

# Klausur

## Bilanzsteuerrecht

---

F-2

Sachverhalt

<b>Klausurzeichen</b>	F2
<b>Dauer:</b>	6 Stunden
<b>Hilfsmittel:</b>	Beck'sche Textsammlung (Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse), BGB, HGB
<b>Bearbeitungs- hinweise:</b>	Bitte <b>nummerieren</b> und <b>kennzeichnen</b> Sie die einzelnen Blätter der Aufgabenbearbeitung in Druckbuchstaben mit <b>Seitenzahl</b> , <b>Kunden-Nr.</b> (optional, wäre hilfreich, wenn zur Hand), <b>Vor-</b> und <b>Nachname</b> sowie dem oben angegebenen <b>Klausurzeichen</b> . Nutzen Sie zur Bearbeitung bitte nur die <b>Vorderseiten</b> , schreiben Sie leserlich und lassen Sie bitte einen <b>Korrekturrand</b> von ca. 6 cm.
<b>Hinweise zur Einsendung:</b>	Alle Blätter Ihrer Klausurlösung scannen Sie bitte und fügen diese zu einer PDF-Datei zusammen. Den <b>Dateinamen vergeben Sie nach folgendem Muster:</b> Name-Vorname-Klausurzeichen-KFK.pdf (z.B. Meierle-Kim-A2-KFK.pdf)
<b>Einsendeschluss</b>	11.08.2023

**Sollte Ihre Klausurlösung unzureichend gekennzeichnet sein, ist eine Korrektur nicht möglich!**

Die Klausuraufgaben, Lösungshinweise und das sonstige Lehrmaterial dürfen weder von den Kursteilnehmern noch von Dritten verliehen, veräußert oder vervielfältigt werden. Bei Erhalt per E-Mail dürfen nur Ausdrücke zur persönlichen Verwendung des Kursteilnehmers vom empfangenen Material gemacht werden.

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023*

---

## Bilanzsteuerrecht

### Teil I

[48 Punkte]

#### Hinweise zur Bearbeitung

- Tag der Bilanzaufstellung ist der heutige Tag.
- Die A-GmbH, vertreten durch den Geschäftsführer A, möchte Rechtsstreitigkeiten mit dem Finanzamt vermeiden, so dass bei der Abschlusserstellung im Zweifel die Verwaltungsauffassung anzuwenden ist.
- Die Steuerbescheide bis 2021 sind ohne Vorbehalte der Nachprüfung ergangen und bestandskräftig. Sie können nach den Vorschriften der Abgabenordnung nicht geändert werden.
- Die Voraussetzungen des § 7g EStG sind in 2022 und in den Vorjahren als erfüllt anzusehen. Gehen Sie davon aus, dass, soweit die A-GmbH eine Anschaffung bzw. Herstellung plante, die steuerlichen Vergünstigungsvorschriften in 2021 im maximalen Umfang – begrenzt auf 50 % der geplanten Anschaffungs-/Herstellungskosten, ausgeschöpft worden sind und ein möglicher Investitionsabzugsbetrag in 2022 im höchstmöglichen Umfang übertragen werden soll.
- Die GmbH versteuert ihre Umsätze nach den allg. Vorschriften des UStG und ist zum vollen Abzug der Vorsteuer berechtigt.
- Aufgrund des Risikomanagements wünscht die Firma die Bildung von Bewertungseinheiten in der Handelsbilanz.

#### A. Allgemeines

Sie sind Steuerberater der Albrecht-GmbH (A-GmbH). Diese betreibt die Herstellung und den Handel mit Polstermöbeln. Sitz der Gesellschaft ist Heidelberg. Die Gesellschaft wurde am 14.03.2000 gegründet. Das Stammkapital der A-GmbH beträgt 100.000 € und ist bei Gründung im Jahr 2000 durch Albert Albrecht (A) voll eingezahlt worden. Geschäftsführer und Alleingesellschafter der A-GmbH ist Albert Albrecht, der vom Selbstkontrahierungsverbot (§ 181 BGB) befreit ist. Das Wirtschaftsjahr der A-GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die A-GmbH als kleine Kapitalgesellschaft eingestuft.

Der Geschäftsführer der A-GmbH legt Ihnen die durch seinen Buchhalter erstellte vorläufige Handelsbilanz und die vorläufige Steuerbilanz der A-GmbH zum 31.12.2022 vor und bittet Sie, die unten angeführten Sachverhalte noch abschließend zu würdigen. Die A-GmbH möchte in der Handelsbilanz einen möglichst niedrigen Jahresüberschuss ausweisen. Ebenfalls wünscht sie – für jedes relevante Jahr - einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn. Es ist aber zu beachten, dass die Abschreibungen nach Möglichkeit einheitlich vorgenommen und stille Reserven vorrangig übertragen werden sollen. Soweit möglich sollen aber steuerliche Sonderabschreibungen und eine eventuell mögliche degressive AfA in Anspruch genommen werden.

## B. Aufgabe

1. Bitte beurteilen Sie die nachfolgenden Sachverhalte, aus handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, dem Grunde und der Höhe nach. Begründen Sie Ihre Rechtsauffassung bzw. Lösung unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften.
2. Entwickeln Sie die Abweichungen bei handels- und steuerrechtlichen Bilanzansätzen zum 31.12.2022.
3. Handelsrechtliche Abschluss- und Korrekturbuchungen sind anzugeben. Ausgehend von der handelsrechtlichen Buchung sind die Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) anzugeben.
4. Weiterhin sind die zusätzlichen Änderungen (über den steuerbilanziellen Gewinn hinaus) im Hinblick auf das zu versteuernde Einkommen der A-GmbH darzustellen.
5. Zu gewerbesteuerlichen Auswirkungen ist nicht Stellung zu nehmen. Ebenso sind keine Rückstellungen für die Gewerbe- und Körperschaftsteuer zu bilden.
6. Gehen Sie ggfls. bei der Anwendung von § 253 Abs. 2 HGB von einem Marktzins von 4,0 % aus.
7. Die ertragssteuerliche Belastung der GmbH beträgt 30 %.

## C. Sachverhalte

### 1. Grundstück "Sonderstr. 6"

Am 01.01.2022 veräußerte die A-GmbH das unbebaute Grundstück "Sonderstr. 6" an die AXY OHG (siehe 2.) für fremdübliche 150.000 €. Dieses Grundstück wurde bisher als Lagerplatz der A-GmbH genutzt, jetzt aber nicht mehr benötigt. Die A-GmbH hatte dieses Grundstück im Jahr 2008 erworben und bisher mit den Anschaffungskosten in Höhe von 75.000 € bilanziert. Die Veräußerungsnebenkosten in Höhe von 9.000 € trug die AXY OHG.

Die A-GmbH buchte bisher:

Bank	150.000 €	an	GruBo "Sonderstr.6"	75.000 €
			s. b. Erträge	75.000 €

### 2. Beteiligung an der AXY OHG

Die A-GmbH ist seit dem 01.03.2004 zu 1/3 an der AXY OHG beteiligt. Die Anschaffungskosten der A-GmbH für die Beteiligung an der OHG, welche im Wege der Bargründung entstanden ist, haben 100.000 € betragen (Einzahlung auf Kapitalkonto I). Laut Gesellschaftsvertrag erfolgt die Gewinnverteilung nach der Beteiligungsquote. Leistungen der Gesellschafter an die AXY OHG liegen nicht vor, auch sind die Gesellschafter nicht berechtigt, Gewinn vorab zu entnehmen. Vielmehr sieht der Gesellschaftsvertrag vor, dass eventuelle Gewinnanteile nach Feststellung des Jahresüberschusses/-fehlbetrages bzw. nach Gesellschafterbeschluss als Vorabgewinn entsprechend der Gewinnverteilung an die Gesellschafter ausgezahlt werden.

Der Gewinnanteil 2021 der A-GmbH an der OHG in Höhe von 10.000 € wurde am 30.12.2021 beschlossen und am 15.05.2022 an die A-GmbH überwiesen. Die Erfassung in der Buchführung der A-GmbH erfolgte zutreffend.

Der für 2022 vorläufig ermittelte handelsrechtliche Jahresüberschuss der AXY OHG beträgt 60.000 €. Laut Gesellschafterbeschluss vom 30.12.2022 soll der handelsrechtliche Jahresüberschuss voll ausgeschüttet werden. Hierin sind nicht abzugsfähige Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 3.000 € enthalten. Die Anschaffung des Grundstücks „Sonderstr. 6“ (siehe 1.) wurde zutreffend gebucht. Weitere Buchungen hinsichtlich des Grundstücks sind noch nicht vorgenommen worden.

Die A-GmbH hat die Beteiligung an der OHG in der Handelsbilanz, wie in den Vorjahren, zum 31.12.2022 in Höhe von 100.000 € bilanziert.

Im Jahresabschluss 2022 hat die A-GmbH noch keine weiteren Konsequenzen aus der Beteiligung gezogen. Die Steuerliche Gewinnermittlung der AXY OHG zum 31.12.2022 wurde noch nicht beim Finanzamt eingereicht.

### 3. Erweiterung

Wie bereits in 2021 geplant, hat die A-GmbH zur Ausstellung ihrer Möbel ab dem 01.08.2022 ein altes Lagergebäude für monatlich 4.000 € zzgl. 640 € Umsatzsteuer angemietet (zutreffend gebucht). Vom Vermieter wurde der A-GmbH die Möglichkeit eingeräumt, das Gebäude vor Mietbeginn nach ihren Vorstellungen zu gestalten. Da die A-GmbH Investitionssicherheit haben wollte, wurde der Zeitmietvertrag auf 10 Jahre abgeschlossen. Dieses entspricht auch der voraussichtlichen Mietdauer, da Mietverlängerungsoptionen im Mietvertrag fehlen und eine weitergehende Nutzung durch die A-GmbH nicht geplant ist.

Wie bereits in 2021 geplant, baute die A-GmbH einen Lastenaufzug (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 10 Jahre, Fertigstellung 01.08.2022) in das Gebäude ein. In 2021 rechnete die A-GmbH noch mit Aufwendungen in Höhe von 50.000 € zzgl. 9.500 €. Tatsächlich entstanden hierfür in 2022 nur Aufwendungen in Höhe von 40.000 € zuzüglich 7.600 € Umsatzsteuer, welche am 30.12.2022 vom Bauunternehmen mit einer ordnungsgemäßen Rechnung zutreffend abgerechnet und von der A-GmbH am 20.01.2023 beglichen wurden. Daher erfolgte in 2022 keine Buchung. Der Vermieter bestand aber darauf, dass der Aufzug bei Beendigung des Mietvertrags wieder entfernt wird. Die A-GmbH schätzt die für die Entfernung des Aufzugs nach Beendigung des Mietvertrags anfallenden Kosten auf netto 24.000 €. Dies entspricht gegenüber dem Jahr 2022 einer Preissteigerung von 20 %. Auch dieser Vorgang wurde in 2022 mangels Zahlung nicht gebucht.

### 4. Einkauf USA

Die A-GmbH hat vom amerikanischen Unternehmer X aus Chicago Polstermöbel zum Kaufpreis von 75.000 USD bezogen. Der Kaufpreis ist am 10.02.2023 fällig. Zur Zeit der Lieferung am 30.10.2022 betrug der Wechselkurs 1 € = 1,30 USD.

Um das Kursrisiko abzusichern, kaufte die A-GmbH am 30.10.2022 bei der B-Bank zum an diesem Tag bestehenden Wechselkurs 50.000 USD für 38.461 €. Die Zahlung in Höhe von 38.461 € an die B-Bank ist, wie der gesamte Kaufpreis, am 10.02.2023 fällig.

Die A-GmbH trat die Forderung gegenüber der B-Bank Anfang Februar 2023 an X ab und teilte dieses der B-Bank mit. Die B-Bank zahlt daher am 10.02.2023 50.000 USD an X aus. Die A-GmbH überwies ebenfalls am 10.02.2023 38.461 € an die B-Bank und die restliche Kaufpreisschuld in Höhe von 25.000 USD an X.

Am 31.12.2022 betrug der Wechselkurs  $1,00 \text{ €} = 1,20 \text{ USD}$ .

In 2023 hat sich der Kurs wie folgt entwickelt:

ab 15.01.2023  $1 \text{ €} = 1,21 \text{ USD}$

ab 10.02.2023  $1 \text{ €} = 1,23 \text{ USD}$

ab 15.03.2023  $1 \text{ €} = 1,25 \text{ USD}$

Heute:  $1 \text{ €} = 1,30 \text{ USD}$

Die Polstermöbel waren am 31.12.2022 zu 25 % verkauft. Der Verkauf der Ware wurde zutreffend erfasst. Im Übrigen hat die A-GmbH noch keine Konsequenzen aus dem Sachverhalt gezogen.

