>	
<p>Dagegen ist der Wert der Y-Aktien gestiegen. Am 31.12.2010 beträgt der Wert 40.000 € er ist aber bis zur Bilanz aufstellung weiter auf 41.000 € gestiegen, so dass der voraussichtlich auf Dauer niedrigere beizulegende Wert am Bilanzstichtag mit 41.000 € angenommen werden muss.</p>	(25)
<p>Handelsrechtlich könnte bei Aktien zwar auch der voraussichtlich nicht auf Dauer niedrigere Wert am Stichtag von 40.000 € angesetzt werden (§ 253 Abs. 3 S. 4 HGB), jedoch ergäbe sich dann ein niedrigeres, von Kaufmann Herbst nicht gewünschtes, Eigenkapital. Eine Zuschreibung auf mindestens diesen Wert ist zwingend (§ 253 Abs. 5 S. 1 HGB). Kaufmann Herbst nimmt daher eine Zuschreibung um 15.000 € bei den Y-Aktien von bisher 26.000 € auf 41.000 € vor. Ein höherer Wert darf aber nicht angesetzt werden (§ 253 (1) HGB, § 252 Abs. 1 Nr 4 HGB).</p>	(26)
<p>Steuerrechtlich können die Aktien nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den Anschaffungskosten oder einem voraussichtlich dauernd niedrigeren Teilwert bewertet werden. Das Vorliegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung im Steuerrecht erläutert das BMF im Schreiben vom 26.03.2009, BStBi I S. 294 (Beck'sche Texte 1 zu § 6/12, bzw. zu § 6/25).</p>	
<p>Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist demnach nur dann auszugehen, wenn der Börsenkurs von börsennotierten Aktien zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag um mehr als 40 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist oder zu dem jeweils aktuellen Bilanzstichtag und dem vorangegangenen Bilanzstichtag um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist.</p>	
<p><i>Anmerkungen:</i> <i>Diese Bandbreite ist inzwischen äußerst umstritten. Es soll aber der Auffassung der Finanzverwaltung gefolgt werden).</i></p>	
<p>Zusätzliche Erkenntnisse bis zum Zeitpunkt der Aufstellung der Handelsbilanz sind zu berücksichtigen (BMF vom 25.02.2000, BStBi I S. 372, Tz. 4 S. 5). Das Wahlrecht kann unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (BMF vom 12.03.2010, Tz. 15). Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 1 S. 4 EStG ist eine Zuschreibung vorzunehmen, wenn die Gründe für eine Abschreibung nicht mehr bestehen.</p>	(27)
<p>Steuerrechtlich wurden die X-Aktien zum 31.12.2009 mit den Anschaffungskosten bewertet, weil die Wertminderung gegenüber den Anschaffungskosten 40 % nicht überschritten hat. Bei den X-Aktien liegt aber am 31.12.2010 eine voraussichtlich dauernde Wertminderung im Sinne des BMF-Schreibens vom 26.03.2009 vor, weil der Wert nun an zwei Bilanzstichtagen um mehr als 25 % unter die Anschaffungskosten gesunken ist. Da Kaufmann Herbst einen niedrigen Gewinn wünscht, nimmt er die Abschreibung in Höhe von 28.000 € auf den niedrigeren Wert am 31.12.2010 von 72.000 € vor. Die Abschreibung darf sich gemäß § 3c Abs. 2 EStG nur zu 60 % auswirken. Die Hinzurechnung von 40 % von 28.000 € = 11.200 € erfolgt außerbilanziell.</p>	(28)
<p>Die Y-Aktien wurden zum 31.12.2009 mit 26.000 € bewertet, weil der Börsenwert gegenüber den Anschaffungskosten um über 40 % (<math>50.000 \text{ €} \times 40 \% = 20.000 \text{ €}</math> Wertverlust 24.000 €) gefallen war und Kaufmann Herbst laut Sachverhalt einen niedrigen Wertansatz gewählt hatte. Bei den Y-Aktien liegt der Börsenkurs am 31.12.2010 nur noch um 20 % unter den Anschaffungskosten. Eine voraussichtlich dauernde Wertminderung liegt steuerrechtlich nicht mehr vor. Die Bewertung erfolgt damit zwingend mit den Anschaffungskosten in Höhe von 50.000 € Es ist eine Zuschreibung in Höhe von 24.000 € gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. Abs. 1 S. 4 EStG vorzunehmen.</p>	(29)
<p>Die Zuschreibung ist gemäß § 3 Nr. 40 Buchstabe a EStG zu 40 % von 24.000 € = 9.600 € steuerfrei (außerbilanziell).</p>	

