

# Schematasammlung

# Bilanzsteuerrecht

| Bilanzsteuerrecht

Autor: StB Dipl.-Finw. Jan-Hendrik Hillers

## Allgemeine Einleitungen

### *Buchführungspflicht*

1. Grundsätzlich ist jeder Kaufmann (§§ 1, 2 und 6 HGB) dazu verpflichtet eine handelsrechtliche Buchführung aufzustellen, § 238 HGB  
Ausnahme für Einzelkaufleute gem. § 241a HGB (Umsatz nicht mehr als 600.000 € und Gewinn nicht mehr als 60.000 € an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen gem. § 241a S. 1 HGB bzw. bei Neugründungen am ersten Abschlussstichtag nach der Gründung gem. § 241a S. 2 HGB); für die Pflicht zur Aufstellung einer Bilanz § 242 (4) HGB (Folge: Kaufmann muss keine Buchführung haben und ermittelt seinen Gewinn folglich auch nicht mehr nach § 4 (1) EStG, sondern nach § 4 (3) EStG; In der Bilanzklausur sehr unwahrscheinlich, könnte aber in Einkommensteuer drankommen)
2. Wer nach Handelsrecht buchführungspflichtig ist, ist dies gem. § 140 AO auch für das Steuerrecht (Folge: Aufstellung einer Überleitungsrechnung gem. § 60 (2) S. 1 EStDV oder einer eigenen Steuerbilanz gem. § 60 (2) S. 2 EStDV)  
Falls keine Buchführungspflicht nach Handelsrecht besteht, kann eine steuerrechtliche Buchführungspflicht gem. § 141 AO bestehen, wenn der Umsatz > 600.000 € oder der Gewinn > 60.000 € ist und das Finanzamt auf die Buchführungspflicht hingewiesen hat.

*Einleitung (unterstellt, dass Stpfl. in der Klausur Kaufmann und buchführungspflichtig nach HGB ist; in Klausuren sollte dies immer der Fall sein)*

1. Einzelunternehmer A ist Kaufmann i.S.d. § 1 (1) HGB, da er ein Handelsgewerbe betreibt. Sein Einzelunternehmen benötigt einen nach kaufmännischer Art eingerichteten Geschäftsbetrieb, § 1 (2) HGB. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflichten der §§ 238 ff. HGB sind gem. § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG und § 140 AO auch für das Steuerrecht zu beachten. § 241a HGB greift nicht, da die dort genannten Grenzen überschritten sind.  
Falls keine Eintragung im Handelsregister vorliegt noch zu ergänzen: Die Kaufmannseigenschaft ist auch ohne Eintragung im Handelsregister gegeben, da die Eintragung lediglich deklaratorischen Charakter hat.
2. Die A-OHG / A-GmbH ist Formkaufmann i.S.d. § 6 (1) HGB. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflichten der §§ 238 ff. HGB sind gem. § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG und § 140 AO auch für das Steuerrecht zu beachten. § 241a HGB greift nicht, da die Vorschrift auf Gesellschaften keine Anwendung findet.  
Falls bei einer OHG (alle anderen Gesellschaften müssen zwingend ins Handelsregister eingetragen werden) keine Eintragung im Handelsregister vorliegt noch zu ergänzen: Die Kaufmannseigenschaft ist auch ohne Eintragung im Handelsregister gegeben, da die Eintragung lediglich deklaratorischen Charakter hat.

*Allgemeine Schemata ausformuliert (für Zurechnung nur der Grundfall)*

Anlagevermögen

GruBo

1. Zurechnung: Der GruBo ist A gem. § 246 (1) S. 2 2. HS. HGB + § 39 (2) Nr. 1 AO mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten ab dem xx.xx.xxxx als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen. (Bei Grundstücken ist das wirtschaftliche Eigentum zeitlich fast immer vor dem zivilrechtlichen Eigentum) Ab dem yy.yy.yyyy ist A mit der Eintragung im Grundbuch zivilrechtlicher Eigentümer, die Zurechnung erfolgt dann gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO.
2. Zuordnung: Der GruBo stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, (7) S. 1 EStR, R 6.1 (1) S. 1 und 6 EStR notwendiges betriebliches unbewegliches nicht abnutzbares Anlagevermögen dar, da er auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.
3. Bewertung
  - Anschaffung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €. Hierzu kommen noch die Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 (1) S. 2 HGB von ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
  - Einlage: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit dem Einlagewert. Die Einlage ist gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 EStG, § 5 (6) EStG ... (hier dann den jeweiligen Fall nennen und die Bewertung angeben) mit ... € zu bewerten.

