

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

Klausursachverhalt

Bilanzsteuerrecht

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2017

Bilanzsteuerrecht

Vorbemerkungen

Die Klausur besteht aus zwei voneinander unabhängigen Teilen, die auch in einer beliebigen Reihenfolge bearbeitet werden können. Ihre Lösungen sollen die einschlägigen Rechtsgrundlagen sowie evtl. Hinweise auf Verwaltungsvorschriften enthalten. Außerdem sind notwendige Rechenwege nachvollziehbar darzustellen.

Gehen Sie erforderlichenfalls davon aus, dass der von der Dt. Bundesbank bekannt gegebene Marktzinssatz im Sachverhalt 1. b) aa) 5,5 % und in allen übrigen Fällen 3 % ist.

1. Sachverhalt

Hugo Habicht (HH) ist als Ingenieur und Erfinder selbstständig tätig. Dieses Einzelunternehmen (E 1) betreibt er von dem gemieteten Büro in Frankfurt, Starkstr. 10. Die durch seine Tätigkeit erteilten Patente und Schutzrechte überlässt er im Rahmen eines Lizenzvertrags der Amsel-Patentverwertungs-GmbH (A-GmbH) mit Sitz in Würzburg. An der GmbH ist HH seit ihrer Gründung im Jahre 2009 zu 100 % beteiligt und auch alleiniger Geschäftsführer. Die Amsel-Patentverwertungs-GmbH erzielt auf der Basis des Lizenzvertrags ca. 90 % ihrer gesamten Umsätze.

Sämtliche Einzelunternehmen und GmbH´s bestehen schon seit einigen Jahren. Sie erfüllen nicht die Voraussetzungen von § 7g EStG.

a) Amsel-Patentverwertungs-GmbH

Mit Wirkung zum 31.12.2016 übertrug HH sämtliche Geschäftsanteile an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH unentgeltlich auf die Drossel GmbH (D-GmbH) mit Sitz in Frankfurt am Main, deren Anteile HH ebenfalls zu 100 % hält. Die Drossel GmbH betreibt die Herstellung und den Vertrieb von Autotüren. Die Anteile an der Drossel GmbH hält HH in seinem anderen Einzelunternehmen (E 2), bei dem es sich um eine Kraftfahrzeuglackiererei handelt. Die Kraftfahrzeuglackiererei wird von einem Grundstück in Mannheim, Rheinstr. 5, betrieben.

Die Anteile der Drossel GmbH werden im Einzelunternehmen (E 2) zum 31.12.2016 mit dem Buchwert (Anschaffungskosten entsprechen dem Stammkapital der Drossel GmbH) von 300.000 € ausgewiesen. Aus der Übertragung der Anteile von der Amsel-Patentverwertungs-GmbH auf die Drossel GmbH hat HH keine steuerlichen Konsequenzen gezogen, da durch seine jeweilige 100 %ige Beteiligung an den GmbH´s eine Steuerverstrickung der stillen Reserven weiterhin gegeben ist.

Der Wert der Anteile an der Amsel-Patentverwertungs-GmbH betrug zum 31.12.2016:

Buchwert	100.000 €
Gemeiner Wert = Teilwert	1.500.000 €

b) Drossel GmbH

aa) unbebautes Grundstück

Die Drossel GmbH erwarb mit notariellem Vertrag vom 29.12.2015 ein unbebautes Grundstück in der Wachtelgasse 3 in Frankfurt. Es soll als Lagerplatz für die produzierten Autotüren genutzt werden. Der Nutzen- und Lastenwechsel erfolgte, wie im Kaufvertrag vereinbart, am 01.01.2016. Die Eintragung im Grundbuch wurde am 06.01.2016 vorgenommen.

Der Kaufpreis beträgt 112.500 € und soll in 5 gleichen Jahresraten (jeweils 22.500 €) erstmalig zum 31.12.2019 – nachschüssig – gezahlt werden. Eine Verzinsung der jeweils noch ausstehenden Beträge ist nicht vorgesehen. Sämtliche Nebenkosten des Erwerbs sind vereinbarungsgemäß vom Veräußerer zu tragen.

Bisher wurde nur gebucht:

unbebautes Grundstück 112.500 € an sonstige Verbindlichkeiten 112.500 €

bb) Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

Die Drossel GmbH bewahrt ihre Geschäftsunterlagen in einem separaten Raum ihres angemieteten Verwaltungsgebäudes auf. Die Jahresmiete für das Verwaltungsgebäude, in dem das 100 m² große Archiv untergebracht ist, beträgt 50.000 €. Das Verwaltungsgebäude hat eine Nutzfläche von 1.000 m². Die Schränke, in denen die Aktenordner stehen, werden jährlich mit 2.000 € abgeschrieben. Die Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Schränken betragen voraussichtlich 5.000 €.

Nach dem Bilanzstichtag ist mit folgenden Aufwendungen für die Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen zu rechnen:

- Kosten der Soft- und Hardware für die Lesbarmachung der Daten 200 €,
- Kosten für die Datensicherung (einmalig) 100 €,
- Kosten für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist schätzt HH auf 200 €
- Kosten für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen schätzt HH auf 500 €.

In den Kosten sind auch Kosten für Unterlagen enthalten, welche die Drossel GmbH nicht nach den gesetzlichen Vorschriften aufbewahren müsste. Es ist jedoch nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich diese Kosten zu ermitteln. Daher schätzt die Drossel-GmbH diesen Kostenanteil zutreffend mit 20 %. In der Handelsbilanz wurde die Rückstellung zutreffend mit 30.000 € ausgewiesen.

c) Einzelunternehmen Lackiererei (E 2):

Das Einzelunternehmen Lackiererei wird von HH auf einem gepachteten bebauten Grundstück betrieben, das er für die besonderen Zwecke des Betriebs auf eigene Kosten mit den notwendigen Betriebsvorrichtungen ausgestattet hat (inzwischen jeweils Buchwert 1 €). Bei den im Oktober 2016 durchgeführten Instandsetzungsarbeiten der eigenen Arbeitnehmer war es aufgrund von Unachtsamkeiten zu Beschädigungen des Abwassertanks als Teil der auf die besonderen Verhältnisse des Betriebs abgestellten Abwasseran-

lage gekommen. Dieses führte zum Austritt von Lösungsmitteln und einer Verunreinigung des Erdreichs. Die sofort eingeschaltete zuständige Behörde hatte daraufhin nach einer Ortsbesichtigung noch im November 2016 angeordnet, dass HH auf eigene Kosten ein Gutachten eines von der Behörde benannten Sachverständigen einholen sollte. Die Behörde hätte das Gutachten sonst selbst eingeholt und HH in Rechnung gestellt. Das Gutachten lag am 01.12.2016 vor und diente als Grundlage für die Anordnung (Verwaltungsakt) der Behörde vom 10.12.2016, die Art und Umfang der Sanierungsmaßnahmen festlegt.

Aus dem Gutachten ergibt sich Folgendes:

- a. Der Austritt des Lösungsmittels hat nur zu einer räumlich eng begrenzten Verunreinigung des Erdreichs geführt. Hier muss eine fachgerechte Entsorgung erfolgen und der Boden ausgetauscht werden. Die vermutlich entstehenden Kosten werden vom Gutachter auf ca. 30.000 € geschätzt.
- b. Der Abwassertank ist unverzüglich zu ersetzen. Hier wird mit einem Aufwand von 20.000 € gerechnet (bezieht sich auf den Preis eines neuen Tanks mit einer Nutzungsdauer von 4 Jahren, weil die Reparatur des alten Tanks unverhältnismäßig teuer wäre) zzgl. 5.000 € für den Ausbau und die Abfuhr des alten Tanks und den Einbau des neuen Tanks.
- c. Eine akute Gefährdung des Grundwassers besteht bei zeitnaher Abfuhr des belasteten Erdreichs nicht. Daher wird der Behörde geraten, HH aufzuerlegen, dass er umgehend eine kombinierte Grundwasserpump- und -reinigungsanlage zu installieren hat. Voraussichtlicher Aufwand 50.000 € (ND der Anlage 10 Jahre).
- d. Der Gutachter weist besonders darauf hin, dass es sich aus umweltschutzrechtlicher Sicht gegenüber den Empfehlungen unter a) und b) um eigenständige Maßnahmen handelt. Die Behörde hatte alle im Gutachten empfohlenen Maßnahmen in ihre „Anordnung“ vom 10.12.2016 übernommen. Die durch die Behörde gesetzte Frist zur Umsetzung der Maßnahme ist der 30.09.2017. Weiterhin hat HH wegen der Verunreinigung des Grund und Bodens nach Auskunft seines Rechtsanwalts in jedem Fall mit einem Bußgeld von 2.500 € zu rechnen.

Die Rechnung des Sachverständigen für die Erstellung des Gutachtens beträgt wohl 20.000 € (ohne USt). Der Sachverständige wird die Rechnung nach eigenen Angaben erst Mitte 2017 stellen. Bis zum Tag der Bilanzerstellung liegt eine solche nicht vor. Evtl. Rückgriffsansprüche bestehen bei HH nicht.

Buchungen sind in diesem Zusammenhang bisher nicht vorgenommen worden.

Aufgabenstellung

Äußern Sie sich zu den geschilderten Geschäftsvorfällen unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften. Ermitteln Sie die Bilanzansätze in der Handels- und Steuerbilanz zum 31.12.2016. Gehen Sie davon aus, dass in der Handelsbilanz ein möglichst hohes Eigenkapital (1. Priorität) und in den Steuerbilanzen ein möglichst niedriger Gewinn (2. Priorität) auszuweisen ist. Soweit Abweichungen bzw. Abhängigkeiten zwischen Handels- und Steuerbilanz bestehen, ist hierauf einzugehen. Die Erstellung von Bilanzen ist nicht notwendig. Die Gewinnauswirkungen sind mit Hilfe der Erfolgspostenmethode (GuV-Methode) darzustellen.

Hinweis:

- Auf außerbilanzielle Korrekturen ist einzugehen.
- Auf die Gewerbesteuer ist nicht einzugehen.

2. Sachverhalt

a) Starkbier GmbH & Co. KG

Die Starkbier GmbH & Co. KG mit Sitz in München ist eine alleingesessene Brauerei. Sie produziert schon seit Jahren Weißbier, Starkbier, Exportbier und Schwarzbier. Gesellschafterin der KG ist als Komplementärin die Bayern GmbH mit einer Beteiligung von 10 %. Gesellschafter der mit einem Stammkapital von 25.000 € ausgestatteten GmbH ist zu 100 % der aus Passau stammende Hans Brezel. Die Beteiligung an der GmbH hält Brezel im Privatvermögen.

Kommanditisten sind entsprechend der Eintragung im Handelsregister die Vertriebs-OHG sowie Hans Brezel und sein Bruder Heinrich Semmel. Am Gewinn und Verlust wie auch an den stillen Reserven sind die OHG zu 10 % und Brezel und Semmel zu je 40 % beteiligt. Sowohl die OHG als auch die KG wurden 2002 gegründet. Die Gesellschafter der OHG sind seit Gründung Maximilian Max und Martin Moritz zu jeweils 50 %. Die Gewinnverteilung bei beiden Gesellschaften wurde, abweichend von § 121 Abs. 1 und 2 und § 168 Abs. 1 HGB, entsprechend den Beteiligungsverhältnissen im Gesellschaftsvertrag vereinbart.