Gewinnänderungen zum Sachverhalt 4 im Handels- und Steuerrecht (einschl. außerbilanzieller Korrekturen im Steuerrecht) vgl. Anlage 1.			
Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „X-Aktien“:			
	HB		StB
31.12.2009	74.000 €		100.000 €
Außerplanmäßige Abschreibung Teilwertabschreibung	- 2.000 €		- 28.000 €
31.12.2010	72.000 €		72.000 €
Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „Y-Aktien“:			
\	HB		StB
31.12.2009	26.000 €		26.000 €
Zuschreibung	+ 15.000 €		+ 24.000 €
31.12.2010	41.000 €		50.000 €
<b>Sachverhalt 5: Forderungen</b>			
Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gehören zum notwendigen Betriebsvermögen (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 S. 1 EStR) und innerhalb des Betriebsvermögens zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB im Umkehrschluss).			
Sie sind handels- und steuerrechtlich (grundsätzlich) höchstens mit den Anschaffungskosten, bei Geldforderungen also dem Nennwert zu bewerten (§ 253 Abs. 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Handelsrechtlich gilt gemäß § 253 Abs. 4 HGB das strenge Niederstwertprinzip. Steuerrechtlich kommt der Ansatz eines niedrigeren Teilwerts nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung in Betracht. Ein niedriger Teilwert liegt in dem zu beurteilenden Fall aber nicht vor. (30)			
Eine Abzinsung der Forderung kommt nicht in Betracht, weil die Restlaufzeit am Stichtag nicht mehr als ein Jahr beträgt. Auch im Handelsrecht ist nur eine unverzinsliche Forderung mit einer Restlaufzeit von über einem Jahr zwingend abzuzinsen. Die Forderung wurde am 02.08.2010 mit dem zutreffenden Kurs (1 € = 1,3636 USD) umgerechnet und entsprechend gebucht. Sie hat am Stichtag 31.12.2010 einen höheren Wert von umgerechnet 24.000 € (31)			
Bei Forderungen in fremder Währung ist handelsrechtlich § 256a HGB zu beachten. Da die hier zu beurteilende Forderung am Abschlussstichtag eine Laufzeit von weniger als einem Jahr hat, ist das Vorsichtsprinzip ausgehebelt (§ 253 Abs. 1 und § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Hs. HGB sind insoweit nicht anzuwenden).			
Die Forderung in USD steigt im Wert, weil sich der Kurs des USD gegenüber dem Euro verteuert. Es ist 2010 ein noch nicht realisierter Gewinn in Höhe von 2.000 € entstanden. Die in Höhe von 22.000 € gebuchte Forderung ist daher um 2.000 € Erträge aus Währungsumrechnung zu erhöhen und mit 24.000 € handelsrechtlich zu bilanzieren. (32)			
Im Steuerrecht ist die Maßgeblichkeit betreffend der Anwendung des § 256a HGB durch § 5 Abs. 6 EStG eingeschränkt. Nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG <b>sind</b> die Anschaffungskosten stets der höchste Wertansatz (Bewertungsobergrenze), so dass nicht realisierte Gewinne im Steuerrecht unberücksichtigt bleiben. (33)			

<p><i>Anmerkungen:</i></p> <p><i>Wenn keine Steuerbilanz erstellt wird (vgl. § 60 EStDV), so ist das handelsrechtliche Ergebnis zur Ermittlung des steuerrechtlichen Gewinns außerbilanziell um 2.000 € zu kürzen.</i></p> <p><i>Folgewirkungen:</i></p> <p><i>Beim Eingang der Forderung im Jahr 2011 entsteht bei einem (realisierten) Kurs in Höhe von 1,20 USD handelsrechtlich ein weiterer Gewinn von 1.000 €. Steuerrechtlich entsteht dagegen 2011 der nun realisierte Gewinn in voller Höhe von 3.000 €. Ein Sicherungsgeschäft zur Vermeidung eines Verlustes bei einem fallenden USD gegenüber dem EUR hat Kaufmann Herbst offenbar nicht getätigt. § 254 HGB kommt daher nicht in Betracht.</i></p> <p>Gewinnänderungen zum Sachverhalt 5 im Handels- und Steuerrecht, vgl. Anlage 1.</p> <p>Handelsrechtlicher Jahresüberschuss und steuerlicher Gewinn nach den vorgenommenen Änderungen in der Anlage 1.</p> <p>Darstellung der Entwicklung des Bilanzpostens „Forderungen LuL.“ (für die Korrektoren):</p>				(34)	
	HB		StB		
Zugang 02.08.2010	22.000 €		22.000 €		
Zuschreibung	+ 2.000 €		---		
31.12.2010	24.000 €		22.000 €		

**Teil II: X-GmbH**

**Sachverhalt 1: Drohverlustrückstellung**

Hinsichtlich der handelsrechtlichen Beurteilung, der Drohverlustrückstellung ist keine Stellungnahme erforderlich.

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen steuerrechtlich nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4a EStG i.V.m. § 5 Abs. 6 EStG).

(35)

Damit liegt eine Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Ansatz vor. Da die Differenz nicht permanent ist, kann eine aktive Steuerabgrenzung gemäß § 274 Abs. 1 S. 2 HGB gebildet werden (lt. Aufgabenstellung ist sie zu bilden).

Anmerkungen:

Hier wird vom unverrechneten Ansatz der latenten Steuern gemäß § 274 Abs. 1 S. 3 HGB ausgegangen. Bei Gesamtdifferenzbetrachtung gemäß § 274 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB würde dieser Betrag mit den passiven latenten Steuern zu verrechnen sein, was im Endeffekt zum selben Ergebnis führen würde. Sollten die gesamten latenten Steuerentlastungen höher sein, als die latenten Steuerbelastungen, würde das Ansatzwahlrecht des § 274 Abs. 1 S. 2 HGB bei anschließender Gesamtbetrachtung (wegen des möglichst hohen Vermögensausweises) ausgeübt werden.

Erträge aus latenten Steuern liegen zum 31.12.2010 nur noch in Höhe von 24.000 € (30 % von 80.000 €) vor. Die aktive Steuerabgrenzung von bisher 60.000 € ist deshalb um 36.000 € zu mindern. (36)

Buchungssatz zur Erstellung der Handelsbilanz:

Steuern vom Einkommen / Ertrag an aktive latente Steuern 36.000 € (37)

Die entsprechenden - im handelsrechtlichen Ergebnis enthaltenen - Aufwendungen sind für das steuerliche Ergebnis in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV zu neutralisieren. Im handelsrechtlichen Ergebnis hat sich die Drohverlustrückstellung im Jahr 2010 in Höhe von 120.000 € gewinnerhöhend, die latenten Steuern gewinnmindernd ausgewirkt. In der Überleitungsrechnung sind deshalb 120.000 € abzuziehen und 36.000 € hinzuzurechnen. (38)

### Sachverhalt 2: Betriebsprüfung

Im Rahmen der Bp wurde die Maschine mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA bewertet (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und § 7 Abs. 1 EStG). Die Maschine ist auch handelsrechtlich als Vermögensgegenstand mit den Anschaffungskosten, vermindert um planmäßige Abschreibungen auszuweisen (§ 253 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 S. 1 HGB). (39)