Gebäude

1. Zurechnung: Das Gebäude ist A gem. § 246 (1) S. 2 2. HS. HGB + § 39 (2) Nr. 1 AO mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten ab dem xx.xx.xxxx als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen. (Bei Grundstücken ist das wirtschaftliche Eigentum zeitlich fast immer vor dem zivilrechtlichen Eigentum) Ab dem yy.yy.yyyy ist A mit der Eintragung im Grundbuch zivilrechtlicher Eigentümer, die Zurechnung erfolgt dann gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO.
2. Zuordnung: Das Gebäude stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, (7) S. 1 EStR, R 6.1 (1) S. 1 und 5 EStR notwendiges betriebliches unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.
3. Bewertung
  - Anschaffung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten, § 255 (1) HGB, § 5 (1) S.

- 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €. Hierzu kommen noch die Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 (1) S. 2 HGB von ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
- Einlage: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit dem fortgeführten Einlagewert. Die Einlage ist gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 EStG, § 5 (6) EStG ... (hier dann den jeweiligen Fall nennen und die Bewertung angeben) mit ... € zu bewerten.
  - Herstellung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten. Die Herstellungskosten belaufen sich gem. § 255 (2) S. 1 HGB auf ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Herstellungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
4. AfA-Berechnung
- Die AfA ist gem. § 7 (4) Nr. 1 oder Nr. 2 EStG mit X % p.a. zu berechnen. Falls tatsächliche Nutzungsdauer kürzer als der pauschale Satz ist, ist die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer anzuwenden (§ 7 (4) S. 2 EStG) Die AfA ist gem. § 7 (1) S. 4 EStG im zu beurteilenden Jahr zeitanteilig zu berücksichtigen (falls einschlägig).

#### Betriebsvorrichtungen (z.B. Lastenaufzug)

1. Der Lastenaufzug stellt eine Betriebsvorrichtung (BVO) i.S.d. § 68 (2) Nr. 2 BewG und damit einen selbständigen Gebäudeteil dar, R 4.2 (3) Nr. 1 EStR + R 7.1 (3) EStR, H 7.1 „Betriebsvorrichtung“ EStH, Beck'sche Erlasse 200 § 68/1 Tz. 1.3
  2. Zurechnung: Die BVO ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB, § 39 (1) AO zuzurechnen.
  3. Zuordnung: Die BVO stellt notwendiges betriebliches bewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) EStR, R 6.1 (1) S. 1 und 5 EStR, R 7.1 (2) EStR, da sie auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.
4. Bewertung
- Anschaffung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten, § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €. Hierzu kommen noch die Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 (1) S. 2 HGB von ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
  - Herstellung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten. Die Herstellungskosten belaufen sich gem. § 255 (2) S. 1 HGB auf ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Herstellungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

5. AfA

- AfA kann entweder linear über die Nutzungsdauer gem. § 7 (1) S. 1 EStG oder bei Anschaffung bzw. Herstellung nach dem 31.12.2019 degressiv gem. § 7 (2) EStG erfolgen.

Scheinbestandteile (z.B. Trennwände)

1. Die Trennwände stellen einen Scheinbestandteil und damit einen selbständigen Gebäudeteil dar, R 4.2 (3) Nr. 2 EStR, R 7.1 (4) EStR, H 7.1 „Scheinbestandteil“ EStH, da die Trennwände keine BVO darstellen, die bND größer ist als die voraussichtliche Zeit der Nutzung, der Ausbau geplant ist und die Trennwände auch nach Ausbau noch einen nicht unwesentlichen Wiederverwendungswert haben.
2. Zurechnung: Der Scheinbestandteil ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB, § 39 (1) AO zuzurechnen.
3. Zuordnung: Der Scheinbestandteil stellt notwendiges betriebliches bewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) EStR, R 6.1 (1) S. 1 und 5 EStR, R 7.1 (2) EStR, da er auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.
4. Bewertung
  - Anschaffung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten, § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €. Hierzu kommen noch die Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 (1) S. 2 HGB von ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
  - Herstellung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten. Die Herstellungskosten belaufen sich gem. § 255 (2) S. 1 HGB auf ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Herstellungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
5. AfA
  - AfA kann entweder linear über die Nutzungsdauer gem. § 7 (1) S. 1 EStG oder bei Anschaffung bzw. Herstellung nach dem 31.12.2019 degressiv gem. § 7 (2) EStG erfolgen.

Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen

1. Die Ladeneinrichtung stellt einen Ladeneinbau und damit einen selbständigen Gebäudeteil dar, R 4.2 (3) Nr. 3 EStR, da die Ladeneinrichtung keine BVO und keinen

Scheinbestandteil darstellt und einem schnellen Wandel des modischen Geschmacks unterliegt.

2. Zurechnung: Der Ladeneinbau ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB, § 39 (1) AO zuzurechnen.
3. Zuordnung: Der Ladeneinbau stellt notwendiges betriebliches unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) EStR, R 6.1 (1) S. 1 und 5 EStR, R 7.1 (6) EStR, da er auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.
4. Bewertung
  - Anschaffung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten, § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €. Hierzu kommen noch die Anschaffungsnebenkosten gem. § 255 (1) S. 2 HGB von ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Anschaffungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
  - Herstellung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Herstellungskosten. Die Herstellungskosten belaufen sich gem. § 255 (2) S. 1 HGB auf ... €. Die Umsatzsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG + § 15 (1) S. 1 Nr. 1 UStG nicht zu den Herstellungskosten, da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.
5. AfA
  - AfA ist gem. § 7 (5a) EStG nach Gebäudegrundsätzen vorzunehmen, d.h. grundsätzlich Abschreibung mit den pauschalen Sätzen gem. § 7 (4) S. 1 EStG. Da die Nutzungsdauer aber regelmäßig bei 8 Jahren liegt, ist die AfA in der Regel auf diese tatsächliche Nutzungsdauer gem. § 7 (4) S. 2 EStG vorzunehmen.

## Immaterielle Wirtschaftsgüter (iWG)

Selbst geschaffene iWG des Anlagevermögens. (z.B. selbst entwickelte Computerprogramme oder der selbst geschaffene Firmenwert)

1. Zurechnung: Das iWG ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO zuzurechnen.
2. Zuordnung: Das iWG stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, R 6.1 (1) S. 1, 4 und 5 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH notwendiges betriebliches unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (falls iWG abnutzbar ist).
  - Das iWG stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, R 6.1 (1) S. 1, 4 und 6 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH notwendiges betriebliches unbewegliches nicht abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist (falls iWG nicht abnutzbar ist).
  - Handelsrechtlich besteht gem. § 248 (2) S. 1 HGB ein Aktivierungswahlrecht (sofern keine Ausnahme nach § 248 (2) S. 2 HGB greift). Sollte ein möglichst niedriger

Jahresüberschuss gewünscht sein, ist vom Aktivierungswahlrecht kein Gebrauch zu machen und das iWG nicht zu aktivieren (in diesem Fall stellen die Kosten sofort abziehbaren Aufwand dar). Sollte ein möglichst hoher Jahresüberschuss / ein möglichst hohes Eigenkapital nach Handelsrecht gewünscht sein, ist das Wahlrecht auszuüben.

- Steuerrechtlich gilt für selbst geschaffene iWG des Anlagevermögens zwingend das Aktivierungsverbot nach § 5 (2) EStG, d.h. die Kosten sind steuerrechtlich sofort abziehbarer Aufwand.
- 3. Bewertung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB mit den Herstellungskosten (falls iWG nicht abnutzbar ist) / gem. § 253 (1) S. 1 und (3) S. 1 HGB mit den fortgeführten Herstellungskosten (falls iWG abnutzbar ist). Die Herstellungskosten bestimmen sich gem. § 255 (2) und (2a) HGB. Die Entwicklungskosten sind gem. § 255 (2a) S. 1 und 2, (2) S. 1 HGB zu aktivieren, eine Aktivierung der Forschungskosten ist gem. § 255 (2a) S. 1 und 3, (2) S. 1 und 4 HGB ausgeschlossen (d.h. Forschungskosten sind immer sofort abziehbarer Aufwand). Falls Entwicklung und Forschung nicht klar voneinander unterschieden werden können, ist eine Aktivierung ausgeschlossen gem. § 255 (2a) S. 4 HGB.
- 4. AfA-Berechnung (falls iWG abnutzbar ist)  
Die Abschreibung erfolgt gem. § 253 (3) S. 1 und 2 HGB grundsätzlich über die Nutzungsdauer. Ist diese nicht verlässlich zu schätzen, erfolgt die Abschreibung gem. § 253 (3) S. 3 HGB über 10 Jahre.
- 5. Handelsrechtlich sind bei einer Aktivierung eines selbst geschaffenen iWG zusätzliche Angaben im Anhang erforderlich (§ 285 Nr. 22 HGB), zudem gilt gem. § 268 (8) HGB eine Ausschüttungssperre in Höhe der aktivierten Entwicklungskosten abzüglich der in diesem Zusammenhang gebildeten latenten Steuern.

