

Klausurlösung

Bilanzsteuerrecht

	Klausuren-Intensiv-Training
Klausur:	6-STD 2021 F-2
Datum:	
Dauer:	6 Stunden

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.

Lösungshinweise zur Übungsklausur Bilanzsteuerrecht F-2-21

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.

Der Übertrag und die Bildung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 Satz 1 EStG müssen buchhalterisch nachvollziehbar sein (vgl. § 5 Abs. 1 Satz 2 und 3, § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG).

[1,0]

Steuerliche Abschlussbuchung:

s. b. Ertrag	75.000 €	an	Beteiligung AXY OHG	53.000 €
			Rücklage § 6b EStG	22.000 €

[1,0]

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).

Bilanzansatz Beteiligung zum 31.12.2020: 100.000 € [0,5]

Der Gewinnanteil an der AXY OHG (= 1/3 des Jahresüberschusses) für 2020 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 31.12.2020: 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 2019 ist am 15.05.2020 gegen Minderung des Kapitalanteils ausbezahlt worden und somit am 31.12.2020 bei der Ermittlung der Kapitalkonten nicht mehr zu berücksichtigen.

[1,0]

- Der Gewinnanteil der A-GmbH für 2020 ist am 31.12.2020 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 €	[0,5]

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

Beteiligungsansatz zum 31.12.2019	110.000 €		
./. Entnahme Gewinnanteil am 15.05.2020	10.000 €		
+ Gewinnanteil Gesamthandsbereich	20.000 €		
./. Minderung aufgr. Übertragung stiller Reserven (Erg.-Bilanz)	<u>./. 53.000 €</u>		
= Beteiligungsansatz zum 31.12.2020	67.000 €		[1,0]

Umbuchung zur Erstellung der Steuerbilanz:

Beteiligung AXY OHG	20.000 €	an	Forderungen	20.000 €	[0,5]
---------------------	----------	----	-------------	----------	--------------

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 Scheinbestandteil¹, 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 40 % 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 2019 in Höhe von 40 % v. 50.000 € = 20.000 € außerhalb der Steuerbilanz abgerechnet. **[1,0]**

In 2020 ist der in Anspruch genommene Investitionsabzugsbetrag i. H. v. 40 % der tatsächlichen Herstellungskosten (40 % v. 40.000 € = 16.000 €) gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG, § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG außerhalb der Steuerbilanz hinzuzurechnen.

Der i. H. v. 4.000 € zu hoch gebildete Investitionsabzugsbetrag bleibt bestehen und ist in 2019 nicht rückgängig zu machen. **[1,0]**

Gleichzeitig sind innerhalb der Steuerbilanz die Herstellungskosten des Lastenaufzuges gem.

§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 7g Abs. 2 Satz 2 HS 1 EStG um 40 % v. 40.000 € = 16.000 € zu mindern.

Die geminderten Herstellungskosten stellen die AfA-Bemessungsgrundlage (= 40.000 € abzgl. 16.000 € = 24.000 €) 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 (= 01.08.2020) 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]**

¹ 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, 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. Gem. § 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		./ 16.000 €
Abschreibung / AfA(10 %, 25 % x 5/12) ²	./ 1.666 €	./ 2.500 €
Sonder-AfA [20 % x (40.000 € ./ 16.000 €)]		./ 4.800 €
Bilanzansatz zum 31.12.2020:	38.334 €	16.700 €

[0,5]

Sonstige Verbindlichkeit

Da die Bauleistung in 2020 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. Rückzahlungsbetrag i. H. v. 46.400 € zu bewerten ist. Aufgrund der kurzen Laufzeit erfolgt keine Ab-

² Die Abschreibung bzw. AfA berechnet sich wie folgt:

Abschreibung: 40.000 € x 1/10 x 5/12 = 1.666 €

AfA: 40.000 € x 25 % x 5/12 = 2.500 €

zinsung in der Steuerbilanz (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG); 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	46.400 €
Vorsteuer	6.400 €			

Abschreibungen	1.666 €	an	Technische Anlagen	1.666 €	[1,0]
----------------	---------	----	--------------------	---------	-------

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

AfA	21.634 €	an	Technische Anlagen	21.634 €	[1,0]
-----	----------	----	--------------------	----------	-------

Korrekturen z. v. E.:

Hinzurechnung i. H. v. 16.000 € (§ 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 31.12.2020 bis zum Tag der Beseitigungsverpflichtung = Ende des Mietvertrags am 31.07.2030).