Handelsrechtlich ist die Beseitigung dieses Fehlers in dem Jahr, in dem der Fehler festgestellt wurde, ausreichend. (40)

Durch die Aktivierung von 20.000 € und Abzug von 4.000 € AfA für 2009 sowie Buchung des Steueraufwands hat sich die abweichende Steuer- bzw. Prüferbilanz insoweit erledigt (Der Ausgleichsposten entfällt). (41)

Für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist - zur Verhinderung einer doppelten Besteuerung - der durch die Bp bereits erfasste Betrag von 11.200 € (+ 20.000 € Aktivierung, - 4.000 € AfA, - 2.400 € KSt sowie - 2.400 € GewSt) zu neutralisieren und deshalb außerbilanziell abzuziehen (bedingt durch die „Korrekturbuchung“ in der Handelsbilanz lt. Sachverhalt). (42)

### Sachverhalt 3: Erwerb der Anteile des Gesellschafters A

Es handelt sich um den Erwerb eigener Anteile. Der Erwerb ist gemäß § 33 Abs. 2 GmbHG zulässig, da die Einlagen voll geleistet sind und die X-GmbH dafür eine Rücklage in Höhe der Aufwendungen für den Erwerb bilden könnte, ohne das Stammkapital oder sonstige nicht ausschüttbare Rücklagen zu mindern. (43)

Die GmbH könnte für die eigenen Anteile eine Rücklage ausweisen, ohne das Stammkapital oder sonstige nicht ausschüttbare Rücklagen zu mindern, da sie über 500.000 € frei verfügbare Gewinnrücklagen verfügt. (44)

Gem. § 272 Abs. 1a S. 1 und 2 HGB ist der Nennwert der eigenen Anteile seit BilMoG in der Vorspalte offen von dem Posten "Gezeichnetes Kapital" abzusetzen. (45)

Damit entfällt eine Bewertung der eigenen Anteile. (46)

Die Anschaffungsnebenkosten von 3.000 € (ohne Vorsteuer, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, § 9b Abs. 1 EStG) sind gemäß § 272 Abs. 1a S. 3 HGB Aufwand des Geschäftsjahres. Steuerrechtlich wird dem gefolgt (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

(47)

Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten (70.000 €) und dem Nennwert (50.000 €) von 20.000 € ist mit den frei verfügbaren Rücklagen zu verrechnen, § 272 Abs. 1a S. 2 HGB.

(48)

Buchungstechnisch wird beim Erwerb eigener Anteile das Konto "Gezeichnetes Kapital" nicht vermindert, sondern auf dem Konto "Nennbetrag eigener Anteile" gebucht.

Buchungssatz (Korrektur) zur Erstellung der Handelsbilanz:

Gewinnrücklage

(aus dem Erwerb eigener Anteile) 20.000 €

Nennbetrag eigener Anteile 50.000 € an gez. Kapital 70.000 €

(49)

*Anmerkungen:*

*Es könnte auch die Auffassung vertreten werden, dass in der Differenz zwischen gemeinem Wert und Kaufpreis steuerrechtlich eine Einlage in die GmbH vorliegt. Dann würde i.H.v. 230.000 € eine Kapitalrücklage auszuweisen sein.*

#### **Sachverhalt 4: Übernahme des Betriebs der Bohrmaschinen-GmbH**

Die Produktionsmaschinen sind gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 HGB mit den Anschaffungskosten von 2.500.000 € abzüglich planmäßiger Abschreibungen gemäß § 253 Abs. 3 S. 1 und 2 HGB anzusetzen. Die planmäßigen Abschreibungen betragen bei einer Nutzungsdauer von 5 Jahren 20 % = 500.000 € für das Jahr 2010.

(50)

In Höhe der Differenz von 250.000 € zwischen der Gegenleistung der X-GmbH von 2.750.000 € (Barzahlung 1.250.000 € und Schuldübernahme 1.500.000 €) und dem Zeitwert der übernommenen Produktionsmaschinen (2.500.000 €) handelt es sich um einen entgeltlich erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert.

(51)

Dieser gilt gemäß § 246 Abs. 1 S. 4 HGB als zeitlich begrenzt nutzbarer Vermögensgegenstand und ist deshalb gem. § 253 Abs. 1 HGB mit den Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen anzusetzen.

(52)

Als übliche Nutzungsdauer kann aus dem § 285 Nr. 13 HGB einen Zeitraum von fünf Jahren abgeleitet werden, soweit Gründe für eine andere Nutzungsdauer nicht vorgetragen werden. Die planmäßige Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 HGB beträgt jährlich 20 %, für 2010 also 500.000 € Wertansatz 31.12.2010 = 200.000 €

(53)

Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wurden zutreffend mit dem Erfüllungsbetrag von 1.500.000 € angesetzt, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB.

Buchungssätze zur Erstellung der Handelsbilanz:

GoF 250.000 € an technische Anl./Maschinen 250.000 €

Abschreibung GoF 50.000 € an GoF 50.000 €

Abschreibungen AV 500.000 € an technische Anl./Maschinen 500.000 €

(54)

Die Produktionsmaschinen sind steuerlich gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten von 2.500.000 € abzüglich AfA nach § 7 Abs. 1 EStG (lt. Aufgabenstellung) anzusetzen. Die AfA beträgt bei einer fünfjährigen Nutzungsdauer 20 % = 500.000 € für das Jahr 2010 (übereinstimmend mit dem Handelsbilanzansatz).

(55)

Der Firmenwert von 250.000 € ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ebenfalls mit den Anschaffungskosten abzüglich AfA anzusetzen. Die AfA beträgt steuerlich gemäß § 7 Abs. 1 S. 3 EStG bei einer Nutzungsdauer von 15 Jahren  $1/15$  von 250.000 € = 16.667 € für 2010. Wertansatz 31.12.2010 = 233.333 €

Die im handelsrechtlichen Ergebnis enthaltenen Abschreibungen von 50.000 € sind deshalb für das steuerliche Ergebnis in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV insoweit zu neutralisieren, als sie steuerlich nicht anerkannt werden (Gewinn + 33.333 €).