## Teil II

[52 Punkte]

### A. Allgemeines

Im März 2023 erscheint bei Ihnen der Einzelunternehmer Franz Fahrig (FF). FF betreibt in Ulm die Herstellung und den Handel mit Fahrrädern.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG. Etwa erforderliche Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG werden geführt. Die Voraussetzungen des § 7g EStG liegen nicht vor. Das Kalenderjahr und das Wirtschaftsjahr stimmen überein. FF ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten mit dem Steuersatz von 19 %. Es ist von einem Marktzinssatz von 5,5 % auszugehen. Die Belege der Buchführung liegen vor und die Aufzeichnungspflichten wurden beachtet. FF wünscht im Jahr 2022 einen möglichst hohen Eigenkapitalausweis in seiner Handelsbilanz (1. Priorität) und einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn (2. Priorität), wobei der Übertragung evtl. Rücklagen Vorrang eingeräumt werden soll.

### B. Aufgabe

Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte unter Berücksichtigung der Besteuerungsmerkmale handelsrechtlich und steuerrechtlich zu behandeln sind. Die für die Erstellung der Handelsbilanz noch erforderlichen Buchungssätze (ggf. Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben. Im Falle einer vom Handelsrecht abweichenden steuerlichen Lösung sind zur Erstellung einer Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV) die entsprechenden Abweichungen (ausgehend von der Handelsbilanz) anzugeben.

*Hinweis:*

*Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.*

### C. Sachverhalte

#### 1. Beteiligung an der X-GmbH

FF ist seit dem 01.01.1998 an der X-GmbH zu 30 % beteiligt. Er hat die Anteile an der X-GmbH seit der Anschaffung bilanziert. Die Anschaffungskosten haben 150.000 € betragen. Die X-GmbH übernimmt neben ihrer Geschäftstätigkeit auch Teile des Warenvertriebs für das Einzelunternehmen des FF. Der Buchwert des GmbH-Anteils beträgt zum 31.12.2021 100.000 €. Dieser Ansatz resultiert aus einer zutreffenden Teilwertabschreibung im Jahr 2000 in Höhe von 20.000 € und einer weiteren Teilwertabschreibung in 2006 in Höhe von 30.000 €.

Zur Finanzierung der Beteiligung hatte FF im Rahmen einer Umschuldung am 01.01.2014 ein Fälligkeitsdarlehen in Höhe von 100.000 € aufgenommen. Das Darlehen ist zum 31.12.2023 fällig und wurde in Höhe von 100 % ausgezahlt. Die Zinsen für das Darlehen betragen jährlich 6 %. In 2022 sind Zinsen in Höhe von 6.000 € angefallen, die von FF als Aufwand erfasst wurden. Das Darlehen ist seit der Darlehensaufnahme in den Bilanzen des FF in Höhe von 100.000 € ausgewiesen.

Am 01.07.2022 (Übergang des Eigentums) veräußerte FF die Beteiligung an der X-GmbH für 230.000 € an die Z-GmbH. Die Nebenkosten übernahm die Z-GmbH. Das Darlehen ging nicht auf die Z-GmbH über.

Der Veräußerungserlös wurde in 2023 dem betrieblichen Bankkonto des FF gutgeschrieben. Eine Buchung ist noch nicht erfolgt. Die Wertsteigerung der Beteiligung an der X-GmbH trat Mitte 2022 aufgrund einer nicht vorhersehbaren Nachfrage nach den Dienstleistungen der X-GmbH ein.

Den Veräußerungserlös reinvestierte FF in die Aufstockung eines Verwaltungsgebäudes (siehe 2b.).

## 2. Investitionen

### a) LKW

Mit Vertrag vom 15.03.2022 kaufte FF einen LKW (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 8 Jahre) zur Auslieferung seiner Fertigungsprodukte für 100.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Hinsichtlich des Kaufpreises wurde ab dem Zeitpunkt der Auslieferung eine zinslose Ratenzahlung zu 8 vierteljährlichen Raten je 12.500 € vereinbart, wobei die Raten für jedes Quartal nachschüssig gezahlt werden sollen.

Die Umsatzsteuer wurde gesondert abgerechnet und zutreffend behandelt.

Der LKW wurde am 15.04.2022 an FF ausgeliefert. Die Rechnung beinhaltete folgenden Vermerk: „Die gelieferte Ware bleibt bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises unser Eigentum.“ FF hat die erste bis dritte Rate aufgrund eines Buchhaltungsfehlers erst am 02.01.2023 überwiesen und den LKW mangels Eigentum bisher nicht bilanziert.

### b) Grundstück "Schmittstr. 11c"

FF erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 02.01.2022, Übergang Nutzen und Lasten zum 01.04.2022 das Grundstück "Schmittstr. 11c" zum Kaufpreis von 500.000 € (Bezahlung 2022). Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 01.07.2022. Die Nebenkosten des Erwerbs in Höhe von 25.000 € (kein Vorsteuerabzug möglich) trug vereinbarungsgemäß FF. Der Anteil des Grund und Bodens beträgt 20 %. Das Grundstück war zum Zeitpunkt des Erwerbs mit einem zweigeschossigen Gebäude bebaut (Baujahr 1983), das zudem einen Eckflügel hatte, der FF nicht gefiel. FF benötigte zwar für die Verwaltung seines Einzelunternehmens ein dreigeschossiges Gebäude ohne Eckflügel, doch ließ er sich von der einzigartigen Lage des Gebäudes und von seinem Architekten, der schon die Umbaupläne vorbereitet hatte, überzeugen, dieses Objekt zu erwerben.

Um den Grund und Boden besser nutzen zu können wurde am 01.10.2022 damit begonnen den Eckflügel (20 % der bisherigen Gebäudesubstanz; entspricht auch der anteiligen Nutzfläche) abzureisen. Die Abbruchkosten betragen 10.000 € zzgl. 1.900 € Umsatzsteuer (Bezahlung in 2022).

Das Erdgeschoss und das Obergeschoss blieben aber trotz der Baumaßnahmen nutzungsfähig, so dass FF die Verwaltung des Betriebs größtenteils in die "Schmittstr. 11c" verlagern konnte.

Die Kosten für die Aufstockung des Gebäudes betragen 100.000 € zzgl. 19.000 € Umsatzsteuer (Bezahlung in 2022). Die Baumaßnahme wurde am 30.11.2022 abgenommen. Das Gebäude hat eine Restnutzungsdauer von 50 Jahren. FF hat noch keine Buchungen vorgenommen, da er sich über die Behandlung des Vorgangs unschlüssig ist.

### 3. Zweigniederlassung

FF hat eine mit 10 Mitarbeitern ausgestattete Zweigniederlassung in der Hauptstraße 5 in Linz (Österreich). Aufgrund der hohen Nachfrage in Österreich benötigte diese Zweigniederlassung Ende 2020 einen zusätzlichen LKW zwecks Auslieferung der Produkte. Aus diesem Grund wurde ab dem 30.12.2020 ein LKW, der bisher im Hauptsitz des Unternehmens in Ulm genutzt wurde, ausschließlich in der Zweigniederlassung genutzt. Die Nutzung war von FF auf Dauer beabsichtigt. Die behördliche Abwicklung der Überführung nach Österreich wurde ordnungsgemäß vorgenommen und der LKW in Österreich zugelassen.

Den LKW (ursprüngliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 8 Jahre) hatte FF am 01.01.2017 für 160.000 € zzgl. Umsatzsteuer erworben und bis zu seiner Überführung linear abgeschrieben. Der gemeine Wert des LKW betrug am 30.12.2020 100.000 €, so dass bei der Überführung ein Ertrag in Höhe von 20.000 € entstand. Dieser wurde steueroptimal behandelt.

Da FF den LKW wieder dauerhaft in Ulm benötigte, überführte er ihn am 30.12.2022 wieder nach Deutschland. Der Buchwert in der Buchführung in der Zweigniederlassung in Linz beträgt am 30.12.2022 zutreffend 65.000 €. Der Lkw hatte am 30.12.2022 einen gemeinen Wert von 70.000 €. Die betriebsgewöhnliche Restnutzungsdauer beträgt ab dem Zeitpunkt der Rückführung 2 Jahre.

In 2022 wurden noch keine Buchungen vorgenommen.

Die umsatzsteuerliche Behandlung und die entsprechenden Angaben in den Umsatzsteuererklärungen in Deutschland und Österreich erfolgten in 2020 bis 2022 zutreffend - hierzu sind keine Ausführungen erforderlich.

**Anlage: Auszug aus dem DBA-Österreich**

**Art. 5 Betriebsstätte**

- (1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck "Betriebsstätte" eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird.
- (2) Der Ausdruck "Betriebsstätte" umfasst insbesondere:
  - a) einen Ort der Leitung,
  - b) eine Zweigniederlassung,
  - c) eine Geschäftsstelle,
  - d) eine Fabrikationsstätte,
  - e) eine Werkstatt und
  - f) ein Bergwerk, ein Öl- oder Gasvorkommen, einen Steinbruch oder eine andere Stätte der Ausbeutung von Bodenschätzen.
- (3) Eine Bauausführung oder Montage ist nur dann eine Betriebsstätte, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet.
- (4) Ungeachtet der vorstehenden Bestimmungen dieses Artikels gelten nicht als Betriebsstätten:
  - a) Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden;
  - b) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden;
  - c) Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden;
  - d) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen;
  - e) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen;
  - f) eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, mehrere der unter den Buchstaben a bis e genannten Tätigkeiten auszuüben, vorausgesetzt, dass die sich daraus ergebende Gesamttätigkeit der festen Geschäftseinrichtung vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.
- (5) Ist eine Person - mit Ausnahme eines unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6 - für ein Unternehmen tätig und besitzt sie in einem Vertragsstaat die Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und übt sie die Vollmacht dort gewöhnlich aus, so wird das Unternehmen ungeachtet der Absätze 1 und 2 so behandelt, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, es sei denn, diese Tätigkeiten beschränken sich auf die in Absatz 4 genannten Tätigkeiten, die, würden sie

durch eine feste Geschäftseinrichtung ausgeübt, diese Einrichtung nach dem genannten Absatz nicht zu einer Betriebsstätte machen.

- (6) Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.
- (7) Allein dadurch, dass eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft eine Gesellschaft beherrscht oder von einer Gesellschaft beherrscht wird, die im anderen Vertragsstaat ansässig ist oder dort (entweder durch eine Betriebsstätte oder auf andere Weise) ihre Tätigkeit ausübt, wird keine der beiden Gesellschaften zur Betriebsstätte der anderen.

### **Art. 7 Unternehmensgewinne**

- (1) 1 Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats dürfen nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus.  
2 Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können.
- (2) Übt ein Unternehmen eines Vertragsstaats seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus, so werden vorbehaltlich des Absatzes 3 in jedem Vertragsstaat dieser Betriebsstätte die Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre.
- (3) Bei der Ermittlung der Gewinne einer Betriebsstätte werden die für diese Betriebsstätte entstandenen Aufwendungen, einschließlich der Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten, zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.
- (4) Soweit es in einem Vertragsstaat üblich ist, die einer Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne durch Aufteilung der Gesamtgewinne des Unternehmens auf seine einzelnen Teile zu ermitteln, schließt Absatz 2 nicht aus, dass dieser Vertragsstaat die zu steuernden Gewinne nach der üblichen Aufteilung ermittelt; die gewählte Gewinnaufteilung muss jedoch derart sein, dass das Ergebnis mit den Grundsätzen dieses Artikels übereinstimmt.
- (5) Auf Grund des bloßen Einkaufs von Gütern oder Waren für das Unternehmen wird einer Betriebsstätte kein Gewinn zugerechnet.
- (6) Bei der Anwendung der vorstehenden Absätze sind die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

- (7) 1 Dieser Artikel gilt auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft.  
2 Er erstreckt sich auch auf Vergütungen, die ein Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Gewährung von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, wenn diese Vergütungen nach dem Steuerrecht des Vertragsstaats, in dem die Betriebsstätte gelegen ist, den Einkünften des Gesellschafters aus dieser Betriebsstätte zugerechnet werden.
- (8) Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt.