[1,0]

Ermittlung des Vervielfältigers (VV):

Schritt 1: Abzinsungsvervielfältiger für 9 und 10 Jahre

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

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	[0,5]

Berechnung der handelsrechtlichen Rückstellung zum 31.12.2020:

$$24.000 \text{ €} \times 0,68682 = 16.484 \text{ €}$$

Handelsrechtliche Abschlussbuchung:

s. b. Aufwendungen 16.484 € an Rückstellungen 16.484 € **[0,5]**

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 31.12.2020: $24.000 \text{ €} / 120 \% \times 100 \% = 20.000 \text{ €}$. **[1,0]**

Die Rückstellung ist außerdem bis zum Ende der Laufzeit (= Laufzeit des Mietvertrages) zeitanteilig gleichmäßig anzusammeln (jährlich $1/10 = 2.000 \text{ €}$, für 2020 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 31.12.2020 bis zum Tag der Beseitigungsverpflichtung = Ende des Mietvertrags am 31.07.2030). 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 [1,5]

Berechnung der steuerrechtlichen Rückstellung zum 31.12.2020:

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

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

Rückstellungen 15.985 € an s. b. Aufwendungen 15.985 € **[0,5]**

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 = $75.000 \text{ USD} / 1,3 = 57.692 \text{ €}$. **[1,0]**

Da der Teilwert/Zeitwert am 31.12.2020 über den Anschaffungskosten liegt ($75.000 \text{ USD} / 1,20 = 62.500 \text{ €}$), bleibt es bei der Bewertung in Höhe der Anschaffungskosten.

Bewertung zum 31.12.2020: $57.692 \text{ €} \times 75 \% = 43.269 \text{ €}$ **[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 Erfüllungsbetrags bzw. Rückzahlungsbetrags zum Zeitpunkt der Aufnahme der Verbindlichkeit = 57.692 € ($75.000 \text{ USD} / 1,30$). **[1,0]**

Zum 31.12.2020 beträgt der Rückzahlungsbetrag $75.000 \text{ USD} / 1,20 = 62.500 \text{ €}$. 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).³ Tatsächlich besteht insoweit kein Kursrisiko.

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

$$50.000 \text{ USD} / 1,30 = 38.461 \text{ €}$$

[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 31.12.2020:	59.294 €	58.786 €	[0,5]

Handelsrechtliche Umbuchungen:

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

Umbuchungen zur Erstellung der Steuerbilanz:

Fremdwährungsverbdl.	508 €	an	Wertdiff. Verbdl.	508 €	[0,5]
----------------------	-------	----	-------------------	-------	--------------

Korrekturen z. v. E.: ---

³ 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).

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: 96.634 €) die aktiven latenten Steuern (Bilanzierungsdifferenz: 16.557 €) übersteigen. Es sind saldiert passive latente Steuern in Höhe von 30 % (§ 274 Abs. 2 HGB) von 80.141 € = 24.042 € auszuweisen.

[1,0]

	Tz.	HB €	StB €	aktive lat. Steuern	passive lat. Steuern
RL § 6b EStG	1, 2		22.000		22.000
Beteiligungen ⁴	2	100.000	67.000		33.000
Forderung	2	20.000	0		20.000
Lastenaufzug	3	38.334	16.700		21.634
Rückstellung	3	16.484	499	15.985	
Verbindlichkeiten	4	59.294	58.786	508	
Summe:				16.493	96.634
GESAMT(saldiert):					80.141

[1,0]

Handelsrechtliche Abschlussbuchung:

Steueraufwand 24.042 € an passive latente Steuern 24.042 € [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 24.042 € an Steueraufwand 24.042 € [0,5]

[Punktesumme Teil I: 48,0]

⁴ 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 2020 führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven in Höhe von 130.000 € (Veräußerungserlös 230.000 € ./ Buchwert 100.000 €).

[0,5]

Buchungssatz in der Handelsbilanz:

Forderung	230.000 €	an	Beteiligung X-GmbH	100.000 €
			s. b. Erträge	130.000 €

[1,0]

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 €

[0,5]

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 8 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	./.	12.000 € ⁵	
Gewinn		./.	92.000 €	[1,0]

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 gem. 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 31.12.2020 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]

⁵ 40 % von 30.000 € = 12.000 €.

Eine Abweichung zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz besteht insoweit nicht.

→ Keine Korrekturen veranlasst

Zinsen

Die Schuldzinsen wurden in 2020, 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 01-06/2020 (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 07-12/2020 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 €	[0,5]

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 € / 8 x 9/12	<u>./ 8.892 €</u>
Bewertung LKW zum 31.12.2020	85.958 €

Steuerbilanz:

Anschaffungskosten	94.850 €
AfA 94.850 € x 25 % x 9/12	<u>./ 17.784 €</u>
Bewertung LKW zum 31.12.2020	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.