(56)

Damit liegt eine Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Ansatz des Geschäfts- oder Firmenwertes in Höhe von 33.333 € vor. Da es eine temporäre Differenz ist, kann eine aktive Steuerabgrenzung gemäß § 274 Abs. 1 S. 2 HGB vorgenommen werden (bzw. ist vorzunehmen lt. Aufgabenstellung).

Die latente Steuerentlastung beträgt 30 % = 10.000 €

(57)

Buchungssatz zur Erstellung der Handelsbilanz:

Aktive latente Steuern	an	Steuern vom Einkommen und Ertrag	10.000 €
------------------------	----	----------------------------------	----------

Die im handelsrechtlichen Ergebnis enthaltenen latenten Steuern sind für das steuerliche Ergebnis in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV insoweit zu neutralisieren, als sie steuerlich nicht berücksichtigt werden.

(58)

Überleitungsrechnung Handelsrecht/Steuerrecht:

Planmäßige Abschreibung	+ 33.000 €
Latenter Steuerertrag	- 10.000 €

Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen wurden zutreffend mit 1.500.000 € angesetzt, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Eine Abzinsung entfällt, da die Laufzeit weniger als 12 Monate beträgt.

### Sachverhalt 5: Sonderposten mit Rücklageanteil

Nach Art. 66 Abs. 5 EGHGB sind die Vorschriften der §§ 247 Abs. 3, 273 HGB letztmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die vor dem 01.01.2010 beginnen. Für vor diesem Stichtag gebildete Sonderposten besteht nach Art. 67 Abs. 3 EGHGB das Wahlrecht, diese handelsrechtlich fortzuführen oder erfolgsneutral über die Gewinnrücklagen aufzulösen. Da in der Handelsbilanz ein möglichst hohes Vermögen ausgewiesen werden soll, ist der Sonderposten aufzulösen.

(59)

Buchungssatz zur Erstellung der Handelsbilanz:

SoPo mit Rücklageanteil	an	Gewinnrücklagen	300.000 €
-------------------------	----	-----------------	-----------

(60)

Steuerrechtlich wird die Rücklage gemäß § 6b EStG zum 31.12.2010 beibehalten. Die Vierjahresfrist des § 6b Abs. 3 EStG ist noch nicht abgelaufen.

Eine Auflösung im Jahr 2010 würde eine Gewinnerhöhung auslösen, die nicht gewünscht ist.

(61)

Aufgrund des un versteuerten Charakters des Sonderpostens ist bei dessen Auflösung eine passive latente Steuerabgrenzung vorzunehmen, da eine permanente Differenz zwischen Handelsbilanz und steuerrechtlichem Ansatz entstanden ist. Gemäß § 274 Abs. 1 S. 1 HGB sind latente Steuern in Höhe von 90.000 € (30 % von 300.000 €) passiv abzugrenzen.

Die Bildung der passiven latenten Steuern erfolgt, entsprechend der Auflösung des Sonderpostens ebenfalls erfolgsneutral nach Art. 67 Abs. 6 EGHGB.

(62)

Buchungssatz zur Erstellung der Handelsbilanz:

Gewinnrücklagen                      an            passive latente Steuern            90.000 €

(63)

In der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV ist nichts weiter zu berücksichtigen, da sich die handelsrechtlichen Buchungen nicht auf den Jahresüberschuss ausgewirkt.

<b>Ermittlung JÜ Handelsbilanz (vor Steuern)</b>		
Vorläufiger JÜ	700.000 €	
Korrekturen:		
Drohverlustrückstellung	./. 36.000 €	weniger latenter Steuerertrag
Bohrmaschinen GmbH	./. 50.000 €	AfA GoF
	./. 500.000 €	AfA Sachanlagevermögen
	+ 10.000 €	Ertrag latente Steuern
Summe JÜ (vor Steuern)	124.000 €	

(64)

<b>Ermittlung zu versteuerndes Einkommen, § 60 Abs. 2 EStDV</b>		
JÜ Handelsbilanz	124.000 €	
Drohverlustrückstellung	./. 120.000 €	Ertrag aus der Auflösung
	+ 36.000 €	weniger Ertrag lat. Steuern
Bohrmaschinen GmbH	+ 33.333 €	weniger AfA GoF
	./. 10.000 €	Ertrag latente Steuern
Steuerlicher JÜ (vor Steuern)	63.333 €	
Korrektur steuerlicher Ausgleichsposten	./. 11.200 €	
<b>zu versteuerndes Einkommen</b>	<b>52.133 €</b>	
Gewerbsteuer 15% (lt. SV)	7.819 €	bzw. bei 52.100 = 7.815 €
Körperschaftsteuer 15%	7.819 €	
<b>Ermittlung steuerlicher JÜ</b>		
Steuerlicher JÜ (vor Steuern)	63.333 €	
GewSt / KöSt	./. 15.638 €	
Steuerlicher JÜ	47.695 €	

(65)

<b>Ermittlung endgültige JÜ Handelsbilanz</b>		
JÜ vor Steuern	124.000 €	
GewSt / KöSt	./ 15.638 €	
Jahresüberschuss Handelsbilanz	108.362 €	

(66)

Die endgültige Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 EStDV sieht wie folgt aus:

Jahresüberschuss Handelsbilanz	108.362 €
Korrektur Drohverlustrückstellung	- 120.000 €
damit zusammenhängende latente Steuern	+ 36.000 €
Korrektur AfA GoF Bohrmaschinen GmbH	+ 33.333 €
damit zusammenhängende latente Steuern	- 10.000 €
= steuerlicher Jahresüberschuss	47.695 €

(67)

### Teil III: A-B-GmbH & Co KG

#### Einzelsachverhalt 1: Unbebautes Grundstück

##### 1. Behandlung bei der OHG:

###### a) Handelsrechtlich:

Bei dem unbebauten Grundstück handelt es sich um einen Vermögensgegenstand des Umlaufvermögens, da Verkaufsabsicht bestand. Nach der Verseuchung wurde diese Verkaufsabsicht jedoch aufgegeben. Mit der beabsichtigten Nutzung als Lagerplatz ist das Grundstück ab diesem Zeitpunkt dem Anlagevermögen zuzuordnen und gemäß § 246 Abs. 1 HGB anzusetzen.