**Art. 13 Gewinne aus der Veräußerung von Vermögen.**

- (1) Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung unbeweglichen Vermögens im Sinne des Artikels 6 bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, dürfen im anderen Staat besteuert werden.
- (2) Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und sonstigen Anteilen an einer Gesellschaft, deren Aktivvermögen überwiegend aus unbeweglichem Vermögen in einem Vertragsstaat besteht, dürfen in diesem Staat besteuert werden.
- (3) Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das Betriebsvermögen einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats im anderen Vertragsstaat hat, oder das zu einer festen Einrichtung gehört, die einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person für die Ausübung einer selbständigen Arbeit im anderen Vertragsstaat zur Verfügung steht, einschließlich derartiger Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte (allein oder mit dem übrigen Unternehmen) oder einer solchen festen Einrichtung erzielt werden, dürfen im anderen Staat besteuert werden.
- (4) Gewinne aus der Veräußerung von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, die im internationalen Verkehr betrieben werden, von Schiffen, die der Binnenschifffahrt dienen, und von beweglichem Vermögen, das dem Betrieb dieser Schiffe oder Luftfahrzeuge dient, dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem sich der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens befindet.
- (5) Gewinne aus der Veräußerung, des in den vorstehenden Absätzen 1 bis 4 nicht genannten Vermögens dürfen nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem der Veräußerer ansässig ist.
- (6) Bei einer natürlichen Person, die in einem Vertragsstaat während mindestens fünf Jahren ansässig war und die im anderen Vertragsstaat ansässig geworden ist, berührt Absatz 5 nicht das Recht des erstgenannten Staates, bei Anteilen an Gesellschaften nach seinen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bei der Person einen Vermögenszuwachs bis zu ihrem Ansässigkeitswechsel zu besteuern. Besteuert der erstgenannte Vertragsstaat bei Wegzug einer in diesem Staat ansässigen natürlichen Person den Vermögenszuwachs, so wird bei späterer Veräußerung der Anteile, wenn der daraus erzielte Gewinn in dem anderen Staat gemäß Absatz 5 besteuert wird, dieser Staat bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns als Anschaffungskosten den Betrag zugrunde legen, den der erstgenannte Staat im Zeitpunkt des Wegzugs als Erlös angenommen hat.

# Klausur

---

## Bilanzsteuerrecht

F-2

Lösungshinweise

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023*

---

## Lösungshinweise zur Übungsklausur Bilanzsteuerrecht

### Klausurthemen

Teil I:

- § 6b EStG - Rücklage
- Handels- und steuerrechtliche Behandlung von Anteilen an PersG
- Mietereinbauten und Rückbaukosten
- Fremdwährungsverbindlichkeiten
- Latente Steuern

Teil II:

- KSt
- Beteiligung an Kapitalgesellschaft und § 6b EStG - Rücklage
- Zuordnung von Verbindlichkeiten
- Verdecktes Zinsgeschäft im ZH mit Erwerb von Anlagevermögen
- Erwerb mit Abbruchabsicht und nachträgliche Herstellungskosten
- Transfer von AV zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten

## Zum Teil I

### 1. Grundstück "Sonderstr. 6" (5,5 Punkte)

Das Grundstück war bisher zutreffend aktiviert (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG). Der Ertrag aus der Veräußerung des unbebauten Grundstücks durch die A-GmbH an die AXY-OHG (zukünftig: Veräußerung) i. H. v. 75.000 € ist handelsrechtlich zutreffend erfasst worden.

**[0,5]**

Korrekturbuchungen: ---

Der Erlös aus der Veräußerung ist steuerlich nicht den Einkünften aus einer Mitunternehmerschaft i. S. d. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG zuzuordnen, sondern den Einkünften der A-GmbH (vgl. H 15.8 III „Tätigkeitsvergütung“, 2. Spiegelstrich EStH). Der Veräußerungsgewinn i. S. d. § 6b Abs. 2 EStG beträgt 75.000 € (150.000 € ./ 75.000 €).

**[1,0]**

Die Veräußerung ist begünstigt gem. § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG, da insbesondere die 6-Jahres-Frist gemäß § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist und das Grundstück Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 EStR) einer inländischen Betriebsstätte darstellte.

Die A-GmbH hat unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung nach § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG aufgrund eines eigenständigen steuerlichen Wahlrechts (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS. 2 und Abs. 6 EStG) die Möglichkeit, nach § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 und Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG die stillen Reserven aus der Veräußerung auf die Anschaffungskosten des Grundstücks "Sonderstr. 6" der AXY OHG zu übertragen.

**[1,0]**

Die Übertragung ist jedoch nach R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStR, welcher entsprechend auf eine GmbH angewendet werden kann, nur insoweit möglich als die GmbH als Mitunternehmerin an der AXY OHG beteiligt ist. Gleichzeitig ist ein Betrag in Höhe des begünstigten Gewinns von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in dem anderen Betrieb angeschafften Wirtschaftsgüter erfolgsneutral abzusetzen. Die Anschaffungskosten des Grundstücks entfallen nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zu 1/3 auf die A-GmbH. (AK = Kaufpreis zuzüglich Nebenkosten 159.000 € x 1/3 = 53.000 €). Laut Aufgabenstellung soll diese Übertragung vorrangig erfolgen.

**[1,0]**

Soweit die stillen Reserven nicht übertragen werden können (22.000 €), kann die A-GmbH nach derselben Vorschrift steuerlich eine Reinvestitionsrücklage nach § 6b Abs. 3 EStG bilden. Auch dieses ist laut Aufgabenstellung geboten.

**[1,0]**

Steuerliche Abschlussbuchung:

s. b. Ertrag	75.000 €	an	Beteiligung AXY OHG	53.000 €	
			Rücklage § 6b EStG	22.000 €	<b>[1,0]</b>

Anmerkung:

*Die Übertragung erfolgt erfolgsneutral. Daher ist der s. b. Ertrag in Höhe von 53.000 € rückgängig zu machen. In der Ergänzungsbilanz der GmbH bei der AXY OHG erfolgt eine Übertragung der stillen Reserven erfolgsneutral über das Kapitalkonto. Dieses wirkt sich aber aufgrund der "Spiegelbildmethode" (dazu unten) auf die Bewertung der Beteiligung in der Steuerbilanz aus. Daher erfolgt die Buchung hier direkt gegen das Konto Beteiligung AXY OHG.*

Korrekturen bei Ermittlung des z. v. E. : ---

## 2. Beteiligung an der AXY OHG (11 Punkte)

### Handelsbilanz

Die Beteiligung an der AXY OHG stellt handelsrechtlich einen Vermögensgegenstand dar, der der A-GmbH zuzurechnen ist (§ 246 Abs. 1 Satz 1 und 2 HGB). Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB mit den Anschaffungskosten von 100.000 € (§ 255 Abs. 1 HGB).<sup>1</sup>

Bilanzansatz Beteiligung zum 31.12.2022: 100.000 € **[0,5]**

Der Gewinnanteil an der AXY OHG (= 1/3 des Jahresüberschusses) für 2022 ist, soweit er den Anteil am Jahresüberschuss betrifft, handelsrechtlich als Forderung zu aktivieren und mit den Anschaffungskosten/Nennwert zu bewerten (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB).

Bilanzansatz Forderung 31.12.2022: 20.000 € **[1,0]**

Die (steuerliche) Übertragung der stillen Reserven des Grundstücks "Sonderstr. 6" (s. u.) hat keinen Einfluss auf den handelsrechtlichen Ansatz der Beteiligung an der AXY OHG bei der A-GmbH.

Handelsrechtliche Abschlussbuchung der A-GmbH:

Forderungen 20.000 € an Beteiligungserträge 20.000 € **[0,5]**

### Steuerbilanz

Steuerlich stellt die Beteiligung an einer Personengesellschaft wegen des steuerlichen Durchgriffs auf die Gesellschafter (= sog. „Transparenzprinzip“; vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) kein eigenständiges Wirtschaftsgut dar und ist somit auch keiner Bewertung zugänglich.

Für den steuerlichen Ansatz der Beteiligung ist das in den Steuerbilanzen (Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanzen) der Personengesellschaft ausgewiesene Kapital des Gesellschafters maßgebend (sog. „Spiegelbildmethode“): **[1,5]**

- Der Gewinnanteil der A-GmbH für 2021 ist am 15.05.2022 gegen Minderung des Kapitalanteils ausbezahlt worden und somit am 31.12.2022 bei der Ermittlung der Kapitalkonten nicht mehr zu berücksichtigen. **[1,0]**

<sup>1</sup> Durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) wird das Gesamthandsvermögen ab dem 01.01.2024 aufgegeben. Dadurch ergibt sich nach derzeitigem Stand keine Auswirkung auf die handelsrechtliche Bilanzierung.

- Der Gewinnanteil der A-GmbH für 2022 ist am 31.12.2022 nicht als Forderung auszuweisen, sondern bei der Ermittlung der Kapitalkonten in den OHG-Bilanzen als Zugang zu berücksichtigen. **[1,0]**
- Die Kapitalkonten in den OHG-Bilanzen werden nicht durch die Hinzurechnung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben beeinflusst, weil es sich insoweit um eine Erhöhung des Gewinns außerhalb der Bilanz der AXY OHG handelt. **[1,0]**
- Gem. R 6b.2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 8 EStR erfolgt die Übertragung der stillen Reserven wegen der Personenbezogenheit des § 6b EStG unter Minderung des steuerlichen Kapitals der A-GmbH bei der AXY OHG. Das geschieht zweckmäßiger Weise in einer negativen Ergänzungsbilanz für die A-GmbH. **[1,0]**

Im Rahmen der Gewinnverteilung wirken sich die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der AXY OHG aus. Eine Berücksichtigung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG), welche sich auf den Steuerbilanzgewinn der AXY OHG ausgewirkt haben, erfolgt ausschließlich außerhalb der Steuerbilanz der A-GmbH (unabhängig von der sogenannten „Spiegelbildmethode“). Der nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu berücksichtigende Gewinnanteil beträgt 21.000 €. **[1,0]**

Gewinnverteilung bei der AXY OHG (als Ausgangsbasis für die steuerbilanzielle und steuerliche Behandlung bei der A-GmbH):

	A-GmbH 1/3	(XY) (Hinweis)
Jahresüberschuss 60.000 €,		
Gewinnanteil Gesamthandsbilanz:	20.000 €	40.000 €
nicht abzugsfähige BA (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG)	<u>1.000 €</u>	<u>2.000 €</u>
Steuerlicher Gewinnanteil:	21.000 €	42.000 € <b>[0,5]</b>

Entwicklung des Beteiligungskontos in der Steuerbilanz der A-GmbH (nach der sog. „Spiegelbildmethode“):

Beteiligungsansatz zum 31.12.2021	110.000 €	
./. Entnahme Gewinnanteil am 15.05.2022	10.000 €	
+ Gewinnanteil Gesamthandsbereich	20.000 €	
./. Minderung aufgr. Übertragung stiller Reserven (Erg.-Bilanz)	<u>./. 53.000 €</u>	
= Beteiligungsansatz zum 31.12.2022	67.000 €	<b>[1,0]</b>

Umbuchung zur Erstellung der Steuerbilanz:

Beteiligung AXY OHG	20.000 €	an	Forderungen	20.000 €	<b>[0,5]</b>
---------------------	----------	----	-------------	----------	--------------

Korrekturen bei Ermittlung des z. v. E.:

§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG: + 1.000 € **[0,5]**

### 3. Erweiterung (19,5 Punkte)

#### a) Lastenaufzug

Der Lastenaufzug ist kein Scheinbestandteil<sup>2</sup>, sondern stellt eine Betriebsvorrichtung i. S. v. § 68 Abs. 2 Nr. 2 BewG (R 4.2 Abs. 3 Satz 3 Nr. 1 EStR i. V. m. BMF-Schreiben vom 15.01.1976, Tz. 3 und Tz. 10 Satz 1, Beck-Erlasse, 1, § 7/1) bzw. eine technische Anlage in der Handelsbilanz und damit ein selbständiges bewegliches Wirtschaftsgut bzw. einen Vermögensgegenstand (vgl. H 7.1 „Betriebsvorrichtungen“ EStH, gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 05.06.2013, Beck-Erlasse, 200, § 68/1) dar. **[1,0]**

#### Investitionsabzugsbetrag

Da laut Aufgabenstellung steuerliche Vergünstigungen im höchstmöglichen Umfang, begrenzt auf 50 % der geplanten Anschaffungs- / Herstellungskosten i. S. d. § 255 Abs. 2 HGB, ausgeschöpft wurden, die Voraussetzungen des § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 7g Abs. 1 EStG erfüllt waren und der Lastenaufzug ein abnutzbares bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (R 6.1 Abs. 1 EStR) sein wird, wurde im VZ 2021 in Höhe von 50 % v. 50.000 € = 25.000 € außerhalb der Steuerbilanz abgerechnet. **[1,0]**

In 2022 ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 50 % der tatsächlichen Herstellungskosten (50 % v. 40.000 € = 20.000 €) gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen.

Der i. H. v. 5.000 € zu hoch gebildete Investitionsabzugsbetrag bleibt bestehen und ist in 2021 nicht rückgängig zu machen. **[1,0]**

Gleichzeitig sind innerhalb der Steuerbilanz die Herstellungskosten des Lastenaufzuges gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 7g Abs. 2 Satz 2 HS 1 EStG um 50 % v. 40.000 € = 20.000 € zu mindern. Die geminderten Herstellungskosten stellen die AfA-Bemessungsgrundlage (= 40.000 € abzgl. 20.000 € = 20.000 €) dar (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 7g Abs. 2 Satz 2 HS 2 EStG). **[1,0]**

Wegen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit können steuerliche Vergünstigungen in der Handelsbilanz keine Berücksichtigung mehr finden.