Die vorläufigen Bilanzen der Gesellschaften (KG, OHG, GmbH) zum 31.12.2016 liegen vor und sind bis auf die nachfolgenden Geschäftsvorfälle nicht zu beanstanden. Die bis einschließlich 2015 vorliegenden Steuerbescheide stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Die Bayern GmbH führt ausschließlich die Geschäfte der KG und zwar durch ihren Gesellschafter-Geschäftsführer Hans Brezel. Die GmbH und Brezel haben einen Anstellungsvertrag geschlossen, aufgrund dessen an ihn in 2016 insgesamt ein Gehalt von 60.000 € ausbezahlt wurde und als Personalaufwand behandelt worden ist. Für die Führung der Geschäfte erhält die GmbH von der Starkbier GmbH & Co. KG einen jährlichen Auslagenersatz von 60.000 € zzgl. USt. Die monatlichen Auszahlung i. H. v. 5.000 € zzgl. USt erfolgten immer am Ende des Monats und für den Monat Dezember 2016 – bedingt durch die Weihnachtsfeiertage – erst Anfang Januar 2017. Ordnungsgemäße Rechnungen der GmbH lagen bei der KG vor. Außerdem wurde eine jährliche Haftungsvergütung von 5.000 € vereinbart, die bereits mit dem Auslagenersatz für November 2016 geleistet worden ist. Bisher wurde bei der GmbH ein Ertrag von 65.000 € berücksichtigt. Als Umsatzsteuerverbindlichkeit wurde ein Betrag von $12 \times 950 \text{ €} = 11.400 \text{ €}$ in der Bilanz passiviert.

Mit Gesellschafterbeschluss der GmbH vom 20.05.2016 wurde für das abgelaufene Jahr eine Dividende an Brezel ausgeschüttet. Auf seinem privaten Bankkonto ging Anfang Juni 2016 ein Betrag von 2.945 € ein.

Heinrich Semmel ist Geschäftsführer der Vertriebs-OHG. Nach dem Vertrag hat er wesentliche Entscheidungen mit ihren beiden Gesellschaftern abzustimmen. Er erhält entsprechend der getroffenen Vereinbarung ein mtl. Gehalt von 4.000 €. Der Jahresbetrag von 48.000 € wurde bei der OHG als Betriebsausgabe behandelt. Semmel erklärt die

Zahlungen innerhalb seiner Einkommensteuererklärung regelmäßig als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit.

Die GmbH & Co. KG hat noch keine Bewertung ihres Vorratsvermögens für 2016 vorgenommen (vgl. nachfolgend Tz. b bis d).

b) Bierbestände

Die Inventur wurde am 31.01.2017 durchgeführt und ergab Folgendes:

Schwarzbier	1.200 Hektoliter (1 hl = 100 Liter)
Exportbier	1.000 Hektoliter
Starkbier	500 Hektoliter
Weißbier	800 Hektoliter

Aus den internen Aufzeichnungen vom Januar 2017 ergab sich noch folgendes zutreffendes Zahlenmaterial:

<i>Biersorte</i>	<i>Bierproduktion / Januar 2017</i>	<i>Bierverkauf / Januar 2017</i>	<i>HK-Relationen in Bezug zur Bierproduktion</i>
Schwarzbier	200 hl	150 hl	1,0
Exportbier	80 hl	100 hl	1,5
Starkbier	---	---	1,8
Weißbier	250 hl	50 hl	2,0

Der Bestand am 31.01.2017 beträgt bei Schwarz- und Weißbier jeweils 1/10, bei Export- und Starkbier jeweils 1/12 des Jahresausstoßes 2016. Die gesamten Herstellungskosten 2016 für Bier betragen 4.300.000 €. Kostenänderungen ergaben sich im Januar 2017 nicht. In den Herstellungskosten lt. Firma sind die Gemeinkosten für Material und Fertigung enthalten. Nicht enthalten sind 190.000 € freiwillige soziale Aufwendungen und die bereits bezahlte Biersteuer von 12 € pro hl Ausstoß. Weiterhin wurde ein Darlehen zur Finanzierung der Bierherstellung aufgenommen. Die Zinsen betragen 10.000 €

c) Bierflaschenbestand

Die KG hat durch Inventur am 31.12.2016 einen Bestand an Bierflaschen (kein Leergut) von 1.300 Stück festgestellt, wobei nicht mehr festgestellt werden kann, aus welchen Lieferungen sich der Bestand zusammensetzt.

Der Bestand an diesen Bierflaschen hat sich 2016 wie folgt entwickelt:

Bestand 31.12.2015	1.200 Stück	à 0,20 €
Zukäufe 15.03.2016	1.000 Stück	à 0,11 €
Zukäufe 01.08.2016	1.300 Stück	à 0,22 €
Zukäufe 15.10.2016	1.200 Stück	à 0,22 €
Zukäufe 28.12.2016	1.100 Stück	à 0,24 €

Der Tagespreis zum 31.12.2016 beträgt 0,22 € pro Stück.

Mangels genauerer Kenntnisse über die Wertermittlung hat die KG den Bestand an Bierflaschen in der Bilanz zum 31.12.2016 geschätzt und mit 350 € bewertet.

d) Maschine

Bereits in 2015 ist bei der KG eine Maschine zum Betrieb des Bierbraukessels wegen eines Defekts in der Schmierstoffzuleitung in Brand geraten und vollständig zerstört worden. Die Versicherung erstattete daraufhin 120.000 €, die zum 31.12.2015 in der Steuerbilanz als Rücklage für Ersatzbeschaffung ausgewiesen waren. In der Handelsbilanz wurde die Versicherungsentschädigung als Ertrag ausgewiesen. Der Buchwert wurde als Aufwand erfasst und betrug zum Zeitpunkt der Zerstörung 60.000 €. Die KG bestellte sofort eine neue Maschine beim Hersteller in der Schweiz für umgerechnet 120.000 €. Aufgrund einer überraschenden Neuentwicklung auf dem Sektor der Bierbrauerei hätte die KG am 31.12.2015 nur noch 100.000 € zahlen müssen. Deswegen wurde bereits im Abschluss (Handels- und Steuerbilanz) zum 31.12.2015 eine Drohverlustrückstellung von 20.000 € passiviert.

Außerdem wurde nach § 7g EStG außerhalb der Bilanz ein Investitionsabzugsbetrag von 40.000 € gebildet, da die Voraussetzungen für die Bildung, insbesondere das Größenmerkmal nach § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. a EStG, erfüllt waren (Betriebsvermögen der KG: 220.000 €).

Die Rückstellung für drohende Verluste steht auch noch in der vorläufigen Bilanz zum 31.12.2016. Am 01.04.2016 wurde die Maschine geliefert. Die Nutzungsdauer beträgt zutreffend 5 Jahre. Aufgrund der positiven Entwicklung des Umtauschkurses musste die KG nun doch nur 100.000 € bezahlen. Die Einfuhrumsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen. Der Investitionsabzugsbetrag wurde in vollem Umfang auf die Anschaffungskosten angerechnet. Danach wurde eine Sonderabschreibung gem. § 7g Abs. 5 EStG mit 20 % von 60.000 € = 12.000 € und eine lineare Abschreibung in Höhe von 9.000 € in Anspruch genommen.

e) Domain-Name

Die OHG übertrug zum 01.07.2016 die Rechte an einem Domain-Namen für ein Biermischgetränk unentgeltlich auf die KG. Den Domain-Namen hatte die OHG mit eigenen Mitarbeitern vom 01.02.2016 bis 01.05.2016 selbst entwickelt. Die Forschungskosten vom 01.02.2016 bis 28.02.2016 betragen 5.000 €, die Entwicklungskosten vom 01.03.2016 bis 01.05.2016 insgesamt 25.000 €, sie sind im Aufwand der OHG enthalten. Ein beim Mitbewerber eingeholtes Angebot für den Erwerb des Domain-Namen ergibt einen möglichen Kaufpreis von 60.000 €. Für die OHG ist die Aktivierung des Domain-Namen – wenn möglich – in Handels- und Steuerbilanz gewünscht.

Bisher wurde in der KG-Buchführung im Rahmen des Jahresabschlusses gebucht:

Domain Namen 60.000 € an gesamthänderisch gebundene Rücklage 60.000 €

f) Starkbier-Vertriebs-GmbH

Im Rahmen der Umstrukturierung des Unternehmens wurde am 11.04.2016 vor einem Notar die Starkbier-Vertriebs-GmbH gegründet. Diese sollte die Vertriebsaufgaben der KG übernehmen, da diese mit der Verwaltung, der Veranstaltungsplanung und der Logistik ausgelastet ist. Gesellschafter der neuen GmbH sind Benno Maß zu 80 % sowie Hans Brezel und Heinrich Semmel zu jeweils 10 %. Die GmbH, die mit einem Stammkapital von 50.000 € ausgestattet wurde, soll vorerst ausschließlich die Produkte der KG vertreiben. Geschäftsführer wurde Benno Maß. Die Stammeinlage wurde vollständig auf das Konto der GmbH eingezahlt und stammt aus dem Privatvermögen der Gesellschafter. Die Gesellschafter halten ihre Anteile im Privatvermögen.

Zum 01.12.2016 übertrug Benno Maß noch das unbebaute Grundstück Malzweg 33 aus seinem Einzelunternehmen (dort seit 8 Jahren) unentgeltlich auf die GmbH (Teilwert / Verkehrswert / Grundbesitzwert 150.000 €). Er hatte das Grundstück im Einzelunternehmen als Lagerplatz genutzt. Da es hier nicht mehr benötigt wurde, war die Übertragung auf die GmbH sinnvoll. Im Einzelunternehmen buchte er das Grundstück am 01.12.2016 zum Buchwert von 80.000 € als Entnahme aus. Die GmbH erfasste das Grundstück mit 80.000 € und erhöhte gleichzeitig die Kapitalrücklage um diesen Betrag. Die zutreffende Grunderwerbsteuer wurde bei der GmbH wie folgt gebucht (Übernahme war durch Gesellschafterversammlung vereinbart):

Aufwand	5.250 €	an	sonstige Verbindlichkeiten	5.250 €
---------	---------	----	----------------------------	---------

Die Grundstücksübertragungskosten (Notar und Grundbuchamt) von 1.000 € (inkl. USt vom Notar) übernahm vereinbarungsgemäß Benno Maß und buchte sie als Aufwand im Einzelunternehmen.

g) Max: unbebautes Grundstück

Maximilian Max hat seit 01.01.2016 ein ihm gehörendes unbebautes Grundstück an die GmbH & Co. KG vermietet. Das Grundstück wurde vorher von einem anderen Mieter als Parkplatz genutzt. Die Einkünfte aus der Vermietung hat Max in seinen Einkommensteuererklärungen bis einschließlich 2015 ausgewiesen. Die KG nutzt das Grundstück als Umschlagplatz für die produzierten Getränke, d. h. bis die Getränke z. B. in das Auslieferungslager der Starkbier-Vertriebs-GmbH transportiert werden. Max hatte das Grundstück mit Kaufvertrag vom 14.11.2012 (Nutzen- und Lastenwechsel 01.12.2012) für Anschaffungskosten von 180.000 € erworben. Den Kaufpreis bezahlte er aus Mitteln einer in 2012 angefallenen Erbschaft.