(68)

Die von der OHG vorgenommene Abschreibung ist gemäß § 253 Abs. 3 S. 3 HGB zwingend vorzunehmen, wenn eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt. Laut Sachverständigengutachten ist das Grundstück auch nach der angeordneten Sanierung als Bauland nicht mehr verwendbar und somit am Markt nicht, mehr verkäuflich, die Wertminderung ist aus diesem Grund von Dauer. Es kann somit davon ausgegangen werden, dass das Grundstück wertlos ist. Ein Erinnerungswert von 1 € wurde zulässigerweise beibehalten, so dass die vorgenommene Abschreibung von 499.999 € nicht zu beanstanden ist.

(69)

Eine Schadensersatzforderung wurde zu Recht nicht bilanziert, da die Forderung bestritten ist und zum Bilanzstichtag noch keine rechtskräftige Gerichtsentscheidung vorliegt (Realisationsprinzip, § 252 Abs. 1 S. 4 HGB; H 4.2 (1) zu „Forderungen“ 3. Spiegelstrich EStH 2009). Da die Klage erst im Jahr 2011 eingereicht wurde, liegen die Voraussetzungen für eine Prozesskostenrückstellung nicht vor. Die wirtschaftliche Verursachung ist noch nicht gegeben.

Eine Rückstellung für Sanierungsverpflichtungen ist richtigerweise nicht gebildet worden, da der zuständige Landkreis nicht beabsichtigt, die OHG heranzuziehen. Somit fehlt es an einer drohenden Inanspruchnahme, es fehlt mithin an einer ungewissen Verbindlichkeit im Sinne des § 249 Abs. 1 S. 1 HGB.

(70)

**b) Steuerrechtlich:**

Das unbebaute Grundstück ist ein Wirtschaftsgut im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 2 EStG. Steuerrechtlich richtet sich die Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG, da es sich um ein Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens handelt.

*Anmerkungen:*

*Es erfolgt deshalb eine Abschreibung des Umlaufvermögens, weil die Umwidmung des Grundstücks zum Anlagevermögen erst nach dem Schadensereignis erfolgte. Wird davon ausgegangen, dass das Grundstück im Moment der Teilwertabschreibung bereits Anlagevermögen war, führt dies zum gleichen Ergebnis.*

Wegen der Formulierung in S. 2 „kann dieser angesetzt werden“ liegt ein steuerliches Wahlrecht im Sinne des § 5 Abs. 1 S. 2 EStG vor. Die Bewertung in der Handelsbilanz ist somit für die Steuerbilanz nicht maßgeblich (BMF Schreiben, Beck'sche Texte 1 zu § 5/14).

Allerdings ist auch unabhängig von der handelsbilanziellen Behandlung steuerrechtlich davon auszugehen, dass eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorliegt (BMF Schreiben, Beck'sche Texte 1 zu § 6/12).

(71)

Eine Rückstellung für die Sanierungskosten ist auch in der Steuerbilanz entsprechend der Klarstellung durch das BMF Schreiben, Beck'sche Texte 1 zu § 6/27 nicht zu bilden.

Hinsichtlich der Nichtbilanzierung einer möglichen Schadensersatzforderung ergibt sich steuerrechtlich keine Abweichung zum Handelsrecht, denn das Realisationsprinzip gehört zu den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, so dass das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs. 1 S. 1 EStG Anwendung findet.

(72)

**2. Behandlung bei der KG:****a) Handelsrechtliche Beurteilung:**

Bei der Beteiligung an der OHG handelt es sich für die KG um einen Vermögensgegenstand im Sinne des § 246 Abs. 1 HGB. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft wird handelsrechtlich ebenso bewertet wie die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Beck'scher Bilanzkommentar, § 253 Rdn. 405).

(73)

Mit ihrem Buchungssatz hat die KG eine außerplanmäßige Abschreibung der Beteiligung auf einen Erinnerungswert von 1 € vorgenommen. Für die Zulässigkeit dieser Abschreibung kommt es aber wegen des oben Gesagten nicht auf die Notwendigkeit etwaiger außerplanmäßiger Abschreibungen auf Ebene der OHG an. Vielmehr ist gemäß § 253 Abs. 2 S. 3 HGB erforderlich, dass der Wert der Beteiligung als solcher unter den bisherigen Wertansatz gesunken ist.

(74)

Laut Sachverhalt ist das Grundstück am Markt nicht mehr zu verwerten. Dadurch ist zwar das Vermögen der OHG gemindert, allerdings gibt es keinerlei Anzeichen, dass das reguläre Geschäft der Gesellschaft, in irgendeiner Form beeinträchtigt ist. Insbesondere die Gewinnerwartungen werden nicht beeinträchtigt. Die Gefahr einer Sanierungsverpflichtung durch den Landkreis mit entsprechenden finanziellen Folgen besteht laut Sachverhalt nicht.

Es liegt eine geringe Beeinträchtigung des Substanzwertes vor (der Verkehrswert des Grundstücks umfasst ca. 15 % des gesamten Aktivvermögens), der Ertragswert der OHG ist jedoch nicht beeinträchtigt. Ein Wertverlust der Beteiligung kann somit nicht begründet werden.