#### Betriebsvorrichtung

Der Lastenaufzug ist der A-GmbH ab Fertigstellung (= 01.08.2022) gem. § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB und § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen und gem. § 247 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als Anlagevermögen zu bilanzieren. **[0,5]**

<sup>2</sup> Da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Aufzuges 10 Jahre beträgt und damit exakt der Mietdauer entspricht liegt kein Scheinbestandteil vor. Anders würde es sich verhalten, wenn die Nutzungsdauer die Mietdauer überschreiten würde.

Die Bewertung erfolgt mit den fortgeführten Herstellungskosten (§ 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Die Herstellungskosten betragen gem. § 255 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG 40.000 € und stellen die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung dar. Wegen des Vorsteuerabzugs sind diese netto (§ 9b Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). **[1,0]**

Handels- und steuerrechtlich ist die lineare Abschreibung bzw. AfA mit 10 % zulässig (§ 253 Abs. 3 Satz 2 HGB, § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG). Um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen und da die Anschaffung nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2023 erfolgte, wird in der Steuerbilanz statt der linearen AfA die degressive AfA gemäß § 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden; laut Aufgabenstellung sind steuerliche Sonderabschreibungen zu berücksichtigen. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gemäß § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen. **[1,0]**

Da die Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG laut Aufgabenstellung erfüllt sind und der Lastenaufzug als abnutzbares, bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gilt, kann steuerlich neben der degressiven AfA auch eine Sonder-AfA nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden. Da ein möglichst niedriger steuerlicher Gewinn gesucht wird ist diese in vollem Umfang in Anspruch zu nehmen. **[1,0]**

Bilanzansatz Lastenaufzug:

	HB	StB
Herstellungskosten	40.000 €	40.000 €
Abzugsbetrag nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG		./ 20.000 €
Abschreibung / AfA (10 %, bzw. 25 % x 5/12) <sup>3</sup>	./ 1.667 €	./ 2.083 €
Sonder-AfA [20 % x (40.000 € ./ 20.000 €)]		./ 4.000 €
<b>Bilanzansatz zum 31.12.2022:</b>	<b>38.333 €</b>	<b>13.917 € [0,5]</b>

### Sonstige Verbindlichkeit

Da die Bauleistung in 2022 noch nicht bezahlt wurde, ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG eine sonstige Verbindlichkeit anzusetzen, die gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 1. Alt. HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 Satz 1 EStG mit dem Erfüllungsbetrag bzw.

<sup>3</sup> Die Abschreibung bzw. AfA berechnet sich wie folgt:  
Abschreibung: 40.000 € x 1/10 x 5/12 = 1.666 €  
AfA: 20.000 € x 25 % x 5/12 = 2.083 €

Rückzahlungsbetrag i. H. v. 47.600 € zu bewerten ist. Aufgrund der kurzen Laufzeit erfolgt keine Abzinsung in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG)<sup>4</sup>; in der Handelsbilanz ist eine Abzinsung wegen des Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) nicht zulässig. Die Vorsteuer ist als sonstige Forderung anzusetzen (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB; § 5 Abs. 1 S. 1 HS 1 EStG) und mit den Anschaffungskosten (= Nennwert) zu bewerten (§ 253 Abs. 1 S. 1 HGB; § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG). **[1,0]**

Handelsrechtliche Abschlussbuchung:

Technische Anlagen	40.000 €	an	sonstige Verbindlichkeiten	47.600 €
Vorsteuer	7.600 €			

Abschreibungen	1.667 €	an	Technische Anlagen	1.667 € <b>[1,0]</b>
----------------	---------	----	--------------------	----------------------

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:<sup>5</sup>

AfA	24.416 €	an	Technische Anlagen	24.416 € <b>[1,0]</b>
-----	----------	----	--------------------	-----------------------

Korrekturen z. v. E.:

Hinzurechnung i. H. v. 20.000 € (§ 7g Abs. 2 Satz 2 HS 1 EStG)

**b) Rückstellung**

Bezüglich der voraussichtlichen Kosten für die Wiederherstellung des Ursprungszustandes ist eine Rückstellung gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1, § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu bilden, da die Wiederherstellungsverpflichtung mit dem Einbau des Lastenaufzugs rechtlich bzw. wirtschaftlich entstanden ist. **[1,0]**

Bewertung in der Handelsbilanz

Die Bewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 Satz 2 Alt. 2 HGB grundsätzlich mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag in Höhe von 24.000 €. Da die Laufzeit der Rückstellung größer als ein Jahr ist, ist dieser nach § 253 Abs. 2 Satz 1 HGB mit (lt. Aufgabenstellung) 4 % abzuzinsen:

Die Abzinsung erfolgt für 9 Jahre und 7 Monate (vom Bilanzstichtag 31.12.2022 bis zum Tag der Beseitigungsverpflichtung = Ende des Mietvertrags am 31.07.2032). **[1,0]**

Ermittlung des Vervielfältigers (VV):

Schritt 1: Abzinsungsvervielfältiger für 9 und 10 Jahre

VV für 9 Jahre	0,70259 (1,04 <sup>-9</sup> )	
VV für 10 Jahre	<u>0,67556(1,04<sup>-10</sup>)</u>	
Differenz	0,02703	<b>[1,0]</b>

<sup>4</sup> Sonst hätte ein Antrag nach § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG auf Absehen der Abzinsung gestellt werden müssen. Dafür genügt der Ansatz des nicht abgezinsten Betrags in der Steuerbilanz.

<sup>5</sup> Berechnung: (20.000 € + 2.083 € + 4.000 €) ./ 1.667 € = 24.416 €

Schritt 2: Abzinsungsvervielfältiger für 9 Jahre und 7 Monate

---

VV für 9 Jahre	0,70259	
abzüglich 7/12 von 0,02703	<u>./ 0,01577</u>	
Vervielfältiger	0,68682	<b>[0,5]</b>
Berechnung der handelsrechtlichen Rückstellung zum 31.12.2022:		
24.000 € x 0,68682	=	16.484 €

## Handelsrechtliche Abschlussbuchung:

s. b. Aufwendungen	16.484 €	an	Rückstellungen	16.484 €	<b>[0,5]</b>
--------------------	----------	----	----------------	----------	--------------

*Anmerkung: Bei den so genannten Verteilungsrückstellungen ist es auch vertretbar den voraussichtlichen Erfüllungsbetrag gleichmäßig auf die Zeit bis zur Fälligkeit zu verteilen (Beck'scher Bilanzkommentar, § 249, Rz. 35 und Beck'scher Bilanzkommentar, § 253, Rz. 164 f.). Da aber handels- und steuerrechtlich ein möglichst niedriger Gewinn gesucht wird ist der maximale Rückstellungsbetrag zu passivieren.*

Bewertung in der Steuerbilanz

Wegen des Bewertungsvorbehalts nach § 5 Abs. 6 EStG ist steuerlich der Höchstbetrag des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG zu beachten.

Maßgebend sind die Preisverhältnisse am Bilanzstichtag (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f EStG), d. h. am 31.12.2022:  $24.000 \text{ €} / 120 \% \times 100 \% = 20.000 \text{ €}$ . **[1,0]**

Die Rückstellung ist außerdem bis zum Ende der Laufzeit (= Laufzeit des Mietvertrages) zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln (jährlich  $1/10 = 2.000 \text{ €}$ , für 2022 anteilig  $5/12 = 833 \text{ €}$ ; § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d EStG). **[1,0]**

Weiterhin ist die Rückstellung, unabhängig von dem marktüblichen Zinssatz, mit 5,5 % abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e Satz 1 EStG). **[0,5]**

Die Abzinsung erfolgt für 9 Jahre und 7 Monate (vom Bilanzstichtag 31.12.2022 bis zum Tag der Beseitigungsverpflichtung = Ende des Mietvertrags am 31.07.2032). Sie ist nach dem BMF-Schreiben vom 26.05.2005 (Beck-Erlasse, 1, § 6/19; Tz. 29) und der Anlage 2 dazu vorzunehmen. Der Abzinsungsvervielfältiger ermittelt sich wie folgt.

Ermittlung des Vervielfältigers (VV): (Beck-Erlasse, 1, § 6/19; Tabelle 2)

Schritt 1: Abzinsungsvervielfältiger für 9 und 10 Jahre

---

VV für 9 Jahre	0,618
VV für 10 Jahre	<u>0,585</u>
Differenz	0,033

## Schritt 2: Abzinsungsvervielfältiger für 9 Jahre und 7 Monate

VV für 9 Jahre	0,61800	
abzüglich 7/12 von 0,033	<u>./ 0,01925</u>	
Vervielfältiger	0,59875	<b>[1,5]</b>

Berechnung der steuerrechtlichen Rückstellung zum 31.12.2022:

$$20.000 \text{ €} \times 5/120 \times 0,59875 = 499 \text{ €}$$

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

Rückstellungen	15.985 €	an	s. b. Aufwendungen	15.985 €	<b>[0,5]</b>
----------------	----------	----	--------------------	----------	--------------

Korrekturen z. v. E.: ---

Hinweis:

Nach R 6.11 Abs. 3 EStR ist der handelsrechtliche Bilanzansatz der höchstmögliche Ansatz in der Steuerbilanz.

**4. Einkauf USA (8,0 Punkte)**Waren

Die Waren sind - soweit am Bilanzstichtag noch vorhanden - gem. § 246 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu bilanzieren. Es handelt sich um Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB Umkehrschluss (R 6.1 Abs. 2 EStR). **[0,5]**

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, Abs. 6 EStG i. V. m.

§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den Anschaffungskosten.

Für die Ermittlung der Anschaffungskosten (§ 255 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG) ist nach H 6.2 „Ausländische Währung“ – erster Spiegelstrich EStH der Kurs zum Zeitpunkt der Lieferung anzusetzen = 75.000 USD / 1,3 = 57.692 €. **[1,0]**

Da der Teilwert/Zeitwert am 31.12.2022 über den Anschaffungskosten liegt (75.000 USD / 1,20 = 62.500 €), bleibt es bei der Bewertung in Höhe der Anschaffungskosten.

Bewertung zum 31.12.2022: 57.692 € x 75 % = 43.269 € **[0,5]**

Kaufpreisverbindlichkeit

Die Kaufpreisverbindlichkeit ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG anzusetzen.

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich gem. § 253 Abs. 1 Satz 2, 1. Alt HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1, Abs. 6

EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 Satz 1 EStG, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG in Höhe des Erfüllungs-

leistungsbetrags bzw. Rückzahlungsbetrags zum Zeitpunkt der Aufnahme der Verbindlichkeit = 57.692 €

(75.000 USD / 1,30). **[1,0]**

Zum 31.12.2022 beträgt der Rückzahlungsbetrag 75.000 USD / 1,20 = 62.500 €. Es ist daher zu prüfen, ob der höhere Rückzahlungsbetrag handels- bzw. steuerrechtlich anzusetzen ist.

Abgesicherte Fremdwährungsverbindlichkeit (50.000 USD = 2/3):

Soweit die Warenverbindlichkeit durch die Forderung gegenüber der B-Bank abgesichert ist (2/3), unterbleibt die Bewertung mit dem höheren Rückzahlungsbetrag, da handelsrechtlich eine Bewertungseinheit vorliegt (§ 254 HGB).<sup>6</sup> Tatsächlich besteht insoweit kein Kursrisiko.

Steuerrechtlich wird diesem gem. § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG gefolgt:

50.000 USD / 1,30 = 38.461 € **[1,0]**

Nicht abgesicherte Fremdwährungsverbindlichkeit (25.000 USD = 1/3):

Handelsrechtlich ist die Verbindlichkeit gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HS 1, § 253 Abs. 1 Satz 2 1. Alt HGB nach § 256a Satz 1 HGB zwingend mit dem Devisenkassamittelkurs am Bilanzstichtag anzusetzen = 25.000 USD / 1,20 = 20.833 €. **[1,0]**

Steuerrechtlich kann die Verbindlichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 und Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. Nr. 2 Satz 2 EStG bei Vorliegen einer dauernden Werterhöhung mit dem höheren Teilwert bewertet werden. Soweit eine nur vorübergehende Werterhöhung vorliegt, darf der höhere Wert nicht angesetzt werden.