#### Entgeltlich erworbene nicht abnutzbare iWG des Anlagevermögens

1. Zurechnung: Das iWG ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO zuzurechnen.
2. Zuordnung: Das iWG stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, R 6.1 (1) S. 1, 4 und 6 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH notwendiges betriebliches unbewegliches nicht abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.  
Das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht gem. § 248 (2) HGB und das steuerrechtliche Aktivierungsverbot gem. § 5 (2) EStG finden keine Anwendung, da beide nur für selbst geschaffene iWG des Anlagevermögens gelten.
3. Bewertung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten gem. § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €.

#### Entgeltlich erworbene abnutzbare iWG des Anlagevermögens

1. Zurechnung: Das iWG ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO zuzurechnen.
2. Zuordnung: Das iWG stellt gem. §§ 246 (1) S. 1, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, R 6.1 (1) S. 1, 4 und 5 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH notwendiges betriebliches unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.  
Das handelsrechtliche Aktivierungswahlrecht gem. § 248 (2) HGB und das steuerrechtliche Aktivierungsverbot gem. § 5 (2) EStG finden keine Anwendung, da beide nur für selbst geschaffene iWG des Anlagevermögens gelten.
3. Bewertung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... €.
4. AfA-Berechnung (falls iWG abnutzbar ist)  
Die Abschreibung erfolgt gem. § 253 (3) S. 1 und 2 HGB, § 7 (1) S. 1 EStG grundsätzlich über die Nutzungsdauer. Ist diese nicht verlässlich zu schätzen, erfolgt die Abschreibung gem. § 253 (3) S. 3 HGB über 10 Jahre. Mangels einer abweichenden steuerlichen Regelung gilt dies auch im Steuerrecht.

#### Entgeltlich erworbener Firmenwert

1. Zurechnung: Der Firmenwert ist A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO zuzurechnen.
2. Zuordnung: Der Firmenwert stellt gem. §§ 246 (1) S. 1 und 4, 247 (2) HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1, R 6.1 (1) S. 1, 4 und 5 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH notwendiges betriebliches unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen dar, da es auf Dauer dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.  
Falls die Höhe des Firmenwerts nicht angegeben wird: Der Firmenwert berechnet sich gem. § 246 (1) S. 4 HGB wie folgt:

#### Kaufpreis für die Übernahme des Unternehmens

./.. Teilwert der übernommenen Vermögensgegenstände (d.h. Teilwert der Aktiva)  
+ übernommene Schulden des Unternehmens (Teilwert Passiva)  
= Firmenwert

Kontrollberechnung: Kaufpreis ./.. Kapitalkonto ./.. stille Reserven Aktiva = Firmenwert

3. Bewertung: Die Bewertung zum 31.12 erfolgt gem. § 253 (1) S. 1, (3) HGB, § 6 (1) Nr. 1 S. 1 EStG mit den fortgeführten Anschaffungskosten gem. § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Anschaffungskosten belaufen sich gem. § 255 (1) S. 1 HGB auf ... € (Höhe des Firmenwerts)
4. Die Abschreibung erfolgt gem. § 253 (3) S. 1 und 2 HGB, § 7 (1) S. 1 EStG grundsätzlich über die Nutzungsdauer. Handelsrechtlich erfolgt die Abschreibung

gem. § 253 (3) S. 4 und 3 HGB über 10 Jahre. Steuerrechtlich erfolgt die Abschreibung gem. § 5 (6) EStG, § 7 (1) S. 3 EStG über 15 Jahre.

## Umlaufvermögen

### Selbst hergestellte iWG des Umlaufvermögens

1. Zurechnung: Die iWG sind A gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO zuzurechnen.
2. Zuordnung: Die iWG sind gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB analog, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1 EStR, R 6.1 (2) EStR als notwendiges Umlaufvermögen zu aktivieren.
3. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit den Herstellungskosten gem. § 255 (2a) und (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Entwicklungskosten sind gem. § 255 (2a) S. 1 und 2, (2) S. 1 HGB zu aktivieren, eine Aktivierung der Forschungskosten ist gem. § 255 (2a) S. 1 und 3, (2) S. 1 und 4 HGB ausgeschlossen (d.h. Forschungskosten sind immer sofort abziehbarer Aufwand). Falls Entwicklung und Forschung nicht klar voneinander unterschieden werden können, ist eine Aktivierung ausgeschlossen gem. § 255 (2a) S. 4 HGB.