(75)

*Anmerkungen:*

*Hier müsste evtl. eine Ermittlung des Unternehmenswertes mit Hilfe des DCF-Verfahren (oder einfache Ertragswertverfahren) erfolgen um Wertminderungen vermuten zu können.*

Damit ist eine außerplanmäßige Abschreibung nicht zulässig und durch folgenden Korrekturbuchungssatz rückgängig zu machen:

Beteiligungen 399.999 € an Abschreibungen auf Finanzanlagen 399.999 €

(76)

### **b) Steuerrechtliche Beurteilung:**

Nach der Rechtsprechung des BFH und der Verwaltungsauffassung ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut im Sinne der §§ 5 und 6 EStG, so dass eine Teilwertabschreibung ausscheidet (z. B. *Wacker* in: Schmidt, EStG zu § 15 Rdn. 690).

(77)

Trotzdem kann die Beteiligung in der Steuerbilanz des Gesellschafters ausgewiesen werden (*Wacker aaO*). Dabei handelt es sich jedoch lediglich um einen Merkposten, welcher die Summe der Anteile der Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft darstellt (sog. Spiegelbildmethode).

Erfolgswirksame Veränderungen dieses Merkpostens durch Änderung der Bilanzpositionen in der Personengesellschaft werden den Gesellschaftern gemäß § 180 AO über die einheitliche und gesonderte Feststellung zugerechnet. In der Steuerbilanz wird dies über eine Buchung auf „Erträge“ bzw. „Verluste aus Beteiligungen“ nachvollzogen.

(78)

Da es laut Sachverhalt bei der OHG keine weiteren Geschäftsvorfälle gegeben hat, erhält die KG einen Verlustanteil 2010 aus der OHG i. H. v. 50 % von 499.999 €

Der zusätzliche Buchungssatz in der KG lautet:

Verluste aus Beteiligungen an Beteiligungen 250.000 €

(79)

Die Verluste mindern entsprechend der Gewinnbeteiligung die Kapitalkonten der Gesellschafter A, B und der GmbH.

(80)

## **Einzelsachverhalt 2: Aktien der Z-AG**

### **1. Handelsrechtliche Beurteilung:**

Mit dem Buchungssatz hat die KG den Abgang der Aktien als Anlagenabgang korrekt erfasst. Allerdings hat sie auch einen Sonderposten mit Rücklageanteil eingebucht. Dieser war - sofern eine mögliche steuerliche Rücklage gebildet wurde - zulässig gemäß § 247 Abs. 3 HGB a. F. Gemäß Art. 66 Abs. 5 EGHGB ist diese Vorschrift letztmalig auf Jahresabschlüsse für das vor dem 1.1.2010 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Das Geschäftsjahr der KG stimmt mit dem Kalenderjahr überein, so dass im laufenden Geschäftsjahr 01.01.2010 bis 31.12.2010 § 247 Abs. 3 HGB a. F.

keine Anwendung mehr findet. Ein Sonderposten mit Rücklageanteil darf somit nicht gebildet werden.

(81)

Der Vorgang stellt insgesamt eine Veräußerung der Aktien dar. Z gehören Aktien an der Z- AG in Höhe von 95,2% des Grundkapitals. Damit ist er gemäß § 327a Abs. 1 AktG Hauptaktionär. Somit konnte auf sein Verlangen der Übergang der Aktien der KG auf ihn in der Hauptversammlung beschlossen werden. Gemäß § 327e AktG gehen mit der Eintragung des Übertragungsbeschlusses ins Handelsregister alle Aktien des Minderheitsaktionärs auf den Hauptaktionär über. Da dies gegen Barabfindung erfolgte, liegt somit am 05.07.2010 ein Veräußerungsgeschäft vor.

Folgender Korrekturbuchungssatz ist damit erforderlich:

SoPo mit Rücklageanteil      an      Einstellung in den SoPo      30.000 €

(82)

## 2. Steuerrechtliche Beurteilung:

Auch steuerrechtlich stellt der Übergang der Aktien an Z einen Veräußerungstatbestand dar, welcher grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen ist.

(83)

### Rücklage nach R 6.6 EStR:

A hat in der laufenden Buchführung der KG diesen Gewinn durch Einbuchen einer Rücklage für Ersatzbeschaffung gemäß R 6.6 EStR teilweise neutralisiert. Eine solche Rücklage ist jedoch nicht zulässig.

Es fehlt an einem behördlichen Eingriff bzw. höherer Gewalt R 6.6 Abs. 2 EStR:

Als behördlicher Eingriff könnte hier an eine Enteignung gedacht werden. Allerdings wird keine hoheitliche Stelle tätig, sondern der Hauptaktionär. Dieser hat den Verkauf der Aktien erzwungen. Hoheitliche Stellen werden nur durch Eintragung des Beschlusses ins Handelsregister tätig. Der Rechtsverlust der KG ist jedoch auf eine Umgestaltung von privatrechtlichen Verhältnissen durch die Hauptversammlung zurückzuführen. Dies ist kein hoheitlicher Eingriff.

(84)

Aus demselben Grund scheidet auch höhere Gewalt aus. Denn die Hauptversammlung handelt rechtmäßig im Rahmen ihrer gesetzlichen Kompetenzen.

(85)

### Rücklage gem. § 6b EStG:

Anstelle der im Buchungssatz bezeichneten ist aber eine sog. Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 10 EStG zulässig.

Gemäß § 6b Abs. 10 EStG besteht die Möglichkeit, für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften eine Rücklage zu bilden.

Die Voraussetzungen dieser Norm liegen vor:

Bei der KG handelt es sich um keine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. d. § 6b Abs. 10 S. 1 EStG. Der aus der Veräußerung erzielte Gewinn übersteigt auch nicht 500.000 € je Gesellschafter, § 6b Abs. 10 S. 1 EStG. Eine Reinvestition ist im Jahr 2011 noch möglich, da die Reinvestitionsfrist des § 6b Abs. 10 S. 1 EStG noch nicht abgelaufen ist.