Nach dem BMF-Schreiben vom 02.09.2016 (Beck-Erlasse,1, § 6/12; Rn. 34) gehört die Verbindlichkeit zum laufenden Geschäftsverkehr. Deshalb liegt eine dauernde Werterhöhung bis zur Höhe der Verbindlichkeit von 25.000 USD / 1,23 = 20.325 € vor. Grundsätzlich ist dabei auf die Wertentwicklung bis zum Tag der Bilanzaufstellung, hier jedoch bis zum davor liegenden Tag der Zahlung, abzustellen. **[1,0]**

Bewertung der Verbindlichkeit	HR	StR	
AK (abgesichert)	38.461 €	38.461 €	
nicht abgesichert	<u>20.833 €</u>	<u>20.325 €</u>	
Bewertung 31.12.2022:	59.294 €	58.786 €	<b>[0,5]</b>

Handelsrechtliche Umbuchungen:

Wareneinkauf	57.692 €	an	Fremdwährungsverbdl.	57.692 €
Waren	43.269 €	an	Bestandsveränderungen	43.269 €
Wertdiff. Verbdl.	1.602 €	an	Fremdwährungsverbdl.	1.602 € <b>[1,0]</b>

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

Fremdwährungsverbdl.	508 €	an	Wertdiff. Verbdl.	508 € <b>[0,5]</b>
----------------------	-------	----	-------------------	--------------------

<sup>6</sup> Die Bewertungseinheit ist nur aufgrund der Aufgabenstellung zwingend zu bilden. Nach Auffassung des IDW besteht bei Bewertungseinheiten grundsätzlich ein Wahlrecht (Vgl. IDW RS HFA 35, Tz. 4).

Korrekturen z. v. E.: ---

### 5. Latente Steuern (4,0 Punkte)

Die A-GmbH ist als kleine Kapitalgesellschaft gem. § 274a Nr. 4 HGB von der Anwendung der Vorschrift des § 274 HGB (latente Steuern) befreit. Sie hat aber die Möglichkeit latente Steuern auszuweisen. Da laut Aufgabenstellung in der Handelsbilanz ein möglichst niedriger Eigenkapitalausweis gefordert wird, sind passive latente Steuern § 274 Abs. 1 Satz 1 HGB auszuweisen. **[1,0]**

Vorliegend sind passive latente Steuern gegeben, da die passiven latenten Steuern (Bilanzierungsdifferenz: 99.416 €) die aktiven latenten Steuern (Bilanzierungsdifferenz: 16.493 €) übersteigen. Es sind saldiert passive latente Steuern in Höhe von 30 % (§ 274 Abs. 2 HGB) von 82.923 € = 24.877 € auszuweisen. **[1,0]**

	Tz.	HB €	StB €	aktive lat. Steuern	passive lat. Steuern
RL § 6b EStG	1, 2		22.000		22.000
Beteiligungen <sup>7</sup>	2	100.000	67.000		33.000
Forderung	2	20.000	0		20.000
Lastenaufzug	3	38.333	13.917		24.416
Rückstellung	3	16.484	499	15.985	
Verbindlichkeiten	4	59.294	58.786	508	
Summe:				16.493	99.416
GESAMT(saldiert):					82.923

**[1,0]**

#### Handelsrechtliche Abschlussbuchung:

Steueraufwand                      24.877 €      an      passive latente Steuern                      24.877 €

**[0,5]**

Steuerrechtlich ist die Passivierung unzulässig, da es sich hierbei um kein Wirtschaftsgut handelt (vgl. Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer vom 30.09.2011 zum IDW ERS HFA 7 n. F.).

#### Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

passive latente Steuern      24.8770 €      an      Steueraufwand                      24.877 €                      **[0,5]**

**[Punktesumme Teil I: 48,0]**

<sup>7</sup> Bezüglich der nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe wird keine latente Steuer erfasst, da es sich um eine permanente Differenz handelt.

## Zum Teil II

### 1. Beteiligung an der X-GmbH (14,0 Punkte)

#### GmbH-Anteil

Der GmbH-Anteil ist gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG ein Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB bzw. R 6.1 Abs. 1 EStR und als notwendiges Betriebsvermögen zu bilanzieren, da die X-GmbH Teile des Warenvertriebs des FF übernimmt (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR; H 4.2 I „Beteiligungen“ EStH). **[1,0]**

#### Handelsbilanz

Die Veräußerung des Anteils in 2022 führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe von 130.000 € (Veräußerungserlös 230.000 € ./ Buchwert 100.000 €). **[0,5]**

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

<i>Forderung</i>	<i>230.000 €</i>	<i>an</i>	<i>Beteiligung X-GmbH</i>	<i>100.000 €</i>	
			<i>s. b. Erträge</i>	<i>130.000 €</i>	<b>[1,0]</b>

#### Steuerbilanz

Wegen des Maßgeblichkeitsprinzips des § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG erfolgt die Aufdeckung der stillen Reserven auch in der Steuerbilanz. Gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG können aber Wahlrechte, die nur steuerrechtlich bestehen unabhängig vom handelsrechtlichen Wertansatz ausgeübt werden (BMF vom 12.03.2010, Beck'sche Steuererlasse, 1, § 5/14, Rn. 14). Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG begünstigt. Die Voraussetzungen, insbesondere ist die 6-jährige Zugehörigkeitsfrist des § 6b Abs. 10 Satz 4 EStG i. V. m. § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, und die Höchstgrenze von 500.000 € sind erfüllt. **[1,0]**

Begünstigter Gewinn (§ 6b Abs. 10 Satz 4 EStG i. V. m. § 6b Abs. 2 Satz 1 EStG):

Veräußerungserlös:	230.000 €	
./ Buchwert i. S. d. § 6b Abs. 2 Satz 2 EStG:	<u>150.000 €</u>	
	80.000 €	<b>[0,5]</b>

Bei der Ermittlung des begünstigten Gewinns ist von dem Buchwert auszugehen, der sich bei Zugrundelegung von § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 i. V. m. Nr. 1 Satz 4 EStG (steuerliches Wertaufholungsgebot) ergäbe (§ 6b Abs. 10 Satz 4 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 EStG). Soweit durch den Buchwertansatz die ursprüngliche Teilwertabschreibung rückgängig wird, ist der Veräußerungsgewinn nicht nach § 6b Abs. 10 EStG begünstigt. **[1,0]**

Der nach § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG begünstigte Gewinn kann steuerlich entweder auf den LKW (siehe 2a) oder das Gebäude (siehe 2b) übertragen werden. Aufgrund der Aufgabenstellung (steuerlich möglichst niedriger Gewinn) erfolgt die Übertragung der stillen Reserven auf das Gebäude, da die

übertragenen stillen Reserven nach § 6b Abs. 6 EStG (R 7.3 Abs. 4 Satz 1 EStR) die AfA-Bemessungsgrundlage mindern und die AfA beim LKW aufgrund der niedrigeren Nutzungsdauer höher ist. Die Einstellung in einer Rücklage würde zwar zu keiner Kürzung der AfA Bemessungsgrundlage und damit zum insgesamt günstigsten steuerlichen Ergebnis in diesem Jahr führen, jedoch hat laut Aufgabenstellung die Übertragung stiller Reserven Vorrang vor der Bildung einer Rücklage. **[1,0]**

Soweit der Gewinn auf die Wertaufholung entfällt (50.000 €), unterliegt er dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Satz 1 EStG. Der Umstand, dass die Teilwertabwertung in 2006 nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG a. F. nur zur Hälfte berücksichtigt wurde ist dabei unbedeutend. **[1,0]**

Der Umstand, dass die Teilwertabwertung in Höhe von 20.000 € in 2000 erfolgte führt jedoch dazu, dass eine außerbilanzielle Korrektur entfällt. Die Teilwertabwertung hat gemäß § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Satz 2 EStG den steuerlichen Gewinn mangels zeitlicher Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 EStG (vgl. § 52 Abs. 4 Satz 13 EStG) in vollem Umfang gemindert. **[1,0]**

Überleitungsrechnung: weniger so. betr. Ertrag	./. 80.000 €
Korrekturen außerhalb der Bilanz: § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a EStG	<u>./. 12.000 €<sup>8</sup></u>
Gewinn	./. 92.000 € <b>[1,0]</b>

*Hinweis:*

*Das bloße Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften ist keine unternehmerische Tätigkeit; die Beteiligung gehört nicht zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmensvermögen des FF. Daher unterliegt die Veräußerung der Beteiligung nicht der Umsatzsteuer.*

Darlehen

Das mit der Finanzierung des GmbH-Anteils im Zusammenhang stehende Darlehen stellt im vollen Umfang eine Betriebsschuld (H 4.2 XV „Betriebsschuld“ EStH) dar. Der Ansatz erfolgt gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG. **[0,5]**

Da der Veräußerungserlös im Betriebsvermögen verbleibt und nicht von FF entnommen wird, stellt die Darlehensschuld auch nach der Veräußerung des Anteils weiterhin Betriebsvermögen gemäß R 4.2 Abs. 15 Satz 3 EStR dar. Das Darlehen steht nunmehr nach der Umwidmung des Darlehens im Zusammenhang mit den erworbenen Wirtschaftsgütern (siehe 2., Investitionen). **[1,0]**

Die Bewertung des Darlehens erfolgt zum 31.12.2022 gem. § 253 Abs. 1 Satz 2, 1 Alt. HGB in der Handelsbilanz mit dem Erfüllungsbetrag und gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, mit dem Rückzahlungsbetrag (H 6.10 „Anschaffungskosten“- 1. Spiegelstrich EStH) i. H. v. 100.000 €. **[0,5]**

---

<sup>8</sup> 40 % von 30.000 € = 12.000 €.

Eine Abweichung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht insoweit nicht.

→ Keine Korrekturen veranlasst

### Zinsen

Die Schuldzinsen wurden in 2022, da das Darlehen zum Betriebsvermögen gehört, gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, § 4 Abs. 4 EStG zutreffend als Aufwand bzw. Betriebsausgabe erfasst. **[0,5]**

Steuerrechtlich ist zu beachten, dass die Zinsen 01-06/2022 (3.000 €) wegen des Teileinkünfteverfahrens nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur zu 60 % abzugsfähig sind. Die Korrektur erfolgt außerbilanziell. **[1,0]**

Hinsichtlich der Zinsen 07-12/2022 erfolgt keine außerbilanzielle Korrektur, da diese nicht mehr im Zusammenhang mit Einnahmen aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stehen. Das Darlehen steht nunmehr mit dem Gebäude (siehe 2b, Investitionen) im Zusammenhang. **[1,0]**

Außerbilanzielle Korrektur:	§ 3c Abs. 2 EStG:	+ 1.200 €
Gewinn		+ 1.200 € <b>[0,5]</b>

## **2. Investitionen**

### **a) LKW (11,5 Punkte)**

Der LKW ist FF trotz des Eigentumsvorbehalts (§ 449 BGB) nach § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB und § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen. Der LKW ist gemäß § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG zu bilanzieren. Dieser ist ein beweglicher Vermögensgegenstand/Wirtschaftsgut des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB bzw. R 6.1 Abs. 1 EStR. **[1,0]**

Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB bzw. § 5 Abs. 1 HS 1 und Abs. 6 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich mit den fortgeführten Anschaffungskosten i. S. d. § 255 Abs. 1 HGB.

Die Anschaffungskosten sind gem. § 255 Abs. 1 HGB i. V. m. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG in Höhe des Barwerts (der „zinslosen“ Stundung) anzusetzen. Die abzugsfähige Vorsteuer gehört gem. § 9b Abs. 1 EStG i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten. **[1,0]**

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 (siehe auch Beck'sche Bilanzkommentar, § 253 HGB, Rz. 66 f.). **[1,0]**

Für die Steuerbilanz erfolgt die Barwertermittlung gem. R 6.2 Satz 2 EStR zwingend nach dem Bewertungsrecht (§ 12 Abs. 1 BewG). Wegen des vorgegebenen Marktzinses von 5,5 % ist dieser Barwert auch in der Handelsbilanz zu verwenden.

Barwert: Jahreswert 50.000 € x 1.897 (zwei Jahre) 94.850 €  
(Vervielfältiger aus Tabelle 2 zu § 12 Abs. 1 BewG, Beck-Erlasse, 200, § 12/1) **[1,0]**

Der LKW ist in der Handelsbilanz linear und zeitanteilig nach § 253 Abs. 3 Satz 2 HGB abzuschreiben. Um ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis zu erzielen, wird in der Steuerbilanz statt der linearen AfA die degressive AfA gem. § 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG gewählt. Dieses Wahlrecht kann gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG unabhängig vom Wertansatz in der Handelsbilanz ausgeübt werden. Die degressive AfA beträgt gem. § 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG höchstens das Zweieinhalbfache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes und darf 25 Prozent nicht übersteigen. Gemäß § 7 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG ist die degressive AfA zeitanteilig vorzunehmen.