Im Mietvertrag mit der KG wurde eine mtl. Miete von 1.000 € zzgl. USt vereinbart. Die KG hat die Mietzahlungen als Aufwand behandelt. Die Vorsteuer wurde in Abzug gebracht. Max hat unter Berücksichtigung der laufenden Kosten wie Grundsteuer etc. i. H. v. 3.400 € zzgl. 494 € USt insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in seiner Einkommensteuererklärung ausgewiesen.

Da im Laufe des Jahres 2016 die finanziellen Mittel aus der Erbschaft in 2012 von Max aufgebraucht waren, veräußerte er einen Teil des Grundstücks an Hans Brezel und Heinrich Semmel. Jeder von beiden erwarb mit Nutzen- und Lastenwechsel am 01.12.2016 ein Drittel des Grundstücks. Alle sind sich einig, dass das Grundstück danach Gesamtvermögen der Grundstücksgemeinschaft, bei der Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit gefasst werden, darstellt. Der Kaufpreis beträgt für jeden 100.000 €. Der Kaufpreis entspricht dem Verkehrswert des Grundstücks, der mittlerweile seit 12 Monaten unverändert geblieben ist. Die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % trägt lt. Notarvertrag der jeweilige Erwerber. In den Mietvertrag mit der KG tritt anstelle von Max die Grundstücksgemeinschaft. Die Miete wird auf das gemeinschaftliche Bankkonto überwiesen.

Aus den Grundstücksteilverkäufen wurden noch keine steuerlichen Konsequenzen gezogen. Max befürchtet den Gewinn aus einem privaten Veräußerungsgeschäften versteuern zu müssen, möchte aber abwarten, wie sich das Finanzamt dazu äußert.

Aufgabenstellung

- 1) Zu den einzelnen Sachverhalten ist Stellung zu nehmen. Es sind die Ansätze in den Handels- und Steuerbilanzen aller Unternehmen unter Berücksichtigung der einschlägigen Vorschriften zu ermitteln. Die Bilanzansätze sind darzustellen und die Auswirkungen auf den Gewinn in Handels- und Steuerbilanz zu erläutern. Auf die Ermittlung der Gewerbesteuerrückstellungen und latente Steuern ist nicht einzugehen. Dabei ist in der Handelsbilanz ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis (1. Priorität) gewünscht und in der Steuerbilanz ein möglichst niedriger Gewinn (2. Priorität)
Es genügen bei den Sachverhalten a), f) und g) Ausführungen zur Steuerbilanz. Auf die Handelsbilanz ist in diesen Sachverhalten nicht einzugehen. Buchungssätze sind nicht zu fertigen.
- 2) In Zweifelsfällen möchten die Steuerpflichtigen keine Einsprüche führen.
- 3) Steuerfreie Rücklagen sollen so weit wie möglich übertragen werden.

Hinweis:

- Auf außerbilanzielle Korrekturen ist einzugehen.
- Auf die Behandlung der Anteile an den Personengesellschaften ist nicht einzugehen.

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

Klausurlösung

Bilanzsteuerrecht

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2017

Lösungshinweise zur Übungsklausur Bilanzsteuerrecht G-2

Klausurthemen

1. Sachverhalt:

- Mittelbare/unmittelbare Betriebsaufspaltung
- verdeckte Einlage
- Abgrenzung zu § 21 UmwStG und § 6 Abs. 5 EStG
- Teilbetriebsveräußerung
- Ratenkauf mit verdecktem Zinsanteil
- Abzinsung bei Verbindlichkeiten
- Gewährleistungsrückstellung
- Latente Steuern
- Rückstellung wg. öffentlich-rechtlicher Verpflichtung

2. Sachverhalt:

- Sonderbetriebsvermögen bei GmbH & Co. KG
- Auslagen-, Haftungs- und Geschäftsführer-vergütungen bei einer Personengesellschaft
- Bilanzberichtigungen
- Bewertungsverfahren bei Vorräten
- Abschreibungen bei Vorräten
- Rücklage für Ersatzbeschaffung
- Überführung von Wirtschaftsgütern
- Verdeckte Einlage in Kapitalgesellschaft
- Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

1. Sachverhalt

A-GmbH = Amsel-Patentverwertungs-GmbH

D-GmbH = Drossel GmbH

1.1 Einzelunternehmen Ingenieur / Erfinder (E 1)

a) Handelsrecht

HH ist als Freiberufler kein IST-Kaufmann i. S. d. § 1 HGB und ist daher nach § 238 HGB nicht zur Buchführung und nach § 242 HGB nicht zur Aufstellung einer Handelsbilanz verpflichtet.

[0,5]

b) Steuerrecht

aa) unmittelbare Betriebsaufspaltung

HH erzielt als Ingenieur und Erfinder grds. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Zwischen dem (freiberuflichen) Einzelunternehmen des HH [E 1] als Besitzunternehmer (Ingenieur und Erfinder) und der Amsel-Patentverwertungs-GmbH [A-GmbH] als Betriebsgesellschaft eine Betriebsaufspaltung (H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH):

[1,0]

- Die personelle Verflechtung ergibt sich aus der 100 % Beteiligung von HH an der A-GmbH (vgl. H 15.7 Abs. 6 „Allgemeines“ EStH).
- Die sachliche Verflechtung folgt daraus, dass die von HH der A-GmbH überlassenen Patente und Schutzrechte für die A-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Wesentliche Betriebsgrundlagen in diesem Sinne können auch immaterielle Wirtschaftsgüter sein, sofern die Produktion des Betriebsunternehmens in erheblichem Umfang auf ihnen beruht (H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage – Stichwort: Immaterielle WG“ EStH).

[1,0]

Dem entsprechend sind die Einkünfte aus der Überlassung der Patente und Schutzrechte bei HH gewerbliche Einkünfte und die Anteile an der A-GmbH bei dem Einzelunternehmen notwendiges Betriebsvermögen (vgl. R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR und H 4.2 Abs. 2 „Anteile an KapGes – 1. Spiegelstrich“ EStH analog).

[1,0]

bb) Patente

Bei den Patenten handelt es sich um selbst geschaffene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG), die dem Ansatzverbot des § 5 Abs. 2 EStG unterliegen.

[0,5]

cc) Anteile an der A-GmbH

In der logischen Sekunde vor der Übertragung der Anteile an der A-GmbH auf die D-GmbH überführt HH die Anteile von dem Betriebsvermögen E 1 in das Betriebsvermögen E 2 zu Buchwerten (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG). [0,5]

Die Übertragung der Anteile an der A-GmbH auf die D-GmbH fällt nicht als Anteilstausch unter § 1 Abs. 3 Nr. 5 UmwStG; gegen die Anwendung von § 21 UmwStG spricht insbesondere die fehlende Gewährung von neuen Anteilen an der D-GmbH. [0,5]

Die Beteiligung alleine ist kein (Teil-)Betrieb (keine analog Anwendung von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG; vgl. BFH, Urteil v. 20.07.2005, X R 22/02, BStBl II 2006, S 457, vgl. H 6.14 „Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft“ EStH) und kann daher nicht im Rahmen des § 6 Abs. 3 EStG zum Buchwert übertragen werden. Zudem ist nach h. M. die Vorschrift des § 6 Abs. 3 EStG nicht anwendbar, wenn der Übertragende Gesellschafter der aufnehmenden Kapitalgesellschaft ist (Vorrang der Vorschriften zur verdeckten Einlage¹). [0,5]

Die Übertragung der Anteile an der A-GmbH stellt eine verdeckten Einlage des HH in die D-GmbH dar (vgl. R 8.9 Abs. 1 und 3 KStR). Der D-GmbH wird ein einlagefähiger Vermögensvorteil, hier Anteile an der A-GmbH (vgl. H 8.9 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ KStH), ohne Gegenleistung bzw. ohne Gewährung von neuen Anteilen zugeführt. Der Vorgang resultiert aus dem Gesellschaftsverhältnis. [1,0]

Die verdeckte Einlage der Beteiligung ist zu behandeln wie eine Teilbetriebsveräußerung gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG.² Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital umfasst, ist als Aufgabe eines Teilbetriebs anzusehen. Wegen der Höhe des Aufgabegewinns entfällt der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens schließt die tarifermäßigte Besteuerung nach § 34 EStG aus (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. b EStG). [1,0]

Es ergibt sich folgender Gewinn für HH:

Teilwert der Anteile an der GmbH (vgl. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG)	1.500.000 €
Steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. b EStG: 40 %	<u>600.000 €</u>
Steuerpflichtig	900.000 €

Buchwert der Anteile an der GmbH	100.000 €
Kürzung nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG	<u>40.000 €</u>
Verbleiben abzugsfähig	60.000 €

Veräußerungsgewinn gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG	840.000 €
→ stl. Gewinnauswirkung: + 840.000 €	[1,0]

Die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH ist in der Umsatzsteuer nicht steuerbar (vgl. A 2.3 Abs. 2 UStAE). [0,5]

¹ Kulosa, in: Schmidt/ Kulosa, § 6 EStG, Rn. 653.

² Eine Begünstigung nach § 6b Abs. 10 EStG ist bei verdeckten Einlagen nicht möglich, da für eine verdeckte Einlage keine Gegenleistung gewährt wird.

dd) Anteile an der D-GmbH

Die Anteile an der D-GmbH sind gewillkürtes Betriebsvermögen bei E 2, da diese in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb E 2 stehen und kein verlustbringendes Wirtschaftsgut vorliegt (R 4.2 Abs. 1 Satz 3 EStR; H 4.2 „Wertpapiere“ EStH). [0,5]

Aus der bisher vorliegenden unmittelbaren Betriebsaufspaltung wird eine mittelbare Betriebsaufspaltung. Über die von HH beherrschte D-GmbH übt er auch weiterhin Einfluss auf die A-GmbH aus (vgl. H 15.7 Abs. 6 „Mittelbare Beteiligung“ EStH). Die Anteile an der D-GmbH stellen damit notwendiges Betriebsvermögen bei E 1 dar. [1,0]

In der logischen Sekunde nach der Übertragung der Anteile an der A-GmbH auf die D-GmbH überführt HH die Anteile an der D-GmbH aus dem Betriebsvermögen E 2 in das Betriebsvermögen E 1 zu Buchwerten (§ 6 Abs. 5 Satz 1 EStG). [1,0]

Die Beteiligung an der D-GmbH ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) an der D-GmbH umfassen den bisherigen Buchwert und den Teilwert der eingelegten Anteile (§ 6 Abs. 6 Satz 2 EStG; H 8.9 „Behandlung beim Gesellschafter“ KStH): [1,0]

Buchwert = historische Anschaffungskosten/Stammkapital	300.000 €
zzgl. Verdeckte Einlage zum Teilwert	<u>1.500.000 €</u>
Anschaffungskosten nach Einlage	1.800.000 €

[1,0]