[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. Dann ist die Verbindlichkeit in der Steuerbilanz abzuzinsen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG. Da die Laufzeit mehr als ein Jahr beträgt und keine Verzinsung vereinbart ist, liegt eine Ausnahme vom Abzinsungsgebot nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG, wenn man dieser Ansicht folgt, hier nicht vor.
- 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 31.12.2020 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 02.01.2021).

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

ergibt Vervielfältiger für 1 Jahr 3 Monate (0,974 + 0,231) = 1,205
Bewertung Verbindlichkeit: 50.000 € x 1,205 = 60.250 € [1,0]

Schritt 2:

Bei der Bewertung der Verbindlichkeit zum 31.12.2020 ist dieser Wert um die noch nicht erbrachte Tilgung für das 2. bis 4. Quartal 2020 zu erhöhen:

Bewertung zum 31.12.2020: 60.250 € + (12.500 € x 3) = 97.750 € [0,5]

Hinweis:

Die Steigerung der Verbindlichkeit von 94.850 € 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 € weniger Gewinn -8.892 €

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

Das Grundstück ist FF bereits ab dem Übergang Nutzen und Lasten (= 01.04.2020) 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 01.10.2020 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 2021. Diese Vereinfachungsregel wird auch im Handelsrecht aufgrund des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit und da kein Verstoß gegen das Willkürverbot vorliegt angewendet (Beck'sche Bilanzkommentar, § 253 HGB, Rz. 225).

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 (01.04.2020)	420.000 €
./.. Abschreibung (420.000 x 2 % x 6/12)	<u>4.200 €</u>
= Buchwert am 30.09.2020	415.800 €
→ Außerplanmäßige Abschreibung / AfaA 20 %	83.160 €

[1,0]

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 (01.04.2020) 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 (01.04.2020)	420.000 €	
+ Erweiterungsaufwendungen	<u>100.000 €</u>	
= Bemessungsgrundlage für die Abschreibung	520.000 €	
./. Abschreibung (520.000 x 2 % x 9/12)	7.800 € ⁶	
./. außerplanmäßige Abschreibung (Abbruchkosten)	<u>83.160 €</u>	
= Buchwert zum 31.12.2020	429.040 €	[1,0]

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 3 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).

[0,5]

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 (01.04.2020) 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 (01.04.2020)	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 31.12.2020	381.760 €	[1,0]

⁶ 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. 373 und 400). Der extensive Herstellungs begriff 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 31.12.2020	105.000 €	[1,0]

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 31.12.2020	198.160 €	[1,0]

Abschlussbuchungen in der Handelsbilanz:

Grund und Boden	105.000 €		
Gebäude	520.000 €	[420.000 € + 100.000 € Aufstockung]	
Vorsteuer	17.600 €		
Abbruchaufwand	10.000 €	an	Bank 652.600 €

Aufwand	83.160 €	an	Gebäude	83.160 €	[Restbuchwert Abbruch]	
Abschreibung	7.800 €	an	Gebäude	7.800 €		[1,0]

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 31.12.2019:

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

Bewertung des LKW:

Restbuchwert 31.12.2019:	60.000 €
abzgl. Abschreibung 2020	20.000 €
Restbuchwert 31.12.2020:	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 Zuordnung des LKW zur österreichischen Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 lit. b DBA-Österreich) Ende 2018 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 ist der LKW nach der Entnahme unverzüglich mit dem Entnahmewert wieder einzulegen und in der Steuerbilanz mit dem Entnahmewert abzuschreiben (sog. „step-up“)⁷. Da der LKW der österreichischen Betriebsstätte zuzuordnen ist muss die AfA (100.000 € / 4 Jahre = 25.000 €) außerhalb der Bilanz wieder hinzugerechnet werden.

Der Bilanzansatz zum 31.12.2018 beträgt daher 100.000 €. Zum 31.12.2019 beträgt der Bilanzansatz 75.000 € und zum 31.12.2020 würde dieser 50.000 € betragen.

[1,0]

§ 4g Abs. 1 EStG war anwendbar, da der LKW als Anlagevermögen in einen Mitgliedstaat der Europäischen Union überführt wurde. 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 2018 und 2019 jährlich zu einem Fünftel (= 4.000 €) gewinnerhöhend aufzulösen.

[0,5]

Da der LKW nunmehr wieder der inländischen Geschäftsleitungsbetriebsstätte zugeordnet ist⁸, 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 €).

[1,0]

Da für das Wirtschaftsgut ursprünglich § 4g Abs. 1 EStG angewandt wurde und weder die fünfjährige Regelungsdauer des § 4g EStG noch die tatsächliche Nutzungsdauer abgelaufen sind, ist § 4g Abs. 3 EStG zu beachten.

Nach § 4g Abs. 3 Satz 1 EStG ist der Restbetrag des Ausgleichspostens erfolgsneutral aufzulösen (= 12.000 €). Dies geschieht dadurch, dass der steuerliche Ausgleichsposten gegen Kapital ausgebucht wird.