Handelsbilanz:

Anschaffungskosten	94.850 €
Abschreibung / AfA $94.850 \text{ €} / 8 \times 9 / 12$	<u>./ 8.892 €</u>
Bewertung LKW zum 31.12.2022	85.958 €

Steuerbilanz:

Anschaffungskosten	94.850 €
AfA $94.850 \text{ €} \times 25 \% \times 9 / 12$	<u>./ 17.784 €</u>
Bewertung LKW zum 31.12.2022	77.066 €

**[1,0]**

### Verbindlichkeit

Die Verbindlichkeit stellt eine Betriebsschuld (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB; § 5 Abs. 1 Satz 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 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 liegt eine versteckte nicht zu passivierende Verbindlichkeit im Rahmen eines schwebenden Kreditgeschäfts vor. **[1,0]**

Ein Abzinsungszinssatz wie im Steuerrecht üblich von 5,5 % ist nur anzunehmen, wenn nicht im Sachverhalt ein anderer marktüblicher Zinssatz angegeben ist (Beck'scher Bilanzkommentar § 253 HGB, Rz. 66. Da der Marktzinssatz laut Aufgabenstellung 5,5 % beträgt ergeben sich keine Unterschiede zur Bewertung in der Steuerbilanz. **[1,0]**

Bewertung in der Steuerbilanz:

In der Steuerbilanz sind Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen und grundsätzlich abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG. Da versteckte Zinsen im Erfüllungsbetrag enthalten sind, liegt eine Ausnahme vom Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG vor.<sup>9</sup> **[1,0]**

Zugangs- und Folgebewertung in Handels- und Steuerbilanz:

Der Wert der Verbindlichkeit beträgt zum Zeitpunkt der Anschaffung 94.850 €.

Da die Zinsen laufend entstehen, dürfen sie zum Zeitpunkt des Kaufs noch nicht als Verbindlichkeit ausgewiesen werden. **[0,5]**

Anmerkung:

- Für vertretbar gehalten wird auch die Bewertung der Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag i. H. v. 100.000 € (8 x 12.500 €) und die Bildung eines aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zum Zeitpunkt der Anschaffung für die Zinsen, der nach der Zinsstaffelmethode aufzulösen ist.
- Vertreten wird auch die Auffassung, der Zinsanteil könne nach der Barwertvergleichsmethode ermittelt werden. Dies würde jedoch eine Abzinsung durch die „Hintertür“ bedeuten, was zu einem Verstoß gegen das Realisationsprinzip führen würde.

Zum 31.12.2022 beinhaltet die Verbindlichkeit sowohl die Kaufpreisverpflichtung als auch die bis dahin entstandenen Zinsen. Bei der Wertberechnung ist zu beachten, dass die Verbindlichkeit verspätet getilgt wird (1. bis 3. Rate erst am 02.01.2023).

Schritt 1:

Ohne die rückständige Tilgung wird die Verbindlichkeit wie folgt bewertet:

Ermittlung des Vervielfältigers nach Tabelle 3 zum BMF-Schreiben vom 26.05.2005 (Beck'sche Steuererlasse, 1, § 6/19, Rz. 10).

Laufzeit 1 Jahr und 3 Monate:

Vervielfältiger 1 Jahr	0,974
Vervielfältiger 2 Jahre	<u>1,897</u>
Differenz	0,923
3/12	0,231

---

<sup>9</sup> Sonst hätte ein Antrag nach § 52 Abs. 12 Satz 3 EStG auf Absehen der Abzinsung gestellt werden müssen. Dafür genügt der Ansatz des nicht abgezinsten Betrags in der Steuerbilanz.

ergibt Vervielfältiger für 1 Jahr 3 Monate  $(0,974 + 0,231) =$  1,205  
Bewertung Verbindlichkeit:  $50.000 \text{ €} \times 1,205 =$  60.250 € [1,0]

Schritt 2:

Bei der Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2022 ist dieser Wert um die noch nicht erbrachte Tilgung für das 2. bis 4. Quartal 2022 zu erhöhen:

Bewertung zum 31.12.2022:  $60.250 \text{ €} + (12.500 \text{ €} \times 3) =$  97.750 € [0,5]

*Hinweis:*

*Die Steigerung der Verbindlichkeit von 60.250 € auf 97.750 € resultiert aus den entstandenen Zinsen (2.900 €).*

Abschlussbuchungen in der Handelsbilanz:

Fuhrpark	94.850 €	an	so. Verbindlichkeiten	94.850 €
Abschreibung	8.892 €	an	Fuhrpark	8.892 €
Zinsaufwand	2.900 €	an	so. Verbindlichkeiten	2.900 € [1,0]

Überleitungsrechnung:

Mehr steuerliche AfA +8.892 € ( $17.784 \text{ €} \cdot 8.892 \text{ €}$ ) weniger Gewinn -8.892 €

### **b) Grundstück "Schmittstr. 11c" (15,0 Punkte)**

Das Grundstück ist FF bereits ab dem Übergang Nutzen und Lasten (= 01.04.2022) gemäß § 246 Abs. 1 Satz 2 HS 2 HGB, § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftlich zuzurechnen. Der Grund und Boden sowie das Gebäude sind gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB bzw. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 EStG als zwei Vermögensgegenstände/Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB bzw. R 6.1 Abs. 1 EStR zu bilanzieren. Der Kaufpreis ist auf den Grund und Boden, sowie das Gebäude im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen (H 7.3 „Kaufpreisaufteilung“ EStH).

[1,0]

#### Gebäude

Die Bewertung des Gebäudes erfolgt in der Handelsbilanz gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB bzw. in der Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1 und Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit den anteiligen Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB bzw. den Herstellungskosten gem. § 255 Abs. 2 HGB abzüglich der planmäßigen Abschreibung / AfA.

Die Anschaffungskosten ermitteln sich nach § 255 Abs. 1 HGB. Die Nebenkosten gehören zu den Anschaffungskosten.

[0,5]

Da 20 % des Gebäudeflügels abgebrochen wurden, lagen die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB) bzw. Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung (AfaA i. S. d. § 7 Abs. 1 Satz 7 HS 1 EStG) zum 01.10.2022 vor. Die außerplanmäßige Abschreibung ist zwingend vorzunehmen. Da ein möglichst niedriger steuerlicher Gewinn gesucht ist, ist das Wahlrecht zur AfaA auszuüben. **[1,0]**

*Anmerkungen:*

*Bei der Berechnung der AfaA werden die nachträglichen Herstellungskosten nicht berücksichtigt. Der Abbruch rechtfertigt auch eine TW-Abwertung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und 3 EStG. (Eine AfaA geht einer TW-Abwertung aber vor.)*

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung bzw. Afa erfolgt gem. § 11c Abs. 2 EStDV erst im Jahr 2023. Diese Vereinfachungsregel wird auch im Handelsrecht aufgrund des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und da kein Verstoß gegen das Willkürverbot vorliegt angewendet.

Berechnung der außerplanmäßigen Abschreibung bzw. AfaA

Kaufpreis (500.000 € x 80 %)	400.000 €	
+ Anteilige Nebenkosten (25.000 € x 80 %)	<u>20.000 €</u>	
= Zugangswert des alten Gebäudes (01.04.2022)	420.000 €	
./. Abschreibung (420.000 x 2 % x 6/12)	<u>4.200 €</u>	
= Buchwert am 30.09.2022	415.800 €	
→ Außerplanmäßige Abschreibung / AfaA 20 %	83.160 €	<b>[1,0]</b>

Die Aufstockung des Gebäudes führt als Erweiterung des Gebäudes zum Entstehen von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 Satz 1 HGB. **[0,5]**

Die Vorsteuerbeträge auf die Aufstockungskosten sind gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abzugsfähig und gehören mangels Aufwand nicht zu den Herstellungskosten (§ 9b Abs. 1 EStG).

Die planmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz ist aufgrund der Restnutzungsdauer von 50 Jahren mit 2 % vorzunehmen und erfolgt in der Handelsbilanz zeitanteilig (§ 253 Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB). Die (nachträglichen) Herstellungskosten können in der Handelsbilanz von Beginn des Wirtschaftsjahres an bzw. im vorliegenden Fall ab dem Übergang von Nutzen und Lasten (01.04.2022) bei der Abschreibungs-Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden (Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und kein Verstoß gegen das Willkürverbot; siehe Beck'sche Bilanzkommentar, § 253 HGB, Rz. 225.

**[1,0]**

Bewertung des Gebäudes in der Handelsbilanz

Kaufpreis (500.000 € x 80 %)	400.000 €	
+ Anteilige Nebenkosten (25.000 € x 80 %)	<u>20.000 €</u>	
= Zugangswert des alten Gebäudes (01.04.2022)	420.000 €	
+ Erweiterungsaufwendungen	<u>100.000 €</u>	
= Bemessungsgrundlage für die Abschreibung	520.000 €	
./. Abschreibung (520.000 x 2 % x 9/12)	7.800 € <sup>10</sup>	
./. außerplanmäßige Abschreibung (Abbruchkosten)	<u>83.160 €</u>	
= Buchwert zum 31.12.2022	429.040 €	<b>[1,0]</b>

Die stillen Reserven aus der Veräußerung der Beteiligung an der X-GmbH sind gemäß § 6b Abs. 10 Satz 2 EStG auf das neue Gebäude zu übertragen. Dies ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 HS 2 EStG auch in der Steuerbilanz in Abweichung von der Handelsbilanz möglich, wenn eine ausreichende Dokumentation im Sinne des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG erfolgt. Es ist zu beachten, dass gemäß § 6b Abs. 10 Satz 2 EStG nur der steuerpflichtige Teil der stillen Reserven übertragen werden kann (60 % von 80.000 € = 48.000 €). Im Übrigen erfolgt die Auflösung als Ertrag und eine Korrektur des Gewinns außerhalb der Bilanz gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a Satz 1 EStG in Höhe von 32.000 €. **[1,5]**

Die AfA-Bemessungsgrundlage wird durch die Übertragung der stillen Reserven gemindert (§ 6b Abs. 6 Satz 2 EStG). **[1,0]**

Die AfA für das Gebäude ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 lit. a EStG in Höhe von 2 % zu berücksichtigen (Baujahr 1983 = Bauantrag vor 01.04.1985) und zeitanteilig vorzunehmen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG analog).

Die (nachträglichen) Herstellungskosten sind nach R 7.4 Abs. 9 EStR von Beginn des Wirtschaftsjahres an bzw. im vorliegenden Fall ab dem Übergang von Nutzen und Lasten (01.04.2022) bei der AfA-Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. **[1,0]**

Bewertung des Gebäudes in der Steuerbilanz

Kaufpreis (500.000 € x 80 %)	400.000 €	
+ Anteilige Nebenkosten (25.000 € x 80 %)	<u>20.000 €</u>	
= Zugangswert des alten Gebäudes (01.04.2022)	420.000 €	
+ Erweiterungsaufwendungen	100.000 €	
./. Übertragung stiller Reserven § 6b EStG	<u>48.000 €</u>	
= Bemessungsgrundlage für die Abschreibung	472.000 €	
./. Abschreibung (472.000 x 2 % x 9/12)	7.080 €	
./. außerplanmäßige Abschreibung (Abbruchkosten)	<u>83.160 €</u>	
= Buchwert zum 31.12.2022	381.760 €	<b>[1,0]</b>

<sup>10</sup> Es ist auch vertretbar den Abschreibungssatz auf Basis der Restnutzungsdauer neu zu berechnen.

Grund und Boden

Der Grund und Boden ist gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. § 255 Abs. 1 HGB zu bewerten.

Handelsrechtlich stellt der (Rest)Buchwert und die Abbruchkosten Aufwand dar und ist folglich nicht Teil der Herstellungskosten (Beck'scher Bilanzkommentar, § 255 HGB, Rz. 306 und 313 ff.). Der extensive Herstellungsbegriff von H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH, welcher sich auf das Abbruchkosten-Urteil des BFH stützt, ist mit dem Grundsatz der Einzelbewertung und dem Herstellungskostenbegriff nicht vereinbar.