1.2 Drossel GmbH

a) Anteile an A-GmbH

Die Anteile an der A-GmbH sind in Handels- und Steuerbilanz anzusetzen (§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) und zu Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Wegen der unentgeltlichen Übertragung hat die D-GmbH die Anteile gem. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG in der Steuerbilanz grundsätzlich mit dem Teilwert von 1.500.000 € anzusetzen (vgl. R 8.9 Abs. 4 Satz 1 KStR). Obwohl es sich um eine 100 %-Beteiligung handelt findet § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 lit. b EStG keine Anwendung (R 8.9 Abs. 4 Satz 2 KStR). In Höhe der verdeckten Einlage erfolgt eine Abrechnung außerhalb der Bilanz (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG). [1,0]

In der Handelsbilanz sind die Anschaffungskosten der Zeitwert/gem. Wert der Anteile an der A-GmbH (vgl. Beck'scher Bilanzkommentar, § 272 HGB, Rz. 405). [0,5]

b) Unbebautes Grundstück

Die Drossel GmbH wird mit Nutzen- und Lastenwechsel am 01.01.2016 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks Wachtelgasse 3 (§ 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Sie hat deshalb ab dem 01.01.2016 das Grundstück in der Handels- und Steuerbilanz zu bilanzieren (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG). [1,0]

Das unbebaute Grundstück gehört zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB; R 6.1 Abs. 1 EStR) und ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten zu bewerten. [0,5]

Eine Stundungsvereinbarung beinhaltet stets einen Zinsanteil, denn wirtschaftlich betrachtet ist - gleichgültig was vereinbart wurde - grundsätzlich eine Verzinsung des gestundeten Kaufpreises zu unterstellen. Diese Vermutung ist nur widerlegt, wenn der Verkäufer im Hinblick auf den Abschluss anderer Geschäfte auf eine Verzinsung verzichtet hat, was vorliegend nicht gegeben ist. [1,0]

Die Anschaffungskosten sind gem. § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG in Höhe des Barwerts (der „zinslosen“ Stundung) anzusetzen. [0,5]

Der Kaufpreis ist in der Handelsbilanz unter Anwendung des marktüblichen Zinssatzes von 5,5 % (laut Sachverhalt) abzuzinsen. [0,5]

Für die Steuerbilanz erfolgt die Barwertermittlung gem. R 6.2 Satz 2 EStR zwingend nach dem Bewertungsrecht (§ 12 Abs. 1 BewG). [0,5]

- Die Berechnung des Barwerts hat in der Weise zu erfolgen, dass zunächst der Wert auf den Beginn der Tilgung (01.01.2019) nach Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG zu ermitteln ist (Beck'sche Erlasse, 200, § 12/1, Tabelle 2) [0,5]
- Dieser Wert wird dann mit Tabelle 1 zu § 12 Abs. 1 BewG (Erlasse 200, § 12/1, Tabelle 1) abgezinst. Damit wird die Aufschubzeit für den vereinbarten späteren Zahlungsbeginn berücksichtigt. [0,5]

Es ergibt sich für die 5 Raten folgende Berechnung:

$$\begin{aligned} \text{Abzinsung Tabelle 2: } 22.500 \text{ €} \times 4,388 &= 98.730 \text{ €} \quad (\text{Wert } 01.01.2019) \\ \text{Abzinsung Tabelle 1: } 98.730 \text{ €} \times 0,852 &= 84.118 \text{ €} \quad (\text{Wert } 01.01.2016) \end{aligned}$$

Die Anschaffungskosten des unbebauten Grundstücks in der Handels- und Steuerbilanz betragen also 84.118 €. [1,0]

c) Verbindlichkeiten aus Grundstückskauf

Die Verbindlichkeit stellt eine Betriebsschuld (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG und H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH) dar. [0,5]

Bewertung in der Handelsbilanz

Die Verbindlichkeit ist zum Bilanzstichtag in der Handelsbilanz in Höhe des Erfüllungsbetrags zu bewerten gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 1 HGB.

Handelsrechtlich sind Verbindlichkeiten grundsätzlich nicht abzuzinsen. Eine Abzinsung von Verbindlichkeiten würde eine Vorwegnahme künftiger Erträge und damit einen Verstoß gegen das Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 2 HGB) bedeuten. Jedoch liegt bei einem unverzinslichen Ratenkauf wie auch bei einem nicht nur kurzfristig zinslos gestundeten Kaufpreis ein Erfüllungsgeschäft vor, welches verdeckte Zinsen enthält. Hier ist der Erfüllungsbetrag der jeweilige Barwert der Verbindlichkeit (Beck'sche Bilanzkommentar, § 253 HGB, Rz. 66). [1,5]

Bewertung in der Steuerbilanz

In der Steuerbilanz sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen und grundsätzlich abzuzinsen gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. m. Nr. 2 Satz 1 EStG. Da verdeckte Zinsen enthalten sind, liegt eine Ausnahme vom Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG vor. [1,0]

Der Rückzahlungsbetrag der Verbindlichkeit ist der Barwert zum 31.12.2016 / 01.01.2017 i. H. v. 88.660 € (98.730 € x 0,898). Die Differenz zum Barwert 01.01.2016 (88.660 € ./ 84.118 € = 4.542 €) ist als Zinsaufwand zu erfassen.

→ Gewinnauswirkung: ./ 4.542 € [1,0]

d) Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen

1. Ansatz

Für die Aufwendungen zur Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen muss die Drossel GmbH eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten bilden (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG). Es handelt sich um eine öffentlich rechtliche Verpflichtung (R 5.7 Abs. 4 EStR), deren Verursachung vor dem Bilanzstichtag liegt (R 5.7 Abs. 5 EStR) und mit deren Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist (R 5.7 Abs. 6 EStR). [1,0]

Die Kosten für die Entsorgung der Unterlagen nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist sind nicht ansatzfähig, da diesbezüglich keine gesetzliche Verpflichtung besteht. [0,5]

Gleiches gilt für die Kosten für die Einlagerung künftig entstehender Unterlagen, da diese noch nicht wirtschaftlich verursacht sind. [0,5]

Aufwendungen, die in künftigen Wirtschaftsjahren zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen sind nicht ansatzfähig (§ 5 Abs. 4b EStG). Daher sind die Kosten für die zukünftige Anschaffung von zusätzlichen Schränken nicht anzusetzen. [0,5]

2. Bewertung

2.1 Handelsbilanz

Die Bewertung erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag. In der Handelsbilanz ist die Rückstellung zudem abzuzinsen gem. § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB. Lt. Sachverhalt wurde die Rückstellung in der Handelsbilanz zutreffend mit 30.000 € bewertet. [0,5]

2.2 Steuerbilanz

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag am Bilanzstichtag. Sind Feststellungen zur Zusammensetzung der aufbewahrten Unterlagen im Einzelfall wie vorliegend nicht möglich, ist ein Abschlag von 20 % der Gesamtkosten vorzunehmen als Abschlag für freiwillig aufbewahrte Unterlagen.

Die jährlich anfallenden rückstellungsfähigen Kosten für einen Archivraum, in dem die Unterlagen aller Jahre aufbewahrt werden, können mit dem Faktor 5,5 multipliziert werden (Vervielfältiger für die durchschnittliche Restaufbewahrungsdauer bei einer Aufbewahrungsfrist von zehn Jahren). [1,0]

Es unterbleibt eine Abzinsung der Rückstellung für die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen. Für die Abzinsung ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e Satz 2 EStG der Zeitraum bis zum Beginn der Erfüllung maßgebend (siehe BMF, Schreiben v. 26.05.2005, Beck-Erlasse, 1, §6/19, Rn. 25). Da die Aufbewahrungspflicht aber mit dem Entstehen der Unterlagen beginnt, ergibt sich hier kein Abzinsungszeitraum. [1,0]

Jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten für den Archivraum

Miete anteilig für den Archivraum	5.000 €
AfA für die Schränke	2.000 €
Kosten für die Hard- und Software zur Lesbarmachung der Daten	200 €
Jährlich anfallende rückstellungsfähige Kosten	7.200 €
20 % Abschlag, da Unterlagen auch freiwillig aufbewahrt werden	1.440 €
	5.760 €
x 5,5 =	31.680 €

[1,0]

+ einmalig anfallende rückstellungsfähige Kosten für den Archivraum

Kosten der Datensicherung (80 % v. 100 €)	80 €
Rückstellungsbetrag	31.760 €

[0,5]

Nach R 6.11 Abs. 3 Satz 1 EStR darf mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen die Höhe der Rückstellung in der Steuerbilanz den zulässigen Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten. Daher ist in Handels- und Steuerbilanz eine Rückstellung in Höhe von 30.000 € zu bilden.

[0,5]

1.3 Einzelunternehmen Lackiererei (E 2)a) Anteile an der D-GmbH

Die Anteile an der D-GmbH sind handelsrechtlich gewillkürtes Betriebsvermögen bei E 2. Die anderweitige steuerliche Qualifikation im Rahmen der mittelbaren Betriebsaufspaltung ist unbeachtlich.

[0,5]

Die Beteiligung an der D-GmbH ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Die Anschaffungskosten der Beteiligung (§ 255 Abs. 1 HGB) an der D-GmbH umfassen den bisherigen Buchwert und den Zeitwert der eingelegten Anteile (vgl. entsprechend Beck'scher Bilanzkommentar, § 272 HGB, Rz. 405); somit 1.800.000 €³. [0,5]

b) RückstellungenAnsatz

Im Zusammenhang mit dem Schadstoffaustritt ist zu prüfen, ob und ggf. in welcher Höhe Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren sind (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG). Rückstellungen sind dem Grunde und / oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die in R 5.7 Abs. 2 EStR genannten Voraussetzungen gegeben sind: (BMF-Schreiben vom 11.05.2010, Beck-Erlasse zu 1 6/27).

[0,5]

³ Vgl. hierzu die steuerliche Lösung beim Einzelunternehmen 1.

Es handelt sich um eine öffentlich rechtliche Verpflichtung. Voraussetzung ist, dass die Verpflichtung hinreichend konkretisiert ist. Wenn sich unmittelbar aus dem Gesetz eine solche Verpflichtung nicht ergibt, ist eine Rückstellung erst zu bilden, wenn die Behörde einen vollziehbaren Verwaltungsakt erlassen hat, der ein bestimmtes Handeln vorschreibt (R 5.7 Abs. 4 EStR). Die Anordnung (Verwaltungsakt) der Behörde erfüllt diese Voraussetzung.

Die wirtschaftliche Verursachung des Aufwands im Jahr 2016 (R 5.7 Abs. 5 EStR) ist mit dem Schadensereignis gegeben.