### Unfertige Erzeugnisse / teulfertige Arbeiten (selbst hergestelltes Umlaufvermögen)

1. Die Gewinnrealisation tritt erst mit Abnahme + ggf. Montage / Inbetriebnahme des Werkes ein (§ 252 (1) Nr. 4 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG), d.h. erst ab diesem Zeitpunkt ist eine Forderung auszuweisen. Solange dies noch nicht erfolgt ist, sind beim Unternehmer keine Forderungen, sondern die Erzeugnisse mit ihren HK zu aktivieren (das gilt selbst dann, wenn das Produkt bereits vollständig fertiggestellt wurde)  
Dies gilt auch für Fälle, in denen der Abnehmer einer Werkleistung aus einem unvollendeten Werkvertrag bereits zivilrechtlicher Eigentümer der Sache ist (z.B. Errichtung eines Gebäudes auf einem Grundstück des Kunden, Einbau einer Heizung in ein Gebäude des Kunden). Auch in einem solchen Fall sind beim Leistenden teulfertige Arbeiten anzusetzen und nach den Vorschriften für Umlaufvermögen zu bewerten. Die teulfertigen Arbeiten sind beim Leistenden als „Werklohnforderung besonderer Art“ zu bezeichnen.
2. Zurechnung: entfällt
3. Zuordnung: Die unfertigen Erzeugnisse sind gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB analog, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1 EStR, R 6.1 (2) EStR als notwendiges Umlaufvermögen zu aktivieren.
4. Bewertung: Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit den bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten gem. § 255 (2) HGB, § 5

(1) S. 1 1. HS. EStG, H 6.3 „Halbfertige Arbeiten“ EStH. Die abziehbare Vorsteuer gehört gem. § 9b (1) EStG nicht zu den Herstellungskosten.

5. Buchungen:

Unfertige Erzeugnisse an Bestandsveränderung (Ertragskonto)

6. Niedrigerer Teilwert ist über die retrograde Ermittlung gem. R 6.8 (2) S. 3 EStR zu ermitteln, H 6.7 „Halbfertige Bauten auf fremden Grund und Boden“ EStH.

#### Anlagen im Bau (selbst hergestelltes Anlagevermögen)

1. Noch nicht fertiggestellte Gebäude, Maschinen und technische Anlagen, die im eigenen Betrieb hergestellt werden, um später als Anlagevermögen genutzt zu werden, sind am Bilanzstichtag als „Anlagen im Bau“ mit ihren bis zum Bilanzstichtag angefallenen Herstellungskosten zu bilanzieren.
2. Normales Schema für das jeweilige Wirtschaftsgut für Zurechnung etc. durchführen, es ergibt sich lediglich die Besonderheit bei der Bewertung (HK bis Bilanzstichtag) und bei der AfA (keine AfA zu gewähren, da Anlage noch nicht fertiggestellt wurde)

#### Vorratsvermögen

1. Zurechnung: entfällt
2. Zuordnung: Das Vorratsvermögen ist gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB analog, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1 EStR, R 6.1 (2) EStR als notwendiges Umlaufvermögen zu aktivieren.
3. Bewertung: Die Bewertung erfolgt grds. mit den Anschaffungskosten gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG.
4. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist handelsrechtlich gem. § 253 (4) S. 1 HGB zwingend auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, steuerrechtlich besteht gem. § 5 (1) S. 1 2. HS., (6) EStG, § 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG ein Wahlrecht zur Abschreibung. Da laut Aufgabenstellung der niedrigst mögliche steuerliche Gewinn gewünscht ist, ist die Abschreibung auch steuerlich auszuüben.
5. Zulässige Verfahren zur Schätzung der Anschaffungskosten sind das LiFo-Verfahren (§ 256 S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2a EStG) und die Durchschnittsbewertung (§ 240 (4) HGB, § 256 S. 2 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG)
6. Wählt der Steuerpflichtige handelsrechtlich die Durchschnittsbewertung, muss er sie mangels steuerrechtlicher Regelung gem. § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG auch steuerrechtlich anwenden.
7. Wählt der Steuerpflichtige handelsrechtlich die Einzelbewertung oder LiFo / FiFo, so kann steuerrechtlich unabhängig von der Ausübung des handelsrechtlichen Wahlrechts die Einzelbewertung oder das LiFo-Verfahren durchgeführt werden (§ 5 (1) S. 1 2. HS. EStG, § 6 (1) Nr. 2a EStG)