(86)

Auch die übrigen Voraussetzungen des § 6b EStG liegen vor:

Die Anteile an Kapitalgesellschaften wurden veräußert. Dass die KG die Anteile an den Hauptaktionär zwangsweise übertragen hat, hindert die Annahme einer Veräußerung im Sinne des § 6b EStG nicht. Ausreichend ist, dass hinsichtlich des betroffenen Wirtschaftsguts ein Rechtsträgerwechsel stattgefunden hat und dafür eine Gegenleistung erfolgte.

Die Anteile gehören seit mindestens 6 Jahren ununterbrochen zum Betriebsvermögen, § 6b Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG.

(87)

Allerdings kann die Rücklage nicht in der von A gewünschten Höhe gebildet werden:

Gemäß § 6b Abs. 10 S. 10 EStG besteht die Möglichkeit, den Gewinn auf die Rücklage zu übertragen, bei Personengesellschaften, an denen (auch) eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, nur anteilig in Höhe der Beteiligungen der natürlichen Personen/Personengesellschaften. Da die GmbH an der KG vermögensmäßig mit 20 % beteiligt ist, kann die Rücklage somit nur in Höhe von 80 % des entstandenen Gewinns gebildet werden. Allerdings gilt bei § 6b EStG die gesellschafterbezogene Betrachtungsweise. Die Rücklage kann somit in der Gesamthandsbilanz in voller Höhe gebildet werden. Der nicht in die Rücklage einstellbare Teil von 6.000 € ist in einer Ergänzungsbilanz für die GmbH ertragswirksam zu berücksichtigen. Da die Rücklage in der Handelsbilanz ausgebucht wurde, ist sie in die Steuerbilanz neu einzustellen:

Korrekturbuchungssatz:

Aufwand Einstellung Rücklage	an	§ 6b Rücklage	30.000 €
------------------------------	----	---------------	----------

(88)

Buchungssatz für die Ergänzungsbilanz der GmbH:

§ 6b Rücklage	an	Ertrag	6.000 €
---------------	----	--------	---------

(89)

*Anmerkungen:*

*Entscheidend ist, dass die GmbH nicht an dem durch die Rücklagenbildung verursachten Betriebsausgabenabzug teilnimmt. Vertretbar wäre es, in der Gesamthandsbilanz keine Rücklage zu berücksichtigen und zusätzlich für A und B je eine negative Ergänzungsbilanz mit je einer Rücklage von 12.000 € aufzustellen.*

Der Veräußerungsgewinn ist nach § 3 Nr. 40 Buchstabe a, § 3c Abs. 2 EStG teilweise steuerfrei, die Rücklage umfasst aber auch den steuerfreien Teil gem. § 6b Abs. 10 S. 5 EStG.

(90)

### **Einzelsachverhalt 3: Übertragung eines Grundstücks**

#### **1. Handelsrechtliche Beurteilung:**

Mit der Übertragung des bebauten Grundstücks auf die KG ist diese Eigentümerin geworden. Da sich im Gegenzug das Festkapital von A und B erhöht und davon ausgegangen werden kann, dass durch die Einbringung des Grundstücks der Gesellschaftszweck gefördert wird (durch Erhöhung des Gesellschaftsvermögens), kann der notarielle Vertrag als Erweiterung der Beitragspflicht gesehen werden. Handelsrechtlich liegt somit eine Einlage vor (Beck Hdb. Personengesellschaften/Müller, §

4 Rdn. 43f.). Die Erfassung mit dem Verkehrswert ist nicht zu beanstanden, da die Bewertung der Beiträge von Gesellschaftern einer Personengesellschaft der Dispositionsfreiheit unterliegt.

(91)

Ob hier mit dem Grundstück eine Kommanditeinlage geleistet wird, ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. Da jedoch der Verkehrswert gewählt wurde, wäre die Bewertung auch in diesem Fall nicht zu beanstanden.

Das Gebäude hat noch eine voraussichtliche Nutzungsdauer von 50 Jahren. Gemäß § 253 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB ist somit eine Abschreibung von 2 % jährlich vorzunehmen. Der jährliche Abschreibungsbetrag beträgt 2 % von 500.000 € = 10.000 € davon 7/12 für 2010, somit 5.833 €  
Buchungssatz:

Abschreibungen AV an Gebäude 5.833 €

(92)

## 2. Steuerrechtliche Beurteilung:

In der Buchführung wurde bislang nur die Übertragung des Grundstücks mit aufstehendem Gebäude gegen Erhalt von Gesellschaftsanteilen erfasst.

§ 6 Abs. 5 EStG ist nicht anwendbar, da das Mietshaus zuvor von A zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt wurde. Es wurde auch nicht der KG überlassen, so dass kein Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen vorlag.

(93)

Stattdessen liegt ein (voll entgeltliches) Veräußerungsgeschäft vor:

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt keine Einlage gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sondern ein veräußerungsähnliches Geschäft vor, wenn die Übertragung aus dem Privatvermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt ist. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Wert (oder ein Anteil) der übertragenen Wirtschaftsgüter auf dem Kapitalkonto I oder II gutgeschrieben wird (BMF-Schreiben vom 29.03.2000, BStBl. I S. 462).

(94)

Vorliegend wurde der Wert jeweils zur Hälfte auf den Kapitalkonten von A und B gutgeschrieben. Die hälftige Übertragung des Wertes auf das Konto von B ändert nichts daran, dass ein Veräußerungsgeschäft vorliegt. Entscheidend dafür ist, dass für das Grundstück und Gebäude überhaupt eine Gegenleistung in Höhe des Teilwertes geleistet wurde. Ob diese Gegenleistung in Form einer Gutschrift auf dem Kapitalkonto I oder II oder einem Darlehenskonto erfolgt oder ob A oder B diese Gegenleistung erhält, ist unerheblich (BFH, Urteil vom 17.07.2008, BStBl. 2009 II S. 464) Somit liegt ein tauschähnlicher Vorgang und keine Einlage vor.