Damit verbunden ist auch die hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme, da mehr Gründe für als gegen die Inanspruchnahme sprechen (R 5.7 Abs. 6 EStR). [1,0]

Für die einzelnen Positionen bedeutet dies:

- a) Aufwendungen für den Austausch des Bodens sind rückstellungsfähig.
- b) Die Aufwendungen für den neuen Abwassertank und die Kosten für die Entfernung des alten Tanks sind ebenfalls rückstellungsfähig, da sie Erhaltungsaufwand darstellen werden. Der Tank ist Teil der Betriebsvorrichtung und ersetzt nur den funktionsgleichen bisherigen Tank. Es liegen keine Anschaffungskosten vor. [1,0]
- c) Die Aufwendungen für die Installation der Grundwasserpump- und -reinigungsanlage führen zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und sind daher sowohl handels- als auch steuerrechtlich (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG) nicht rückstellungsfähig. [1,0]
- d) Der Aufwand für die zu erwartende Geldbuße ist in einer Rückstellung auszuweisen, da er betrieblich veranlasst ist. Aufgrund des Abzugsverbots im Steuerrecht (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG) ist die Gewinnauswirkung für steuerliche Zwecke außerhalb der Bilanz zu korrigieren. [0,5]
- e) Auch für die zu leistenden Aufwendungen für das Gutachten ist eine Rückstellung zu passivieren. Dadurch, dass die Behörde HH bereits in 2016 verpflichtet hatte, das Gutachten einzuholen und die Aufwendungen hierfür im Rahmen der Sanierungsmaßnahmen zu tragen, liegt bereits zum 31.12.2016 eine ungewisse Verbindlichkeit vor.⁴ [0,5]

Die Problematik, neben den Rückstellungen noch außerplanmäßige Abschreibungen bzw. Teilwertabschreibungen vornehmen zu müssen, stellt sich nicht. Die wertgeminderten Wirtschaftsgüter sind entweder bereits abgeschrieben (Buchwert Betriebsvorrichtung 1 €) oder sind nicht dem HH zuzurechnen, § 39 AO (betrifft den Grund und Boden). [0,5]

Bewertung

Die Bewertung der Rückstellung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB in der Handelsbilanz mit dem künftigen Erfüllungsbetrag und in der Steuerbilanz mit dem Wert zum Bilanzstichtag § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG. Die Vorsteuerbeträge sind ggf. abzugsfähig, daher kein Aufwand und deshalb nicht einzubeziehen. [0,5]

⁴ Es ist auch vertretbar eine gesonderte privatrechtliche Rückstellung für die ausstehende Rechnung des Gutachtens zu passivieren.

Da die Laufzeit jeweils nicht mehr als ein Jahr beträgt, sind die Beträge nicht nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB abzuzinsen. Auch in der Steuerbilanz ergibt sich keine Abzinsungen nach § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e HS 2 i. V. m. Nr. 3 Satz 2 EStG. [0,5]

Berechnung der Rückstellung:

Austausch des Erdreichs	30.000 €
Austausch des Abwassertanks	25.000 €
Geldbuße	2.500 €
Gutachten	<u>20.000 €</u>
	77.500 €

→ Gewinnauswirkung: ./ 77.500 € [1,0]

Außerhalb der Steuerbilanz ist der Gewinn um 2.500 € zu erhöhen (Geldbuße nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG nicht abzugsfähig). [0,5]

2. Sachverhalt:

2.1 Auslagenersatz und Haftungsvergütung der KG an die GmbH

a) Vergütung der Starkbier GmbH & Co. KG

Auslagenersatz und Haftungsvergütung

Bei der Erstattung der Auslagen von der KG an die GmbH und der Haftungsvergütung liegt eine Sonderbetriebseinnahme der GmbH bei der KG vor (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG) i. H. v. 64.202 € (60.000 € + 4.202 €; Berechnung siehe unten). Es bleibt bei gewerblichen Einkünften der GmbH (§ 8 Abs. 2 KStG). Unabhängig vom Zeitpunkt der Auszahlung sind die Betriebseinnahmen in Wirtschaftsjahr 2016 zu erfassen.

[1,0]

Der Auslagenersatz und die Haftungsvergütung stellt einen steuerbaren und steuerpflichtiger Leistungsaustausch zwischen der KG und ihrem Gesellschafter der GmbH dar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, A 1.6 Abs. 3 Satz 2 und 6 UStAE). Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 lit. g UStG kommt nicht in Frage (A 1.6 Abs. 6 – Bsp UStAE).

[1,0]

Der Ausweis der USt i. H. v. 19% v. 60.000 € = 11.400 € (§ 12 Abs. 1 UStG) ist für den Auslagenersatz zutreffend vorgenommen worden. Es ergibt sich noch eine USt für die Haftungsvergütung von $19/119 \times 5.000 \text{ €} = 798 \text{ €}$. Die Vorsteuerabzug für die Haftungsvergütung ist bei der KG nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erst abzugsfähig, wenn ihr eine entsprechende Rechnung vorliegt.

[0,5]

Die Umsatzsteuer ist nicht als Verbindlichkeit in der Bilanz der GmbH, sondern in der Sonderbilanz der GmbH bei der KG zu passivieren (H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH). Die Umsatzsteuerverbindlichkeit ist mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 i. H. v. 12.198 € (11.400 € + 798 €) zu bewerten. Eine Abzinsung entfällt in der Steuerbilanz aufgrund der Laufzeit von unter einem Jahr (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG; Beck'sche Steuererlasse 1 zu § 6/19 Rn. 33).

[0,5]

Gehaltszahlungen Brezel

Die Gehaltszahlungen i. H. v. 60.000 € stehen in einem Verursachungszusammenhang mit den Sonderbetriebseinnahmen der GmbH und stellen damit Sonderbetriebsausgaben im Sonderbetriebsvermögen der GmbH bei der KG dar (§ 4 Abs. 4 EStG).

[0,5]

Die ausstehende Gehaltszahlung für Dezember 2016 stellt bei der GmbH am 31.12.2016 eine Verbindlichkeit des Sonderbetriebsvermögens (H 4.2 Abs. 15 „Betriebsschuld“ EStH). Zu bewerten mit dem Rückzahlungsbetrag gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 i. H. v. 5.000 € zu bewerten. Eine Abzinsung entfällt in der Steuerbilanz aufgrund der Laufzeit von weniger als 12 Monate (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG).

[1,0]

Insgesamt ergibt sich im Sonderbetriebsvermögen der GmbH ein Gewinn von 4.202 € (65.000 € ./. 60.000 € ./. 718 €). Da bei der GmbH eine angemessene Verzinsung des Eigenkapitals erfolgt, ist die Höhe des Geschäftsführergehalts des Brezel nicht zu beanstanden; es liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor. [0,5]

b) Geschäftsführervergütung des Brezel

Da die GmbH ausschließlich die Geschäfte der KG führt und der Alleingesellschafter Brezel sowohl Geschäftsführer der GmbH als auch Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG die Umqualifizierung der Arbeitseinkünfte des Brezel in Einkünfte aus Gewerbebetrieb (H 15.8 Abs. 3 „Tätigkeitsvergütung, 3. Spiegelstrich“ EStH). [1,0]

Hinweis:

Wenn die GmbH neben der Geschäftsführung auch noch eine andere, eigenständige Tätigkeit entfaltet, wäre die Vergütung aufzuteilen und lediglich der Teil der Vergütung umzuqualifizieren, der auf die Tätigkeit für die KG entfiel (vgl. BFH, Urteil v. 06.07.1999, BStBl II 1999, Satz 720).

Da die Vergütungen auf ein privates Konto des Brezel überwiesen wurden, liegen in Höhe von 55.000 € Geldentnahmen vor (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). [0,5]

In Höhe des ausstehenden Gehalts für Dezember 2016 ist bei Brezel eine Forderung mit dem Nennwert von 5.000 € zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR). [0,5]

Aufgrund des Anstellungsvertrags ist Brezel nicht selbstständig tätig, sondern gegenüber der GmbH weisungsgebunden und wird daher nicht unternehmerisch tätig (§ 2 Abs. 1 UStG; A 2.2 Abs. 2 UStAE i. V. m. H 19.0 „Allgemeines“ LStH). Die Geschäftsführervergütung unterliegt nicht der Umsatzsteuer. [0,5]

c) Beteiligung an Bayern GmbH

Sein Anteil an der GmbH stellt bei Brezel notwendiges Sonderbetriebsvermögen II dar, H 4.2 Abs. 2 „Anteile an KapGes; 7. Spiegelstrich“ EStH, da insbesondere keine Minderbeteiligung (weniger als 10 %) vorliegt. Der Anteil ist mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) i. H. v. 25.000 € zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

Der offensichtlich bisher fehlerhaft nicht erfolgte Ausweis in einer Sonderbilanz ist dabei zu berichtigen. Da die Bilanzberichtigung ohne Auswirkung auf den Gewinn ist, ist hier eine Bilanzberichtigung bis zur Fehlerquelle durchzuführen (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG, H 4.4 „Berichtigung...“ EStH). Es erfolgt eine Einbuchung über das Kapitalkonto zu Beginn des Jahres 2016 mit den historischen Anschaffungskosten in Höhe von 25.000 €. [1,0]

Die Gewinnausschüttung an Brezel in 2016 gehört in Höhe von 4.000 € (Gutschrift von 2.945 € = Nettodividende; entspricht 73,625 % der Bardividende) zu seinen Sonderbetriebseinnahmen bei der KG (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 8 EStG). Wegen § 12 Nr. 3 EStG sind die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag nicht abziehbare Ausgaben. Außerhalb der

Bilanz ist das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. d und Satz 2 EStG anzuwenden, so dass der Gewinnanteil von Brezel um 1.600 € zu mindern ist. [0,5]

Der Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen des Brezel bei der KG beträgt 62.400 € (60.000 € + 2.400 €). [0,5]

d) Geschäftsführervergütung des Semmel

Semmel ist zwar Geschäftsführer der OHG, aber nicht deren Gesellschafter. Er ist weder unmittelbar noch mittelbar i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an der OHG beteiligt. Seine Einkünfte sind solche aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). [0,5]

2.2 Bierbestände der KG

Der Bierbestand ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss anzusetzen. Die Bewertung erfolgt in der Handels- und Steuerbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Herstellungskosten. [0,5]

Da die Bestandsaufnahme am 31.01.2017 durchgeführt wurde, liegt eine zeitlich verschobene Inventur nach § 241 Abs. 3 HGB, R 5.3 Abs. 2 EStR vor. Auf den 31.12.2016 ist eine Rückrechnung des Bestandes durchzuführen. [0,5]

Die Herstellungskosten (§ 255 Abs. 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) der Bierbestände sind nach der Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern zu berechnen. Dies ist ein Verfahren für die Ermittlung von Herstellungskosten bei Unternehmen mit mehreren gleichartigen Produkten. [0,5]

Hierzu muss berechnet werden, welche Menge des so genannten Einheitsprodukts hergestellt worden wäre (Einheitsprodukt bzw. Rechnungseinheit = Äquivalenzziffer 1):

<i>Bestand 31.01.2017</i>		<i>Bierausstoß 2016</i>	<i>Faktor</i>	<i>ergibt vom Einheitsprodukt (Rechnungseinheiten)</i>
Schwarzbier	1.200	x 10 = 12.000	1,0	12.000
Exportbier	1.000	x 12 = 12.000	1,5	18.000
Starkbier	500	x 12 = 6.000	1,8	10.800
Weißbier	800	x 10 = 8.000	2,0	16.000
				56.800

[1,0]

Die Herstellungskosten 2016 sind wie folgt zu ermitteln:

- Handelsrechtlich sind gem. § 255 Abs. 2 Satz 2 HGB mindestens die Material- und Fertigungseinzel- und -gemeinkosten anzusetzen. Die Mindestherstellungskosten betragen danach handelsrechtlich und steuerlich nach R 6.3 Abs. 1 bis 3 EStR 4.300.000 €. [1,0]