## Forderungen

1. Zurechnung: entfällt
2. Zuordnung: Die Forderungen stellen gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB analog, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1 EStR, R 6.1 (2) EStR notwendiges betriebliches Umlaufvermögen dar.
3. Bewertung: Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG mit den Anschaffungskosten (hier: dem Forderungsbetrag).
4. Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist handelsrechtlich gem. § 253 (4) S. 1 HGB auf den niedrigeren Wert abzuschreiben, steuerrechtlich besteht gem. § 5 (1) S. 1 2. HS., (6) EStG, § 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG ein Wahlrecht zur Abschreibung. Da laut Aufgabenstellung der niedrigst mögliche steuerliche Gewinn gewünscht ist, ist die Abschreibung auch steuerlich auszuüben.
5. Grundsätzlich sind Forderungen einzeln zu bewerten gem. § 252 (1) Nr. 3 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG. Aber auch eine pauschale Bewertung anstelle der Einzelbewertung kommt in Betracht, soweit dies den Grundsätzen einer vorsichtigen Bewertung entspricht, § 252 (1) Nr. 4, (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG.

## Fallgruppen Einzelwertberichtigung

1. Ausfall einer Forderung steht sicher fest bei (Ereignis muss natürlich immer vor dem Bilanzstichtag sein):
  - Einstellung des Insolvenzverfahrens mangels Masse
  - Fruchtlöse Zwangsvollstreckung
  - Eidesstaatliche Versicherung
  - Wegzug des Schuldners (unbekannt verzogen)
  - Tod des Schuldners (wenn keine Erben vorhanden sind)
  - Einrede der Verjährung
  - Zahlungsunfähigkeit aufgrund von Ereignissen wie z.B. Brand im Unternehmen des Kunden. Kunde ist gegen den Schaden nicht ausreichend versichert.
2. Die Einzelwertberichtigung erfolgt immer erst einmal von der Nettoforderung. Die Berichtigung der USt darf nur dann erfolgen, wenn die USt uneinbringlich geworden ist, also in voller Höhe ausgefallen ist, oder wenn das Ausfallrisiko 100 % beträgt. In allen anderen Fällen erfolgt keine Korrektur der USt.
3. An jedem Bilanzstichtag ist zu prüfen, ob die Gründe für eine im Vorjahr vorgenommene Teilwertabschreibung weiterhin bestehen. Ist die Forderung wieder werthaltig erfolgt sowohl handels- als auch steuerrechtlich zwingend eine Wertaufholung gem. § 253 (5) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 3 + Nr. 1 S. 4 EStG, § 5 (6) EStG.

## Zweifelhafte Forderungen

1. Zweifelhafte Forderungen (z.B. 70 % von 11.900 € zweifelhaft) dürfen immer nur netto korrigiert werden, da Forderungsausfall noch gar nicht sicher ist. Daher keine Korrektur des USt.
2. Zweifelhafte Forderung netto x Schätzung des Ausfalls = grds. Wertberichtigung
3. Vergleich der ermittelten Wertberichtigung mit dem Betrag, der noch nicht tatsächlich für diese Forderung bis Bilanzaufstellung gezahlt wurde. Maximal der noch nicht gezahlte Betrag kann ausfallen.

### Bemessungsgrundlage für Pauschalwertberichtigung aufgrund von Ausfallrisiko

Forderungsbestand am Bilanzstichtag	... €
./. einzelwertberichtigte Forderungen	... €
./. zweifelhafte Forderungen (unabhängig davon, wie viel dieser Forderungen wirklich korrigiert wird. Die Forderung wurde einzeln bewertet und kann daher nicht auch noch pauschal wertberichtigt werden)	... €
./. Abgesicherte Forderungen (z.B. Versicherungen)	... €
./. Hypothekarisch abgesicherte Forderungen	... €
./. Forderungen gegen die öffentliche Hand	... €
= Pauschal ausfallgefährdete Forderungen	... €
./. USt (USt darf nicht pauschal wertberichtigt werden)	... €
= Sollumsatz	... €
 Sollumsatz x Pauschales Ausfallrisiko = Pauschalwertberichtigung	 ... €

Bemessungsgrundlage für Pauschalwertberichtigungen aufgrund innerbetrieblichen Zinsverlusts / Mahnkosten (nur handelsrechtlich zulässig gem. § 253 (4) S. 2 HGB. Steuerrechtlich besteht ein Verbot gem. § 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG, § 5 (6) EStG, da keine dauernde Wertminderung vorliegt)

Forderungsbestand am Bilanzstichtag	... €
./. Forderungen, für die eine Einzelwertberichtigung vorgenommen wurde	... €

= Pauschal ausfallgefährdete Forderungen ... €

= Sollumsatz

Sollumsatz x ((Marktüblicher Zinssatz x Tage der Überfälligkeit) / 360 Tage) =  
Pauschalwertberichtigung ... €

Vergleich der ermittelten Pauschalwertberichtigung mit dem bei Bilanzaufstellung noch tatsächlich offenen Forderungen (netto). Ist die Pauschalwertberichtigung größer als die tatsächlich noch offenen Forderungen, darf maximal dieser Betrag wertberichtigt werden gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG.