(95)

Danach bestimmt sich, in welcher Höhe die AfA zu erfolgen hat:

Die AfA bemisst sich nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG. Denn das Gebäude wurde nach dem 31.12.1924 hergestellt. § 7 Abs. 5 S. 1 Nr. 3c EStG ist nicht anwendbar, da die KG das bebaute Grundstück erst nach dem 31.12.2005 erworben hat. Die AfA beträgt somit 2 % der Anschaffungskosten, also 2 % von 500.000 € = 10.000 € zeitanteilig für 7 Monate im Jahr 2010 somit 5.833 €

(96)

Eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht nicht.

**(97)**

Aufstellung der Handels- und Steuerbilanz für die OHG (Anlage 2)

Aufstellung der Handelsbilanz für die KG (Anlage 3)

Aufstellung der Steuerbilanz für die KG (Anlage 3)

**(98)-(100)**

**Anlage 1**

<b>Kaufmann Herbst</b>	<b>Ergebnis der Handelsbilanz</b>		<b>Steuerliches Ergebnis</b>
Vorläufiger Jahresüberschuss 2010	500.000 €		500.000 €
Änderungen laut Einzelsachverhalt 1: Aktivierung von 20 % der Malerarbeiten AfA bisher nicht gebucht	+ 4.000 € - 10.920 €		+ 4.000 € - 10.920 €
Änderungen laut Einzelsachverhalt 2: Aktivierung bisheriger Aufwendungen AfA auf den selbst geschaffenen VG	+ 21.000 € - 466 €		---- ----
Änderungen laut Einzelsachverhalt 3: Aktivierte Eigenleistungen Weniger AfA	+ 19.700 € + 2.020 €		+ 19.700 € + 1.275 €
Änderungen laut Einzelsachverhalt 4: X-Aktien Y-Aktien	- 2.000 € + 15.000 €		- 28.000 € + 24.000 €
Änderungen laut Einzelsachverhalt 5: Erträge aus Währungsumrechnung	+ 2.000 €		----
Jahresüberschuss nach den Änderungen	550.334 €		
Außerbilanzielle Korrekturen: § 3c Abs. 2 EStG X-Aktien § 3 Nr. 40 Buchstabe a EStG Y-Aktien			- 28.000 € + 24.000 €
Steuerliches Ergebnis nach Änderungen			511.655 €

**Anlage 2****Handels- und Steuerbilanz der OHG auf den 31.12.2010****a) Handelsbilanz:**

Einziges Geschäftsvorfall ist die Teilwertabschreibung des unbebauten Grundstücks. Der verbliebene Erinnerungswert von 1 € wurde beim Verlustanteil des X berücksichtigt.

<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
unb. Grundstück	1 €	Kapital X	400.000 €
div. Aktiva	1.500.000 €	Verlustanteil X	- 249.999 €
		Kapital KG	400.000 €
		Verlustanteil KG	- 250.000 €
		div. Passiva	1.200.000 €
	1.500.001 €		1.500.001 €

**b) Steuerbilanz:**

Die Steuerbilanz weicht nicht von der Handelsbilanz ab. Es entsteht aufgrund der Teilwertabschreibung ein Verlust in Höhe von 499.999 € Hinzurechnungs- bzw. Kürzungstatbestände nach dem GewStG sind nicht ersichtlich, somit entsteht auch kein Gewerbeertrag, so dass die Bildung einer Gewerbesteuerückstellung entfällt.

**Anlage 3**

Handels- und Steuerbilanz der KG auf den 31.12.2010

a) Handelsbilanz:

Gewinn der KG für das Jahr 2010 nach Berücksichtigung der Korrekturbuchungen:

Wegen der außerplanmäßigen Abschreibung auf die OHG-Beteiligung wurde insgesamt ein Verlust von 399.999 € erfasst.

Vorläufiger Verlust	- 399.999 €
Außerplanmäßige Abschreibung auf Finanzanlagen	+ 399.999 €
Rückgängigmachung Sonderposten	+ 30.000 €
Gebäudeabschreibung	- 5.833 €
Gewinn vor Steuern	= 24.166 €

<b>Handelsbilanz KG</b>			
<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
div. Aktiva	1.250.000 €	Kapital A	725.000 €
Guthaben Krediti.	80.000 €	Gewinnanteil A	9.667 €
Grund / Boden	150.000 €	Kapital B	725.000 €
Gebäude	494.167 €	Gewinnanteil B	9.666 €
Anteil X-OHG	400.000 €	Kapital GmbH	200.000 €
		Gewinnanteil GmbH	4.834 €
		div. Passiva	700.000 €
	2.374.167 €		2.374.167 €

b) Steuerbilanz:

Die 6b-Rücklage ist in Höhe von 30.000 € zulässig, es ist eine Ergänzungsbilanz für die GmbH zu bilden.

Der Verlust durch die Teilwertabschreibung auf die Beteiligung beträgt 250.000 €, die AfA auf das Gebäude 5.833 €, so dass insgesamt ein Verlust von 255.833 € zu berücksichtigen ist.

<b>Steuerbilanz KG</b>			
<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
div. Aktiva	1.250.000 €	Kapital A	725.000 €
Guthaben Krediti.	80.000 €	Gewinnanteil A	- 102.333 €
Grund / Boden	150.000 €	Kapital B	725.000 €
Gebäude	494.167 €	Gewinnanteil B	- 102.334 €
Anteil X-OHG	150.000 €	Kapital GmbH	200.000 €
		Gewinnanteil GmbH	- 51.166 €
		Rücklage § 6b EStG	30.000 €
		div. Passiva	700.000 €
	2.124.167 €		2.124.167 €

<b>Ergänzungsbilanz GmbH</b>			
<b>Aktiva</b>		<b>Passiva</b>	
Minderwert Rücklage	6.000 €	Mehrkapital	6.000 €
	6.000 €		6.000 €