- Für die anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung in Höhe von 190.000 € besteht dagegen ein Wahlrecht nach § 255 Abs. 2 Satz 3 HGB. Da ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz als 1. Priorität gewünscht ist, erfolgt eine Aktivierung der allgemeinen Verwaltungskosten. Bezüglich der Kosten der allgemeinen Verwaltung besteht in der Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 1 EStG ein Ansatzwahlrecht. Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1b Satz 2 EStG ist das Wahlrecht jedoch in Übereinstimmung mit der Handelsbilanz auszuüben. Daher sind die Verwaltungsgemeinkosten auch in der Steuerbilanz anzusetzen. [1,0]
- Ebenfalls ein Wahlrecht besteht für die Zinsen für das zur Finanzierung der Bierherstellung aufgenommene Darlehen in Höhe von 10.000 €, soweit sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen (§ 255 Abs. 3 Satz 2 HGB). Da ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis in der Handelsbilanz als 1. Priorität gewünscht ist, erfolgt eine Aktivierung der produktionsbezogenen Finanzierungskosten. Dies gilt nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit dann auch für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, R 6.3 Abs. 5 EStR). [1,0]
- Die Biersteuer ist eine Verbrauchsteuer. Sie gehört zu den Vertriebskosten und damit nicht zu den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 Satz 4 HGB. [0,5]

Hinweis:

In der Literatur wird auch die Auffassung vertreten, die Biersteuer sei durch den Herstellungsvorgang veranlasst und deshalb als Herstellungskosten zu erfassen. Dem wird hier nicht gefolgt: Nach § 14 Abs. 1 BierStG entsteht die Biersteuer regelmäßig bei der Überführung des Produkts in den freien Verkehr, also nicht schon bei der Herstellung. Der BFH behandelt die Biersteuer nicht als Herstellungskosten (BStBl. 1976 II S. 13).

Herstellungskosten je RE: Gesamt 4.500.000 € / 56.800 RE = 79,23 € / RE [0,5]

Die Verteilung auf die einzelnen Biersorten führt zu folgendem Ergebnis:

<i>HK / hl</i>	<i>Schwarzbier</i>	<i>Exportbier</i>	<i>Starkbier</i>	<i>Weißbier</i>
Äquivalenzziffer:	x 1,0	x 1,5	x 1,8	x 2,0
79,23 €	= 79,23 €	= 118,85 €	= 142,61 €	= 158,46 €

[1,0]

Zunächst wäre der Bestand zum 31.01.2017 nach allgemeinen Grundsätzen zu bewerten, anschließend müsste der Ausstoß im Januar 2017 abgezogen und der Verkauf im Januar 2017 dazugerechnet werden. Da sich jedoch keine Änderung der Herstellungskosten ergeben hat, kann zur Vereinfachung der mengenmäßige Bestand am 31.12.2016 mit den ermittelten Herstellungskosten multipliziert werden. [0,5]

	<i>Schwarz- bier</i>	<i>Export- bier</i>	<i>Stark- bier</i>	<i>Weiß- bier</i>	<i>Gesamt</i>
Menge am 31.01.2017	1.200	1.000	500	800	3.500
./. Ausstoß Januar	./. 200	./. 80	---	./. 250	./. 530
+ Verkauf Januar	+ 150	+ 100	---	+ 50	+ 300
Menge am 31.12.2016	1.150	1.020	500	600	3.270

[1,0]

Es ergibt sich folgende Verteilung der Herstellungskosten:

	<i>Schwarzbier</i>	<i>Exportbier</i>	<i>Starkbier</i>	<i>Weißbier</i>
Menge am 31.12.2016	1.150	1.020	500	600
HK / hl	79,23	118,85	142,61	158,46
<i>Bilanzansatz</i>	<i>91.115</i>	<i>121.227</i>	<i>71.305</i>	<i>95.076</i>

Die gesamten Herstellungskosten der Bierbestände betragen zum 31.12.2016: 378.723 €

[0,5]

Die auf den Bestand entfallende bezahlte Biersteuer ist handelsrechtlich als Aufwand zu behandeln. Gem. § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 EStG muss dagegen steuerrechtlich ein ARAP gebildet werden.

[0,5]

Auf den Bierbestand am 31.12.2016 mit einer Menge von (s. o.) 3.270 hl entfällt eine bezahlte Biersteuer von (x 12 € / hl =) 39.240 €. Der Aufwand mindert sich steuerlich um 39.240 €. [0,5]

2.3 Bierflaschenbestand der KG

Der Bierflaschenbestand ist zum 31.12.2016 gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen. Es handelt es sich um Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 247 Abs. 2 HGB-Umkehrschluss; R 6.1 Abs. 2 EStR).

[0,5]

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB und § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB). Grundsätzlich wäre eine Einzelbewertung durchzuführen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB). Bewertungsvereinfachungen sind aber zulässig (§ 256 HGB).

[0,5]

Handelsbilanz

Da eine Einzelbewertung (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) nicht möglich ist, sind als Bewertungsmethoden in der Handelsbilanz die Durchschnittsbewertung gem. § 256 Satz 2 HGB i. V. m. § 240 Abs. 4 HGB und gem. § 256 Satz 1 HGB die Lifo-Methode und die Fifo-Methode möglich. Liegt ein niedrigerer beizulegender Wert vor, erfolgt die Bewertung zwingend mit diesem gem. § 253 Abs. 4 HGB (strenges Niederstwertprinzip).

[1,0]

Durchschnittsbewertung:

Bestand 31.12.2015	1.200 Stück	á 0,20 €	240 €
Zukäufe 15.03.2016	1.000 Stück	á 0,11 €	110 €
Zukäufe 01.08.2016	1.300 Stück	á 0,22 €	286 €
Zukäufe 15.10.2016	1.200 Stück	á 0,22 €	264 €
Zukäufe 28.12.2016	1.100 Stück	á 0,24 €	264 €
Summe:	5.800 Stück		1.164 €

→ 1.164 €: 5.800 Stk = 0,20 €/Stk

→ Bestandsbewertung: 1.300 Stk x 0,20 €/Stk = 260 € [1,0]

Lifo-Methode:

1.200 x 0,20 =	240 €
<u>100 x 0,11 =</u>	<u>11 €</u>
1.300 Stk =	251 €

[0,5]

Fifo-Methode:

1.100 x 0,24 =	264 €
<u>200 x 0,22 =</u>	<u>44 €</u>
1.300 Stk =	308 €

[0,5]

In der Handelsbilanz ist, um einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis zu erreichen, der höchstmögliche Wert, also der Wert nach Anwendung des Fifo-Verfahrens anzusetzen, also 308,00 €. Der beizulegende Wert ist mit 1.300 Stk. x 0,22 €/Stk. = 286 € niedriger und ist damit zwingend in der Handelsbilanz anzusetzen (strenges Niederstwertprinzip § 253 Abs. 4 HGB). Es ergibt sich demzufolge in der Handelsbilanz ein zusätzlicher Aufwand in Höhe von 64 € (350 € ./ 286 €) [1,0]

Steuerbilanz

Bewertungswahlrechte, die sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich bestehen, können aufgrund des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG in der Handelsbilanz und in der Steuerbilanz unterschiedlich ausgeübt werden (Beck-Erlasse, 1, §5/14, Tz. 17). Daher gibt es in der Steuerbilanz die Möglichkeit das Lifo-Verfahren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG) oder die Einzelbewertung zu wählen. Um einen möglichst niedrigen Gewinn zu erzielen, ist das LiFo-Verfahren zu wählen und in der Steuerbilanz sind die Wirtschaftsgüter mit 251 € anzusetzen,. In der Steuerbilanz erhöht sich der Aufwand aus der Handelsbilanz um 35 €. [1,0]

2.4 Maschine KGa) Drohverlustrückstellung

In der Handelsbilanz wurde die Drohverlustrückstellung zum 31.12.2015 mit 20.000 € zutreffend gebildet (§ 249 Abs. 1 Satz 1 Alt. 2 HGB). Die Auflösung erfolgt in 2016 bei Anschaffung der Maschine. [0,5]

Die gebildete Drohverlustrückstellung zum 31.12.2015 war wegen § 5 Abs. 4a EStG in der Steuerbilanz unzulässig. Da der VZ 2015 wegen § 164 AO noch änderbar ist, muss steuerlich eine berichtigte Bilanz zum 31.12.2015 erstellt werden (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG). [1,0]

b) Rücklage für Ersatzbeschaffung

Eine Rücklage für Ersatzbeschaffung war in der Steuerbilanz zum 31.12.2015 gem. R 6.6 Abs. 1 und 4 EStR nur in Höhe von 60.000 € zulässig (Entschädigung 120.000 € ./ Buchwert 60.000 € = Rücklage 60.000 €). Diese ist in 2016 bei Anschaffung des Ersatzwirtschaftsguts zu übertragen. Da der VZ 2015 wegen § 164 AO noch änderbar ist, muss steuerlich eine berichtigte Bilanz zum 31.12.2015 erstellt werden (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG). In der Handelsbilanz ist eine RfE unzulässig. [1,0]

Da Bilanzberichtigungen durchgeführt werden können muss der Bilanzzusammenhang zum 01.01.2016 hergestellt werden. Durch die Berichtigungen ergibt sich ein steuerrechtlich um 80.000 € höheres Kapital, so dass die Voraussetzungen für die Bildung des IAB nicht mehr gegeben waren (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 lit. a EStG, Betriebsvermögen nicht mehr 220.000 €, sondern 300.000 €). Dieser darf in 2015 nicht berücksichtigt werden. [1,0]

c) Maschine

Die Maschine ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als beweglicher Vermögensgegenstand bzw. Wirtschaftsgut des Anlagevermögens § 247 Abs. 2 HGB anzusetzen. Die Bewertung der Maschine erfolgt handelsrechtlich nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 9b Abs. 1 EStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG abzüglich planmäßiger zeitanteiliger Abschreibungen § 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB in Höhe von 15.000 € (100.000 € / 5 x 9/12)

Anschaffungskosten	100.000 €	
./ planmäßige zeitanteilige Abschreibung	15.000 €	
= Bilanzansatz HB 31.12.2016	85.000 €	[1,0]

In der Steuerbilanz wird gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG von dem Wahlrecht, die Rücklage zu übertragen, Gebrauch gemacht, um einen möglichst niedrigen Gewinn zu erzielen. In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzüglich der übertragenen Rücklage und AfA. [0,5]

Da die Entschädigung höher ist als die Anschaffungskosten des Ersatzwirtschaftsguts, dürfen die stillen Reserven nur anteilig, also in Höhe von 50.000 € (100.000 € / 120.000 € von 60.000 €) übertragen werden (H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH). Die restlichen 10.000 € sind als Ertrag zu erfassen. Die übertragene Rücklage mindert dann die Bemessungsgrundlage für die AfA (R 7.3 Abs. 4 EStR). Die AfA ist linear § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG und zeitanteilig § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG vorzunehmen. [1,0]

Eine Hinzurechnung des IAB entfällt, da er in 2015 nicht gebildet werden durfte. Aus demselben Grund kann keine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 i. V. m. Abs. 6 EStG in Anspruch genommen werden. Innerhalb der Bilanz ist die bisher vorgenommene Minderung der Anschaffungskosten (§ 7g Abs. 2 EStG) zu berichtigen, der Gewinn erhöht sich um 40.000 €. [0,5]