Bei der Berichtigung von Forderungen sind werterhellende Tatsachen (maßgebliches Ereignis, z.B. Insolvenzantrag oder Schaden beim Kunden, tritt vor Bilanzstichtag ein, der Unternehmer erfährt aber erst nach Bilanzstichtag aber noch vor Bilanzaufstellung davon) zu berücksichtigen gem. § 252 (1) Nr. 4 + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG.

Wertbegründende Tatsachen (maßgebliches Ereignis, z.B. Insolvenzantrag oder Schaden beim Kunden, tritt nach Bilanzstichtag ein) sind gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG nicht zu berücksichtigen.

Beides gilt natürlich auch für wertaufhellende Tatsachen (z.B. Erbschaft, die dazu führt, dass Forderungen doch beglichen werden können)

### Geleistete Anzahlungen

1. Zurechnung: entfällt
2. Zuordnung: Die geleisteten Anzahlungen stellen gem. § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB analog, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, R 4.2 (1) S. 1 EStR, R 6.1 (2) EStR notwendiges betriebliches Umlaufvermögen (sonstige Forderung) dar.
3. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 2 S. 1 EStG, § 255 (1) S. 1 HGB, § 9b (1) EStG mit den Anschaffungskosten (hier: dem Forderungsbetrag netto)
4. Die (ggf. noch nicht) abziehbare Vorsteuer ist gesondert auszuweisen (falls noch keine Rechnung für die Anzahlung vorliegt, ist die Vorsteuer noch nicht abziehbar), § 246 (1) S. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG (für nicht abziehbare Vorsteuer noch § 266 (2) B. II. Nr. 4 HGB). Falls eine Rechnung für die Anzahlung vorliegt, ist die Vorsteuer gem. § 15 (1) S. 1 Nr. 1 S. 3 UStG abziehbar.

## ARAP

„Normale“ Vorauszahlungen (z.B. Mietvorauszahlungen)

1. Gemäß § 250 (1) HGB und § 5 (5) S. 1 Nr. 1 EStG sind die bereits in 2020 gezahlten Mieten aktiv abzugrenzen, soweit sie wirtschaftlich auf das Jahr 2021 entfallen. Die Abgrenzung erfolgt in Höhe von (z.B. 6/12 von 10.000 € = 5.000 €) ... €
2. Buchungen  
Aufwand an Bank (für die gesamte Zahlung)  
ARAP an Aufwand (soweit wirtschaftlich abzugrenzen ist)
3. Im Folgejahr ist der ARAP erfolgswirksam aufzulösen. Der ARAP ist zeitanteilig aufzulösen, falls Vorauszahlungen für mehr als 1 Jahr (z.B. Miete wird für 3 Jahre im Voraus gezahlt) vorliegt  
Buchung: Aufwand an ARAP

Entstandene, aber noch nicht gezahlte Zinsen (z.B. Darlehensausgabe am 1.10.2020, Zinsen sind am 30.9.2021 zu zahlen)

1. Die Voraussetzungen für einen ARAP liegen nicht vor, da keine Ausgaben vor Bilanzstichtag getätigt wurden.
2. Gemäß § 252 (1) Nr. 5 HGB + R 5.6 (3) EStR ist auf den 31.12.2020 ein antizipativer Posten in Form einer sonstigen Verbindlichkeit (§ 246 (1) S. 1 + 3 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG) auszuweisen, soweit die Zinsen bereits in 2020 wirtschaftlich verursacht worden sind, § 253 (1) S. 2 HGB, § 6 (1) Nr. 3 S. 1 + Nr. 2 S. 1 EStG.
3. Buchungen:  
Aufwand (z.B. 3/12 der Zinsen) an sonstige Verbindlichkeit

Disagio / Damnum für ein Fälligkeitsdarlehen (Rückzahlung des Darlehensbetrags in einer Summe)