[1,0]

Des Weiteren wird die Einlage nicht mit dem gemeinen Wert bewertet, sondern anhand eines nach § 4g Abs. 3 Satz 1 EStG zu ermittelnden Wertes, der maximal den gemeinen Wert betragen darf:

Fortgeführte Anschaffungskosten (160.000 € ./ 6 Jahre AfA)	40.000 €
+ gewinnerhöhend aufgelöster Ausgleichsposten (2 x 4.000 €)	8.000 €
+ Rückführungswert ./ BW Österreich (70.000 € ./ 65.000 €)	<u>5.000 €</u>
	53.000 €

[1,0]

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.⁹

⁷ BMF, Schreiben v. 22.12.2016, Rn. 20.

⁸ Auch nach § 5 BsGAV ergibt sich keine andere Zuordnung.

⁹ Da die (fiktive) Einlage in die deutsche Steuerbilanz bereits zum 30.12.2018 erfolgte und zum 30.12.2020 nur ein „step-up“ erfolgte, kann ab dem 30.12.2020 mangels Neuanschaffung kein Wechsel zur degressiven AfA erfolgen.

Einlagewert	53.000 €	
AfA § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG 1/12 (Rest-ND 2 Jahre)	<u>./.</u> 2.208 €	
Buchwert zum 31.12.2020:	50.792 €	[1,0]

Überleitungsrechnung:

Mehr Aufwand wg. Einlage	./.	22.000 € ¹⁰	
Korrektur wegen der Einlage (adB)	+	22.000 €	
Weniger Abschreibung / AfA:	+	17.792 €	
<hr/>			
Gewinn	+	17.792 €	[1,0]

[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

¹⁰ Zum 31.12.2019 beträgt der Bilanzansatz 75.000 €. Nachdem der Einlagewert 53.000 € beträgt ist der Bilanzansatz um 22.000 € herabzusetzen.

Name

Note

Punkte	
Soll	Ist

Auspunktung zur Klausur

Teil I

Albrecht GmbH		
1. Grundstück "Sonderstr. 6"		
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	
2. Beteiligung an der AXY OHG		
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 2020 = 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 2019: keine Berücksichtigung zum 31.12.2020	1,0	
- Gewinnanteil 2019: Zugang in 2020	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	
3. Erweiterungen		
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	
2019: Abrechnung IAB i.H.v. 20 T€, da... (§ 7g I EStG)	1,0	
2020: Hinzurechnung IAB (§ 8 I KStG; § 7g II S. 1 EStG) + keine Rückgängigmachung zu hohen IAB in 2019	1,0	
Minderung HK (§ 7g II S. 2 HS. 1 EStG); geminderten HK = AfA-MBG = 24 T€ (§ 7g II S. 2 HS. 2 EStG)	1,0	
Zurechnung ab Fertigstellung (= 01.08.2020, § 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 = AfA = 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 = 16.700 €	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) 6,4 T€ + (Abschr.) 1.666 € / (Vbdl. LuL) 46,4 T€ + (techn. Anlagen) 1.666 €	1,0	
Umbuchung StB: (AfA) / (techn. Anlagen) 21.634; Korrektur adB iHv 16.000 € (§ 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) 15.995 € / (s.b. Aufwand) 15.995 €	0,5	
4. Einkauf USA		
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	
5. latente Steuern		
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	
Teil II		
1. Beteiligung an der X-GmbH		
a) GmbH-Anteil		
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 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) Darlehen		
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	
c) Zinsen		
Aufwand (§ 4 IV EStG)	0,5	
in StB Zinsen 01-06/2020 (= 3.000 €) a.d.B. Korrektur (§ 3c II S. 1 EStG)	1,0	
keine Korrektur Zinsen 07-12/2020, da kein Zusammenhang mehr mit Bet.	1,0	
StB: Korrektur a.d.B.: + 1.200 €	0,5	
2. Investitionen		
a) LKW		
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 31.12.2020	0,5	
Abschlussbuchungen HB	1,0	
b) Grundstück Schmittstr. 11c		
Zurechnung ab NuL (= 01.04.20; § 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 2021 (§ 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)	0,5	
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	
3. Zweigniederlassung		
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	1,0	
Bildung stl. AP innerhalb der StB (§ 4g I EStG)	1,0	
gewinnerhöhend Auflösung des stl. AP in 2018 und 2019 (§ 4g II S. 1 EStG)	0,5	
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)	1,0	
Restbetrag stl. AP erfolgsneutral aufzulösen, da 5-jährige Regelungsdauer nicht abgelaufen (§ 4g III S. 1 EStG)	1,0	
Höchstbetragsberechnung des § 4g III EStG	1,0	
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	
-------	--