Anschaffungskosten	100.000 €
./.. Übertragung der Rücklage nur anteilig (H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“ EStH):	
100.000 € / 120.000 € von 60.000 € =	<u>50.000 €</u>
= AfA-BMG nach R 7.4 Abs. 3 EStR	50.000 €
./.. AfA nach § 7 Abs. 1 EStG, 9/12	<u>7.500 €</u>
= Buchwert StB 31.12.2016	42.500 €

Da die zeitanteilige lineare AfA (§ 7 Abs. 1 Satz 1, 2 und 4 EStG) bisher mit 9.000 € angesetzt wurde und eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG in Höhe von 12.000 € vorgenommen wurde, mindert sich die AfA um 13.500 € (= Gewinnerhöhung). [1,0]

2.5 „Domain-Namen“ OHG

a) Herstellung Domain-Namen bei OHG

Der „Domain-Namen“ ist ein selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB. Gem. § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB besteht ein Aktivierungswahlrecht, wenn nicht ein Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 Satz 2 HGB gegeben ist. Da es sich hier nicht um eine Marke, einen Drucktitel oder einen vergleichbaren Vermögensgegenstand handelt, besteht vorliegend kein Aktivierungsverbot. Eine Aktivierung in der Handelsbilanz der OHG ist vorzunehmen, da ein möglichst hoher Eigenkapitalausweis gewünscht ist. [1,0]

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 und 2a HGB. Herstellungskosten sind gem. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB nur die Entwicklungskosten, nicht jedoch die Forschungskosten. Daher ist der Domain-Namen in der Handelsbilanz der OHG mit den Entwicklungskosten von 25.000 € zu bewerten (§ 255 Abs. 2a Satz 2 HGB). Der Aufwand ist demnach in Höhe von 25.000 € in der Handelsbilanz der OHG zu korrigieren. [1,0]

Da ein Domain-Namen, kein abnutzbarer immaterieller Vermögensgegenstand ist (vgl. H 7.1 „Domain-Namen“ EStH), ist eine planmäßige Abschreibung nicht vorzunehmen. [0,5]

In der (Gesamthands-)Steuerbilanz der OHG besteht gem. § 5 Abs. 2 EStG ein Aktivierungsverbot bei selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Der Maßgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG wird durchbrochen. Der Aufwand erhöht sich damit gegenüber der Handelsbilanz in Höhe von 25.000 €. [1,0]

b) Behandlung bei KG

Die unentgeltliche Übertragung auf die KG stellt in der Handelsbilanz der KG eine Einlage dar, welche zum Zeitwert, also mit 60.000 € erfolgt. Damit kommt es in der OHG zu einem Ertrag in Höhe von 35.000 €. [0,5]

Die unentgeltliche Übertragung (vgl. Beck'sche Steuererlasse, 1, §6/15, Rz. 14 f. i. V. m. §4/15, Tz. II, 2. Lit. b) auf die KG erfolgt in der Steuerbilanz gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG zwingend zum Buchwert von 0 €. Soweit innerhalb der KG der Teilwert angesetzt wird, muss über eine Ergänzungsbilanz für die OHG bei der KG der Wert berichtet werden. [1,0]

Da die Bayern GmbH zu 10 % an der KG beteiligt ist, erfolgt nach § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG zu 10 % der Ansatz des Teilwertes. In Höhe von 10 % müssen die stillen Reserven bei der OHG aufgedeckt und versteuert werden, d. h. in Höhe von 10 % von 60.000 € = 6.000 €. Der Ertrag mindert sich damit gegenüber der Handelsbilanz in Höhe von 29.000 €. [1,0]

In der Gesamthandsbilanz der KG wird der „Domain-Namen“ mit 60.000 € aktiviert. Zur Korrektur erfolgt die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für die OHG mit einem Bilanzansatz von 54.000 €. [1,0]

Alternative:

Da in der Aufgabenstellung das Überspringen der stillen Reserven nicht ausgeschlossen ist, ist es auch zulässig in der Gesamthandsbilanz der KG den „Domain-Namen“ mit 60.000 € zu aktivieren. Zur Korrektur erfolgt die Aufstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für die OHG mit einem Bilanzansatz von 6.000 € und jeweils einer negativen Ergänzungsbilanz für Hans Brezel und Heinrich Semmel mit einem Bilanzansatz von 24.000 €.

2.6 Starkbier-Vertriebs-GmbH

a) Anteile an GmbH

Betriebszweck der GmbH ist ausschließlich der Vertrieb der Produkte der GmbH & Co. KG. Auch wenn die Kommanditisten Brezel und Semmel mit zusammen 20 % nicht beherrschend sind, liegt bei den GmbH-Anteilen bei beiden notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG vor, vgl. H 4.2 Abs. 2 „Anteile an KapGes“ EStH, da die KG von der in der gleichen Branche tätigen Kapitalgesellschaft organisatorisch und wirtschaftlich abhängig ist. [1,0]

Die Anteile an der Vertriebs GmbH sind gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB zu bewerten. Die anteiligen Anschaffungskosten für Brezel und Semmel betragen je 5.000 €. [0,5]

Die Anteile von Benno Maß an der Vertriebs GmbH sind zulässigerweise in dessen Privatvermögen. Ein zwingender Zusammenhang zwischen dessen Einzelunternehmen und der Vertriebs-GmbH ist nicht erkennbar. Die Zahlung der Grundstückskosten über das betriebliche Bankkonto ist eine Geldentnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). [0,5]

b) Grundstück

Am 01.12.2016 wurde von Benno Maß aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses das unbebaute Grundstück unentgeltlich auf die GmbH übertragen. Einem fremden Dritten hätte Maß das Grundstück zum Verkehrswert veräußert (R 8.9 Abs. 3 KStR). Hierbei handelt es sich um eine verdeckte Einlage in die GmbH (R 8.9 Abs. 1 KStR). § 6 Abs. 5 EStG ist nicht anwendbar. [1,0]

Da sich die Anteile an der Vertriebs-GmbH im Privatvermögen befinden ist das Grundstück zuerst aus dem Betriebsvermögen des Einzelunternehmens zu entnehmen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG; vgl. auch BFH, Urteil v. 20.07.2005, BStBl II 2006, S. 457). Die Entnahme ist mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu bewerten und führt zur Aufdeckung der stillen Reserven im Einzelunternehmen in Höhe von 70.000 € (150.000 € ./. 80.000 €). Die von Maß übernommenen Notar- und Übertragungskosten stellen keine Betriebsausgaben im Rahmen seines Einzelunternehmens dar, da die verdeckte Einlage im Privatvermögen erfolgt.

[1,0]

Dabei kann Maß die aufgedeckten stillen Reserven nicht in eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG einstellen, da es sich bei einer Entnahme nicht um eine entgeltliche Veräußerung i. S. d. § 6b Abs. 1 EStG handelt (H 6b.1 „Veräußerung“ EStH).

[0,5]

Gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG ist das Grundstück bei der GmbH mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG), d. h. mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG; R 40 Abs. 4 Satz 1 KStR) zzgl. der Grunderwerbsteuer (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB), d. h. mit 155.250 € auszuweisen. Der Aufwand von 5.250 € ist zu berichtigen.

[1,0]

2.7 Max: unbebautes Grundstück

a) Einlage

Bis zum 31.12.2015 ist das Grundstück notwendiges Privatvermögen (R 4.2 Abs. 9 EStR) und Max hat Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Mit dem Beginn der Vermietung an die KG ab 01.01.2016 – an der Max mittelbar (über die Vertriebs-OHG) beteiligt ist – gehört das Grundstück zum Sonderbetriebsvermögen I von Max bei der KG (vgl. (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR). Somit erfolgt zum 01.01.2016 eine Einlage in das Sonderbetriebsvermögen gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG.

[1,0]

Die Bewertung der Einlage erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 1 EStG mit dem Teilwert, da die Einlage außerhalb der 3-Jahres-Frist des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 HS 2 lit. a EStG erfolgt. Da der Verkaufspreis 11 Monate später für 1/3 des Grundstücks 100.000 € betrug und der Verkehrswert über das gesamte Jahr konstant geblieben ist, kann man in Höhe von 300.000 € den Teilwert schätzen (vgl. H 6.7 „Schätzung“ EStH).

[1,0]

Die laufenden Grundstückskosten stellen Sonderbetriebsausgaben dar (§ 4 Abs. 4 EStG) und wurden durch Max i. R. einer Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG) bezahlt.

[0,5]

Die Mieteinnahmen stellen in Nettohöhe Sonderbetriebseinnahmen dar (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2, § 21 Abs. 3 EStG). Durch USt-Ausweis wurde konkludent und zulässig zur USt optiert. Grundsätzlich ist die Vermietung gem. § 4 Nr. 12 Satz 1 lit. a UStG steuerfrei. Da die Vermietung an eine Brauerei-KG erfolgte, also einen Unternehmer i. S. d. § 2 Abs. 1 UStG (§ 9 Abs. 1 UStG), die ihrerseits zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 9 Abs. 2 UStG), waren die Voraussetzungen einer Option gegeben.

[1,0]

Es ergeben sich folgende Gewinnauswirkungen im Sonderbetriebsvermögen von Max (01.01.2016 bis 30.11.2016):

Mieteinnahmen (netto)	11.000 €	
abzgl. 11/12 der lfd. Kosten von 3.400 €	<u>././ 3.116 €</u>	
SoBV-Gewinn Max	7.884 €	[0,5]

Mit Nutzen- und Lastenwechsel zum 01.12.2016 erwerben die Kommanditisten Semmel und Brezel je 1/3 des Grundstücks (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Da das Grundstück entsprechend dem Mietvertrag von der KG genutzt wird, liegt zunächst für eine „logische Sekunde“ Sonderbetriebsvermögen I der Gesellschafter Brezel und Semmel bei der GmbH & Co. KG vor (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR). [1,0]

Es liegen aber zum 01.12.2016 die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung H 15.7 Abs. 4 „Allgemeines“ EStH vor. Eine personelle Verflechtung H 15.7 Abs. 6 „Allgemeines“ EStH, nämlich ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille liegt nach der Personengruppentheorie H 15.7 Abs. 6 „Personengruppentheorie“ EStH vor, da die Grundstücksgemeinschaft zu 66 2/3 % von Brezel und Semmel beherrscht wird und die GmbH & Co. KG zu insgesamt 80 %. [1,0]

Die sachliche Verflechtung H 15.7 Abs. 5 „Wesentliche Betriebsgrundlage“ EStH ergibt sich aus der Überlassung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage (Umschlagplatz). Damit handelt es sich bei den Einkünfte aus diesem Besitzunternehmen um gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 1 EStG. [0,5]

Nach Auffassung des BFH hat der 1. HS Vorrang vor dem 2. HS, so dass die Einkünfte nicht zu Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter umqualifiziert werden. Ein Durchgriff auf die Gesellschafter des Besitzunternehmens findet also nicht statt (H 15.8 Abs. 1 „Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften“ EStH, H 15.7 Abs. 4 „Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung“ EStH). [1,0]

Damit werden die Grundstücksanteile von Max, Brezel und Semmel „sofort“ gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG in das Betriebsvermögen der Grundstücksgemeinschaft zum Buchwert übertragen. [0,5]

In der Bilanz der Grundstücksgemeinschaft wird das unbebaute Grundstück mit den Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) i. H. v. 300.000 € angesetzt (3 x 100.000 €) (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). [0,5]

Der Verkauf der Grundstücksanteile löst gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1, § 2 Abs. 1 Satz 1 GrEStG Grunderwerbssteuer i. H. v. 3,5 % (§ 11 GrEStG) v. 200.000 € (§ 8 Abs. 1 GrEStG) = 7.000 € aus. Die von Brezel und Semmel zu tragende Grunderwerbsteuer (= 3.500 €) wird jeweils in einer Ergänzungsbilanz als Mehrwert des Grundstücks aktiviert (§ 255 Abs. 1 Satz 2 HGB). [1,0]

Hinweis:

Der Verkauf der Grundstücksanteile aus dem (Sonder)Betriebsvermögen des Max stellt ein privates Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG dar.