Kaufpreis (500.000 € x 20 %; § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB)	100.000 €
Anteilige Nebenkosten (25.000 € x 20 %; § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB)	<u>5.000 €</u>
Bilanzansatz HB zum 31.12.2022	105.000 € <b>[1,0]</b>

*Anmerkung: Die Ansicht des Beck'schen Bilanzkommentars ist in der Literatur umstritten. Im Rahmen dieses Lösungshinweises wird dieser herrschenden Meinung jedoch gefolgt.*

In der Steuerbilanz erfolgt die Bewertung ebenfalls mit den Anschaffungskosten (§ 5 Abs. 1 Satz 1 HS 1, 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG). Das Gebäude wurde in Teilabbruchabsicht erworben. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins, da dieses teilweise innerhalb von 3 Jahren nach Abschluss des obligatorischen Rechtsgeschäfts, hier des Kaufvertrages abgerissen wurde. Da kein Zusammenhang mit der Herstellung eines Wirtschaftsguts besteht, gehören sowohl die Abbruchkosten, als auch der (Rest-)Buchwert zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens (H 6.4 „Abbruchkosten“ EStH). **[1,0]**

Anschaffungskosten GruBo:

Kaufpreis (500.000 € x 20 %; § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB)	100.000 €
Anteilige Nebenkosten (25.000 € x 20 %; § 255 Abs. 1 Satz 2 HGB)	5.000 €
Abbruchkosten	10.000 €
Restbuchwert Gebäudeteil	<u>83.160 €</u>
Bewertung zum 31.12.2022	198.160 € <b>[1,0]</b>

Abschlussbuchungen in der Handelsbilanz:

Grund und Boden	105.000 €				
Gebäude	520.000 €			[420.000 € + 100.000 € Aufstockung]	
Vorsteuer	20.900 €			[Aufstockung und Abriss]	
Abbruchaufwand	10.000 €	an	Bank	655.900 €	
Aufwand	83.160 €	an	Gebäude	83.160 €	[Restbuchwert Abbruch]
Abschreibung	7.800 €	an	Gebäude	7.800 €	<b>[1,0]</b>

Überleitungsrechnung:

Weniger Aufwand (Restbuchwert, Abbruchkosten):	+ 93.160 €	
Mehr Ertrag (mangels Übertragung § 6b EStG)	+ 32.000 €	
Korrektur nach (§ 3 Nr. 40 Satz 1 lit. a EStG)	./ 32.000 €	
weniger Aufwand (AfA)	+ 720 €	[7.800€ ./ 7.080 €][1,0]

Anmerkung:

In Teilziffer 1 wurden 80.000 €, also 100 % der aufgedeckten stillen Reserven in der Überleitungsrechnung abgezogen. Da hier aber die Übertragung auf das Gebäude erfolgt, dürfen nur 60 % der stillen Reserven, also der steuerpflichtige Teil übertragen werden. Daher wird hier in der Überleitungsrechnung der Gewinn um 32.000 € erhöht und in gleicher Höhe außerhalb der Bilanz abgezogen.

### 3. Zweigniederlassung (11,5 Punkte)

#### Ansatz und Bewertung des LKW in der Handelsbilanz

Der LKW ist handelsrechtlich im Einzelunternehmen des FF gem. § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens gem. § 247 Abs. 2 HGB zu bilanzieren und mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 253 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 Satz 1 und 2 HGB zu bewerten. Handelsrechtlich gibt es keine Fiktion der Entstrickung. Der Restbuchwert betrug zum 31.12.2021:

160.000 € abzgl. Abschreibung (5 x 20.000 € = 100.000 €) = 60.000 € [1,0]

Bewertung des LKW:

Restbuchwert 31.12.2021:	60.000 €
abzgl. Abschreibung 2022	20.000 €
Restbuchwert 31.12.2022:	40.000 €

Abschlussbuchungen in der Handelsbilanz:

Abschreibung 20.000 € an LKW 20.000 € [1,0]

#### Ansatz und Bewertung des LKW in der Steuerbilanz

Durch die funktionale Zuordnung des LKW zur österreichischen Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 lit. B DBA-Österreich; vgl. auch § 5 Abs. 1 Satz 1 BsGAV) Ende 2020 hat die Bundesrepublik Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven des LKW verloren (Art. 13 Abs. 3 DBA-Österreich). Es wurde daher eine Entnahme gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 EStG fingiert. [1,0]

Diese wurde gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 HS 2 EStG mit dem gemeinen Wert bewertet (100.000 €). Zur Ermittlung der stillen Reserven war der Buchwert zum Zeitpunkt der Überführung zu ermitteln. Dieser betrug [AK 160.000 € abzüglich 4 Jahre lineare AfA (R 7.4 Abs. 8 Satz 1 EStR) = 80.000 €] 80.000 €. Die stillen Reserven betragen somit 20.000 €. [1,0]

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (BMF, Schreiben v. 22.12.2016, Rn. 20) ist der LKW nach der Entnahme unverzüglich mit dem Entnahmewert wieder einzulegen und in der Steuerbilanz mit dem Entnahmewert abzuschreiben (sog. „step-up“). Da der LKW der österreichischen Betriebsstätte zuzuordnen ist muss die AfA (100.000 € / 4 Jahre = 25.000 €) außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden (Art. 7 Abs. 1 S. 1 HS 1 und S. 2 DBA-Österreich). Der Bilanzansatz zum 31.12.2020 beträgt daher 100.000 €. Zum 31.12.2021 beträgt der Bilanzansatz 75.000 € und zum 31.12.2022 würde dieser 50.000 € betragen.

Die innerbilanziell als Aufwand zu erfassende AfA ist außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen. Die handelsrechtliche Abschreibung ist im Rahmen der steuerlichen Überleitungsrechnung entsprechend zu kürzen. **[1,5]**

§ 4g Abs. 1 EStG war anwendbar, da der LKW in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union überführt wurde und die Voraussetzungen des § 36 Abs. 5 Satz 1 EStG vorlagen.<sup>11</sup> In Höhe der stillen Reserven wurde daher gem. § 4g Abs. 1 Satz 1 EStG ein steuerlicher Ausgleichsposten innerhalb der Bilanz gebildet. **[1,0]**

Gem. § 4g Abs. 2 Satz 1 EStG war der Ausgleichsposten in 2020 und 2021 und ist der Ausgleichsposten in 2022 jährlich zu einem Fünftel (= 4.000 €) gewinnerhöhend aufzulösen.

Hinweis: Bereits im Wirtschaftsjahr der Bildung erfolgt eine ungemilderte Auflösung, d. h. keine pro rata temporis Betrachtung; vgl. Wortlaut des § 4g Abs. 2 EStG. **[1,0]**

Da der LKW nunmehr wieder der inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zugeordnet ist<sup>12</sup>, wird bei der Überführung nach Deutschland gem. § 4 Abs. 1 Satz 8 HS 2 EStG eine Einlage fingiert. Die Bewertung der Einlage erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG grundsätzlich zum gemeinen Wert (70.000 €). Innerhalb der Bilanz ist der Wert der Maschine um 20.000 €<sup>13</sup> aufzustocken. Da Deutschland aber aufgrund von Art. 13 Abs. 3 DBA-Österreich kein Besteuerungsrecht an den stillen Reserven hat ist der innerbilanziell erfasste Ertrag außerhalb der Bilanz abzurechnen. Es ergibt sich daher keine Auswirkung in der steuerlichen Überleitungsrechnung. **[1,5]**

Die Bewertung des LKW zum Bilanzstichtag erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG mit dem fortgeführten Zuführungswert. Die AfA ergibt sich gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG und § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG zeitanteilig für einen Monat.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> Obwohl das ATADUmsG vom 25.06.2021 stammt ist § 4g Abs. 1 EStG nach § 52 Abs. 8a EStG bereits zum 01.01.2020 anwendbar. Die anderen Absätze sind ab dem VZ 2021 anzuwenden (vgl. hierzu Drüen, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, § 4g EStG, Rn. 4c.

<sup>12</sup> Auch nach § 5 Abs.1 S.1 BsGaV ergibt sich keine andere Zuordnung.

<sup>13</sup> Der vorläufige Bilanzansatz zum 31.12.2022 beträgt 50.000 €. Da der Einagewert 70.000 € beträgt, erfolgt eine Aufstockung von 20.000 €

<sup>14</sup> Da die (fiktive) Einlage in die deutsche Steuerbilanz bereits zum 30.12.2020 erfolgte und zum 30.12.2022 nur ein „step-up“ erfolgte, kann ab dem 30.12.2022 mangels Neuanschaffung kein Wechsel zur degressiven AfA erfolgen.

Einlagewert	70.000 €	
AfA § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG 1/12 (Rest-ND 2 Jahre)	<u>./. 2.917 €</u>	
Buchwert zum 31.12.2022:	67.083 €	<b>[1,0]</b>

Überleitungsrechnung:

Mehr Ertrag Auflösung Ausgleichsposten (adB)	+ 4.000 €	
Weniger Abschreibung / AfA:	+ 17.083 € (20.000 € ./ . 2.917 €)	
Gewinn	+ 21.083 €	<b>[1,0]</b>

**[Punktesumme Teil II: 52,0]**

**[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

Punkte	
Soll	Ist

**Auspunktung zur Klausur**

**Teil I**

<b>Albrecht GmbH</b>		
<b>1. Grundstück "Sonderstr. 6"</b>		
war zutreffend BV (§ 246 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 EStG); Ertrag (= 75 T€) in HB zutreffend erfasst	0,5	
VG ≠ § 8 I KStG, § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 1 HS. 2 EStG (H 15.8 III "Tätigkeitsvergütung" EStH; VG = 75 T€ (§ 6b II EStG))	1,0	
VG nach § 6b I S. 1, S. 2 Nr. 1 EStG beg., da 6 Jahren AV (§ 247 II HGB) inländ. BSt (§ 6b IV Nr. 2 + Nr. 3 EStG)	1,0	
erfolgsneutraler Übertrag auf Gebäude des GHV der OHG, soweit GmbH beteiligt (= 1/3; § 39 II Nr. 2 AO; R 6b.2 VI S. 1 Nr. 2 EStR); Übertrag i.H.v. 1/3 v. 159.000 € = 53.000 €	1,0	
Bildung Reinvestitionsrücklage für restlichen st. Reserven i.H.v. 22 T€ (§ 6b III S. 1 EStG)	1,0	
(s.b.Ertrag) 75 T€ / (Bet. OHG) 53 T€; (s.b.Ertrag) / (Rücklage § 6b) 22 T€	1,0	
<b>2. Beteiligung an der AXY OHG</b>		
HB: VG (§ 246 I S. 1 HGB); Bew. mit AK (§§ 253 I S. 1, 255 I HGB); kein Übertrag st. Reserven mgl.	0,5	
Gewinnanteil 2022 = Ford. (§ 246 I S. 1 HGB); Bew. mit NW (§ 253 I S. 1 HGB)	1,0	
(Ford.) / (Beteiligungserträge) 20 T€	0,5	
StB: kein WG (§ 39 II Nr. 2 AO; § 15 I S. 1 Nr. 2 EStG); keine Bew. mgl.; Spiegelbildansatz	1,5	
- Gewinnanteil 2021: keine Berücksichtigung zum 31.12.2022	1,0	
- Gewinnanteil 2022: Zugang in 2022	1,0	
- n.a.BA: keinen Einfluss auf Kapitalkonten	1,0	
- Übertrag st. Reserven führt zu einer ErgBilanz (R 6b. VI S. 1 Nr. 2, VIII EStR)	1,0	
Berücksichtigung n.a. BA a.d.B. (§ 8 I S. 1 KStG; § 4 V S. 1 Nr. 2 EStG)	1,0	
Gewinnverteilung OHG	0,5	
Entwicklung Kapitalkonto der A-GmbH	1,0	
Umbuchung: (Bet OHG) / (Ford.) 20 T€	0,5	
Korrektur a.d.B.; z.v.E.: + 1.000 €	0,5	
<b>3. Erweiterungen</b>		
BVo (§ 68 II Nr. 2 BewG); abnutzbares+bewegliches VG/WG (Beck-Erlasse, 1, § 7/1, Tz. 3+10 S. 1; 200, §68/1)	1,0	
2021: Abrechnung IAB i.H.v. 20 T€, da... (§ 7g I EStG)	1,0	
2022: Hinzurechnung IAB (§ 8 I KStG; § 7g II S. 1 EStG) + keine Rückgängigmachung zu hohen IAB in 2021	1,0	
Minderung HK (§ 7g II S. 2 HS. 1 EStG); geminderten HK = AfA-MBG = 20 T€ (§ 7g II S. 2 HS. 2 EStG)	1,0	
Zurechnung ab Fertigstellung (= 01.08.2022, § 246 I S. 2 HS. 2 HGB; § 39 II Nr. 1 AO)	0,5	
Bew. mit HK ./ Abschr. bzw. AfA (§ 253 I S. 1, III S. 1+2 HGB; §§ 5 I S. 1, VI, 6 I Nr. 1 S.1 EStG); HK netto (§ 255 II HGB; § 9b I EStG; § 15 I Nr. 1 UStG)	1,0	
Abschreibung = 10 % (§ 253 III S. 2 HGB; § 7 I S. 1+2 EStG); zeitanteilig (§ 7 I S. 4 EStG)	1,0	
StB: neben degressiver AfA Sonder-AfA = 20% (§ 8 I S. 1 KStG; § 7g VI und § 7 II EStG); HB: keine Sonder-AfA	1,0	