Die laufenden Grundstückskosten i. H. v. 284 € stellen Betriebsausgaben der Grundstücks-GbR dar (§ 4 Abs. 4 EStG), welche vom Mitunternehmer Max im Rahmen einer Einlage (§ 4 Abs. 1 Satz 8 HS 1 EStG) bezahlt wurden. [0,5]

Der Gewinn ist für den Monat Dezember 2016 wie folgt zu ermitteln:

Mieteinnahmen (netto)	1.000 €	
abzgl. 1/12 der lfd. Kosten von 3.400 €	<u>./ 284 €</u>	
Gewinn der Grundstücksgemeinschaft	716 €	[0,5]

[Erreichbare Gesamtpunktzahl: 100]

Notenspiegel / Bewertungsschema

<u>Punkte</u>	<u>Note</u>
0 - 19	6
20 - 29	5,5
30 - 39	5
40 - 49	4,5
50 - 58	4
59 - 66	3,5
67 - 73	3
74 - 80	2,5
81 - 87	2
88 - 94	1,5
95 - 100	1

Name

Note

Soll	Ist
------	-----

	Soll	Ist
1. Sachverhalt		
1.1 Einzelunternehmer		
keine Buchführungspflicht § 238 HGB	0,5	
Bestehen einer Betriebsaufspaltung H 15.7 (4) EStH,	1	
personelle Verflechtung, sachliche Verflechtung immat. WG als wesentl. Betriebsgrdl.	1	
A -GmbH Anteil notwendiges BV, H 4.2 (2) EStH, verd. Einlage, Übertragg. Beteiligung	1	
Patente, § 5 Abs. 2 EStG Ansatzverbot	0,5	
Übertragung der Anteile § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG	0,5	
Kein § 21 UmwStG	0,5	
Kein § 6 Abs. 3 EStG, da kein Teilbetrieb	0,5	
verdeckte Einlage R 8.9 KStR	1	
Teilbetriebsveräußerung/Teileinkünfteverfahren, kein § 34 Abs. 1, 3 EStG, kein § 16 Abs. 4 EStG	1	
Berechnung Veräußerungsgewinn 840.000	1	
keine Umsatzsteuer, da nicht steuerbar	0,5	
Anteile gewillkürtes Betriebsvermögen	0,5	
mittelbare Betriebsaufspaltung H 15.7 VI „Mittelbare Beteiligung“ EStH	1	
Übertragung der Anteile § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG	1	
Beteiligung § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit AK § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG:	1	
Bewertung Beteiligung mit AK, Rechnung AK 1.800.000	1	
1.2 Drossel GmbH		
Ansatzgebot mit AK	0,5	
Ansatz mit Teilwert § 6 Abs 1 Nr. 5 EStG Kein § 6 Abs. 1 Nr. 5 b EStG	1	
Handelsbilanz Zeitwert	0,5	
Drossel GmbH wirtschaftliche Eigentümerin	1	
Bewertung mit AK	0,5	
Stundungsvereinbarung versteckter Zinsanteil	1	
AK Barwert	0,5	
Abzinsung 5,5 %	0,5	
Barwertermittlung § 12 Abs. 1 BewG	0,5	
§ 12 BewG, Erlasse § 12/ 1 Tabelle 2	0,5	
Aufschubzeit § § 12/ 1 Tabelle 1	0,5	
Berechnung	1	
Verbindlichkeit H 4.2 Abs. 15 EStH	0,5	
Erfüllungsbetrag, grds keine Abzinsung, aber verdeckte Zinsen, daher Barwert	1,5	
Steuerbilanz keine Abzinsung, da verdeckte Zinsen	1	
Berechnung	1	
Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen		
Rückstellung § 249 HGB	1	
nicht: Kosten Entsorgung, da keine gesetzliche Verpflichtung	0,5	
nicht: Kosten Einlagerung künftiger Unterlagen, da keine wirtschaftl. Verursachung	0,5	
nicht: zukünftige Anschaffung Schränke, da Anschaffungskosten § 5 Abs. 4 b EStG	0,5	
Bewertung Hbil künftiger Erfüllungsbetrag	0,5	
Bewertung StBil: Stichtagswert, Abschlag 20 % Gesamtkosten	1	
Faktor 5,5 %	1	
keine Abzinsung, da Beginn Erfüllung mit Entstehen Unterlagen	1	
Berechnung jährliche Kosten	1	
Berechnung einmalige Kosten	0,5	
Bewertung StBil, H 6.11 III S. 1 EStH Begrenzung durch Höhe Rückstellung HBil	0,5	

Einzelunternehmen Lackiererei		
Anteile an D-GmbH		
Ansatz Anteile an D-GmbH	0,5	
Bewertung mit bisherigen BW zzgl. Zeitwert der verd. Einlage	0,5	
Rückstellung		
Rückstellung § 249 HGB	0,5	
Öffentlich rechtliche Verpflichtung, wirtschaftliche Verursachung, Wahrscheinlichkeit Inanspruchnahme	1	
Austausch Boden, Aufwendungen Abwassertank	0,5	
Grundwasserpump- und -reinigungsanlage (§ 5 Abs. 4b Satz 1 EStG) nicht rückstellungsfähig	1	
Geldbuße, § 4 (5) Nr. 8 EStG, H 5.7 (1) EStH	1	
Aufwand Gutachten	0,5	
Keine Teilwertabschreibung	0,5	
Bewertung § 253 (1) HGB, § 6 (1) Nr. 3a EStG	0,5	
keine Abzinsung	0,5	
Berechnung Rückstellungen	1	
Außerbilanzielle Hinzurechnung	0,5	
<i>2. Sachverhalt:</i>		
Sonderbetriebseinnahmen § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1	
Steuerbefreiung § 4 Nr. 8 lit g UStG	1	
Vorsteuerabzug erst bei Rechnung	0,5	
Umsatzsteuerverbindlichkeit	0,5	
Gehaltszahlung Brezel Sonderbetriebsausgaben § 4 Abs. 4 EStG	0,5	
Gehaltszahlung Dezember Verbindlichkeit Sonderbetriebsvermögen	1	
keine vGA	0,5	
H 15.8 (3) EStH „Tätigkeitsvergütung“, R 6 (3), (4) UStR	1	
Geldentnahme	0,5	
Forderung Gehalt 2016	0,5	
keine Umsatzsteuer, nicht selbständig	0,5	
Beteiligung an der Bayern GmbH		
notwendiges SBV II	1	
Bilanzberichtigung	1	
Teileinkünfteverfahren	0,5	
Gewinn	0,5	
nichtselbständige Arbeit	0,5	
Bierbestände		
WG des Umlaufvermögens	0,5	
Zeitlich verschobene Inventur, § 241 Abs. 3 HGB, R 5.3 (2) EStR	0,5	
Divisionskalkulation mit Äquivalenzziffern	0,5	
Berechnung Einheitsprodukt	1	
MindestHK im HR § 255 (2) HGB und StR	1	
Kosten der allgemeinen Verwaltung Wahlrecht	1	
Wahlrecht Zinsen	1	
Biersteuer Vertriebskosten	0,5	
Aktivierung Verwaltungskosten und Finanzierungskosten in Hbil und wegen Maßgeblichkeit in StBil	0,5	
Verteilung auf die Biersorten	1	
Gleichbleibende Hk	0,5	
Ermittlung Bestand 31.12.	1	
Verteilung der Herstellungskosten	0,5	
Biersteuer als Aufwand, § 250 HGB, RAP im StR, § 5 (5) EStG	0,5	

	Aufwandsminderung Steuerbilanz	0,5	
	Bierflaschenbestand		
	Umlaufvermögen	0,5	
	Bewertung AK	0,5	
	Handelsbilanz Durchschnittsbewertung Lifo fifo	1	
	Durchschnittsbewertung	1	
	Lifo	0,5	
	fifo	0,5	
	Hbil Wahl fifo, aber strenges Niederstwertprinzip	1	
	Steuerbilanz lifo	1	
	Maschine KG		
	Handelsbilanz – Drohverlustrückstellung	0,5	
	Steuerbilanz – Drohverlustrückstellung unzulässig § 5 Abs. 4 a EStG	1	
	Steuerbilanz Rücklage für Ersatzbeschaffung	1	
	Kein IAB mehr	1	
	Maschine AK und Abschreibungen	1	
	Steuerbilanz Übertragung Rücklage	0,5	
	Mehrentschädigung H 6.6 Abs. 3 „Mehrentschädigung“	1	
	Keine Sonderabschreibung § 7 g Abs. 5 EStG	0,5	
	Berechnung zum 31. 12. 2016	1	
	Domain Name OHG		
	Domain Name Aktivierung in HBil § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB	1	
	HK § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB	1	
	kein abnutzbares Wirtschaftsgut	0,5	
	StBil kein Ansatz § 5 Abs. 2 EStG	1	
	Hbil unentgeltliche Übertragung Zeitwert	0,5	
	Steuerbilanz Buchwert § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG	1	
	§ 6 Abs. 5 Satz 5 EStG 10% Teilwert	1	
	Gesamthandsbilanz Ergänzungsbilanz	1	
	Starkbier Vertriebs GmbH		
	notwendiges SBV II	1	
	Anschaffungskosten	0,5	
	Anteile Privatvermögen	0,5	
	verdeckte Einlage R 8.9 Abs. 4 KStR kein § 6 Abs. 5 EStG	1	
	Entnahme	1	
	kein § 6 b EStG bei Entnahme	0,5	
	Ansatz in GmbH mit Teilwert zzgl. Grunderwerbsteuer	1	
	Unbebautes Grundstück		
	Einlage	1	
	Bewertung Teilwert kein § 6 I Nr. 5 a) EStG	1	
	Grundstückskosten Sonderbetriebsausgaben und Einlagen	0,5	
	Mieteinnahmen Sonderbetriebsinnahmen, Option USt Voraussetzungen gegeben	1	
	SoBV Gewinn	0,5	

	SBV I bei Semmel und Brezel	1	
	Personengruppentheorie (personelle Verflechtung)	1	
	sachliche Verflechtung	0,5	
	Vorrang mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	1	
	Übertragung Grundstücksteile zum Buchwert	0,5	
	Ansatz Grundstück mit AK	0,5	
	Grunderwerbsteuer	1	
	Grundstückskosten Sonderbetriebsausgaben	0,5	
	Gewinnermittlung	0,5	
Gesamt		100	