Bilanzansatz HB = 38.334 €; Bilanzansatz StB = 13.917 €	0,5	
nicht bezahlte RE = so Vbdl. (§ 246 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 EStG); bew. mit Erfüllungs-/Rückzahlungsbetrag (§ 253 I S. 2 HS. 1 HGB; §§ 5 I S. 1, VI, 6 I Nr. 3, Nr. 2 S. 1 EStG); keine Abzinsung, da Laufzeit < 12 Mte.; VoSt = so. Ford. (§ 246 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 HS 1 EStG) mit NW (§ 253 I S. 1 HGB; § 6 I Nr. 2 S. 1 EStG)	1,0	
HB: (techn. Anlagen) 40 T€ + (VoSt) 7,6 T€ + (Abschr.) 1.666 € / (Vbdl. LuL) 47,6 T€ + (techn. Anlagen) 1.666 €	1,0	
Umbuchung StB: (AfA) / (techn. Anlagen) 24.416; Korrektur adB iHv 20.000 € (§ 7g II S. 2HS 1 EStG)	1,0	
RSt für Wiederherstellung (§ 249 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 EStG)	1,0	
HB: Bew. mit vss. Erfüllungsbetrag (§ 253 I S. 2 HS. 2 HGB) = 24 T€; Abzinsung mit 4 % (§ 253 II S. 1 HGB)	1,0	
Berechnung VV	1,5	
(s.b. Aufwand) / (RST)	0,5	
StB: Bewertungsvorbehalt des § 5 VI EStG; HB gem § 6 I Nr. 3a EStG; Preisverhältnisse am BilStT (lit. f)	1,0	
ratierliche Ansammlung (lit. d)	1,0	
Abzinsung mit 5,5 % (lit. e S. 1; Beck-Erlass, 1, § 6/19, Tz. 29 und Anlage 2)	0,5	
Ermittlung VV	1,5	
(RSt) 15.985 € / (s.b. Aufwand) 15.985 €	0,5	
<b>4. Einkauf USA</b>		
VG/WG des UV (§ 246 I S. 1 HGB; § 247 II HGB - Umkehrschluss)	0,5	
Bew. mit AK (§ 253 I S. 1 HGB; §§ 5 I, VI, 6 I Nr. 2 S. 1 EStG); Kurs im Ztpkt. Lfg. (H 6.2 "ausl. Währung" EStH)	1,0	
TW > AK; Bilanzansatz: 75 % v. 57.692 € = 43.269 €	0,5	
Kaufpreisvbdl. (§ 246 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 EStG); Bew. mit Erfüllungs-/Rückzahlungsbetrag (§ 253 I S. 2 HS. 1 HGB; §§ 5 I S.1, VI, 6 I Nr. 3, Nr. 2 S. 1 EStG) = 57.692 €	1,0	
HB/StB: soweit abgesichert liegt Bewertungseinheit vor (§ 254 HGB; § 5 Ia EStG); keine Aufwertung	1,0	
HB: soweit nicht abgesichert Aufwertung auf 20.833 € (§§ 253 I S. 2 HS. 1, 252 I Nr. 4, 256a S. 1 HGB)	1,0	
StB: Aufwertung wg. Vbdl. lfd. Geschäftsverkehr dauerhaft (§ 6 I Nr. 3, Nr. 2 S. 1 EStG; Beck-E,1, § 6/12, Rz. 34)	1,0	
HB Bilanzansatz = 59.294 €; Bilanzansatz StB = 58.786 €	0,5	
(WE) 57.692 € + (Waren) 43.269 € + (Wertdiff. Vbdl.) 1.602 € / (Vbdl.) 57.692 € + (BÄ) 43.269 € + (Vbdl.) 1.602 €	1,0	
StB: (Vbdl.) 508 € / (Wertdiff. Vbdl.) 508 €	0,5	
<b>5. latente Steuern</b>		
Wahlrecht nach § 274a Nr. 4 HGB; wg. geringen EK-Ausweis Ansatz passiver latenter Steuern	1,0	
im Saldo passive latente Steuern	1,0	
Berechnungen	1,0	
hrl. Abschlussbuchung	0,5	
kein Ansatz in der StB; stl. Anpassungsbuchung	0,5	
<b>Teil II</b>		
<b>1. Beteiligung an der X-GmbH</b>		
<b>a) GmbH-Anteil</b>		
VG/WG (§ 246 I S.1 HGB; § 5 I S. 1 EStG) des notw. BV (R 4.2 I S. 1 EStR, H 4.2 I "Bet." EStH; AV (§ 247 II HGB)	1,0	
HB: Aufdeckung st. Reserven durch Veräußerung = 130 T€	0,5	
(Ford.) 230 T€ / (Bet.) 100 T€ + (s.b.Erträge) 130 T€	1,0	

StB: st. Res. beg. nach § 6b X S. 1 + 4, IV Nr. 2 EStG; Höchstbetrag = 500 T€ gewahrt	1,0	
st.Res = 80.000 € (§ 6b X S. 4, II S. 1 EStG)	0,5	
maßgebend BW Veräußerungsztpkt. (§ 6 I Nr. 2 S.3 EStG); Wertaufholungsgebot (§ 6b X S.4, II S.2 EStG)	1,0	
Übertrag auf LKW oder Geb.; wg. Aufgabenstellung Übertrag auf Geb. (§ 6b VI EStG; R 7.3 IV S. 1 EStR)	1,0	
Gewinn auf Wertaufholung: TEV (§ 3 Nr. 40 lit. a S.1 + 2 EStG); irrelevant HEV (§§ 3c II, 52a IV S. 13 EStG)	1,0	
Wertaufholung aus 2000: kein TEV (§§ 3 Nr. 40 lit. a S. 2, 52 IV S. 5 EStG)	1,0	
Überleitungsrechnung: ./ . 80 T€; Korrektur a.d.B.: ./ . 12 T€	1,0	
<b>b) Darlehen</b>		
BV (H 4.2 XV "Betriebsschuld" EStH)	0,5	
auch nach Veräußerung (R 4.2 XV S. 3 EStR); Zusammenhang mit erw. WG	1,0	
Bew. mit Erfüllungsbetrag/Rückzahlungsbetrag (§ 253 I S. 2 HS. 1 HGB; §§ 5 I S.1, VI, 6 I Nr. 3, Nr. 2 S. 1 EStG)	0,5	
<b>c) Zinsen</b>		
Aufwand (§ 4 IV EStG)	0,5	
in StB Zinsen 01-06/2022 (= 3.000 €) a.d.B. Korrektur (§ 3c II S. 1 EStG)	1,0	
keine Korrektur Zinsen 07-12/2022, da kein Zusammenhang mehr mit Bet.	1,0	
StB: Korrektur a.d.B.: + 1.200 €	0,5	
<b>2. Investitionen</b>		
<b>a) LKW</b>		
Zurechnung FF trotz. Eigentumsvorbehalt (§ 246 I S. 2 HS. 2 HGB; § 39 II Nr. 1 AO); VG/WG des AV (§ 247 II HGB)	1,0	
Bew. mit AK ./ . Abschr./Afa (§ 253 I S. 1, III S. 1+2 HGB; §§ 5 I S.1 HS 1, VI, 6 I Nr. 1 S. 1 EStG); AK = Barwert, da zinslose Stundung (§ 255 I HGB); netto (§ 9b I EStG, § 15 I Nr. 1 UStG)	1,0	
Stundungsvereinbarung beinhaltet einen Zinsanteil; kein Kompensationsgeschäft hier vorliegend	1,0	
Barwert gem. R 6.2 S. 2 EStR in HB/StB; Barwert = 50 T€ x 1,897 (Tab. 6 zu § 13 I BewG, Beck-Erlasse, 200, §12/1)	1,0	
HB: lin. Abschr. (§ 253 III S. 2 HGB; § 7 I S. 1 + 2 EStG); zeitanteilig (§ 7 I S. 4 EStG); Abschr. = 8.892 € StB: degressive Afa § 7 II EStG, zeitanteilig § 7 II S. 2 EStG, Afa = 17.785 €	1,0	
Betriebschuld (§ 246 I S. 1 HGB; § 5 I S. 1 EStG, H 4.2 XV "Betriebsschuld" EStH)	0,5	
HB: Bew. mit Erfüllungsbetrag (§ 253 I S. 2 HS. 1 HGB); verdeckte Zinsen i.R. eines unverzinslichen Ratenkaufs	1,0	
Abzinsungssatz in HB/StB = 5,5 %, da marktüblicher Zinssatz	1,0	
StB: Bew. mit Rückzahlungsbetrag (§§ 5 I S. 1, VI, 6 I Nr. 3 S. 1 EStG)	1,0	
Zugangsbewertung mit 94.850 € (= AK bzw. Barwert)	0,5	
Ermittlung VV (Beck-Erlasse, 1, § 6/19, Rz. 10)	1,0	
Bilanzansatz 31.12.2022	0,5	
Abschlussbuchungen HB	1,0	
<b>b) Grundstück Schmittstr. 11c</b>		
Zurechnung ab NuL (= 01.04.22; § 246 I S. 2 HS. 2 HGB, § 39 II Nr. 1 AO); Aufteilung Kaufpreis nach Verkehrswerten (H 7.3 "Kaufpreisaufteilung" EStH)	1,0	
Bew. Geb. mit AK/HK ./ . Abschr./Afa (§ 253 I S. 1, III S.1+2 HGB; §§ 5 I S.1 HS 1, VI, 6 I Nr. 1 S. 1 EStG)	0,5	
wegen Abbruch apl. Abschr (§ 253 III S. 3 HGB) bzw. AfaA (§ 7 I S. 7 HS 1 EStG)	1,0	
Änderung BMG erst ab 2023 (§ 11c II EStDV); Berechnung apl. Abschr. / AfaA	1	

Erweiterung des Gebäudes = Herstellungsaufwand (§ 255 II S. 1 HGB)	0,5	
HK netto (§ 9b I EStG; § 15 I Nr. 1 UStG); Abschr. = 2 % (§ 253 III S.1+2 HGB)	1,0	
Ermittlung Bilanzansatz HB	1,0	
stl. Reserven aus Bet. zu übertragen, soweit stpfl (§ 6b X S. 2+3 EStG); stfr. Teil a.d.B. zu korrigieren	1,5	
AfA-BMG gemindert (§ 6b VI S. 2 EStG)	1,0	
AfA Gebäude § 7 IV S. 1 Nr. 2 lit. a EStG; zeitanteilig (§ 7 I S. 4 EStG); nachträgliche HK ab 01.04. berücksichtigen	1	
Ermittlung Bilanzansatz StB	1	
Bew. GruBo mit AK (§§ 253 I S. 1, 255 I S.1+2 HGB; §§ 5 I S.1, VI, 6 I Nr. 2 S. 1 EStG); Restbuchwert und Abbruchkosten = Aufwand in HB	1,0	
Erwerb in Teilabbruchsabsicht, da Abbruch binnen drei Jahren nach Erwerb (H 6.4 "Abbruchkosten " EStH)	1,0	
Ermittlung Bilanzansatz GruBo in StB	1,0	
Abschlussbuchungen HB	1,0	
Überleitungsrechnung StB; Korrektur a.d.B.	1,0	
<b>3. Zweigniederlassung</b>		
HB: VG (§ 246 I S. 1 HGB); keine Entstrickung; Bew mit AK ./ Abschr. (§ 253 I S.1, III S.1+2 HGB)	1,0	
(Abschr.) 20 T€ / (LKW) 20 T€	1,0	
StB: Zuordnung zur Ö-BSt; fiktive Entnahme (§ 4 I S. 3 + 4 EStG)	1,0	
Bew. mit gem Wert (= 100 T€; § 6 I Nr. 4 S. 1 HS. 2 EStG)	1,0	
Nach Entnahme Einlage mit 100 T€; Korrektur AfA adB (Art. 7 I S. 1 HS+S. 2 DBA-A)	1,5	
Bildung stl. AP innerhalb der StB (§ 4g I EStG, § 36 Abs. 5 S. 1 EStG)	1,0	
gewinnerhöhend Auflösung des stl. AP in 2020, 2021 und 2022 (§ 4g II S. 1 EStG)	1,0	
Zuordnung zur inl. GL-BSt; fiktive Einlage (§ 4 I S. 8 HS. 2 EStG; Bew. mit gem. Wert (= 70 T€; § 6 I Nr. 5a EStG); innerbilanzeller Ertrag ist adB abzurechnen	1,5	
Bew. zum 31.12. mit fortgeführten Einlagewert (§ 6 I Nr. 1 S. 1 EStG); lin. AfA (§ 7 I S.1+2 EStG); zeitanteilig (S. 4)	1,0	
steuerliche Überleitungsrechnung	1,0	

**Gesamtpunktzahl** (möglich / erreicht)

100,0	
-------	--