1. Gemäß § 250 (3) S. 1 HGB besteht für ein Damnum / Disagio ein Wahlrecht zur Bildung eines ARAP.
  - Niedrigst möglicher Jahresüberschuss gewünscht: Da ein niedrigst möglicher Gewinn gewünscht ist, ist das Wahlrecht nicht auszuüben, sodass in voller Höhe des Damnums sofort abziehbare Zinsaufwendungen vorliegen.  
Buchung bei Darlehensausgabe:  
Bank, Zinsaufwand an Darlehen
  - Möglichst hoher Jahresüberschuss / handelsrechtliches Eigenkapital gewünscht: Da ein möglichst hoher Jahresüberschuss / ein möglichst hohes handelsrechtliches Eigenkapital gewünscht ist, ist das Wahlrecht auszuüben und ein ARAP zu bilden.  
Buchung bei Darlehensausgabe:

- Bank, ARAP an Darlehen
- ARAP ist linear über die Laufzeit des Darlehens aufzulösen, § 250 (3) S. 2 HGB  
Buchung: Aufwand an ARAP
2. Steuerrechtlich ist gemäß § 5 (5) S. 1 Nr. 1 EStG zwingend ein ARAP zu bilden. Auch hier erfolgt die Auflösung linear über die Laufzeit des Darlehens.

#### Disagio / Damnum für ein Tilgungsdarlehen

1. Bildung des ARAP: Wie bei Fälligkeitsdarlehen (Wahlrecht HR, Ansatzgebot StR)
2. Auflösung des ARAP muss zwingend nach der Zinsstaffelmethode (digitale Auflösung) erfolgen
  - $s = n * ((n+1) / 2)$  (n = Anzahl der Tilgungsraten, s ist der Nenner im später anzuwendenden Bruch)  
Beispiel: Tilgungsdarlehen über 5 Jahre, jedes Jahr wird einmal getilgt  
 $s = 5 * ((5+1) / 2) = 5 * 6 / 2 = 5 * 3 = 15$   
Würde die Tilgung jedes Halbjahr erfolgen, wäre die Anzahl der Tilgungsraten 10 (5 Jahre \* jeweils 2 Raten pro Jahr)
  - Im ersten Jahr (d.h. Jahr der Darlehensauszahlung), wird das Disagio aufgelöst in Höhe von:  
Disagiobetrag \* n/s = Auflösungsbetrag  
Im Beispiel oben also: Disagiobetrag \* 5/15
  - Im zweiten Jahr wird das Disagio aufgelöst in Höhe von:  
Disagiobetrag \* (n-1)/s = Auflösungsbetrag (Jedes weitere Jahr reduziert sich n um 1)
  - Sollte das Darlehen nicht zum 1.1, sondern im Laufe des Jahres (z.B. 1.7) ausgegeben worden sein, ist die Auflösung noch entsprechend um 1/12 pro Monat zu kürzen
3. Buchungen für Einbuchung und Auflösung des ARAP sind von der Systematik identisch zum Fälligkeitsdarlehen

#### Passivseite

##### Verbindlichkeit

1. Die Verbindlichkeit ist als betriebliche Schuld gem. § 246 (1) S. 1 und 3 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, H 4.2 (15) „Betriebsschuld“ zu bilanzieren.
2. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 2 HGB, § 6 (1) Nr. 3 S. 1 + Nr. 2 S. 1 EStG mit dem Erfüllungs- bzw. Nennbetrag von ... €.  
Bei ausländischen Währungen: Die Umrechnung des Fremdwährungskurses erfolgt gem. § 256a S. 1 HGB zum Devisenkassamittelkurs.
3. Aufgrund der Verzinslichkeit / Laufzeit von unter einem Jahr ist die Verbindlichkeit steuerrechtlich nicht abzuzinsen (§ 6 (1) Nr. 3 S. 2 EStG) (falls keine Verzinsung vorliegt und die Laufzeit länger als 1 Jahr ist, muss hier entsprechend steuerrechtlich abgezinst werden gem. § 5 (6) EStG, § 6 (1) Nr. 3 S. 1 EStG; Abzinsung kann

entsprechend der bewertungsrechtlichen Regelungen zu §§ 12-14 BewG + den entsprechenden Erlassen, Beck'sche 200 § 12/1 bis 14/2, erfolgen. Für die Verzinsung kann ein Kalenderjahr mit 360 Tagen, 30 Tagen pro Monat, zugrunde gelegt werden, Beck'sche Erlasse 1 § 6/19 Tz. 3). Handelsrechtlich werden Verbindlichkeiten grds. nie abgezinst, Ausnahmen: unverzinslich gestundete Kaufpreistraten, Kaufpreisrenten.

4. Sollte sich der Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit über den ursprünglichen Betrag hinaus erhöhen (d.h. anstelle von bisher 10.000 € müssen nun 12.000 € aufgewandt werden, insbesondere bei Verbindlichkeiten in fremden Währungen), ist dieser höhere Erfüllungsbetrag handelsrechtlich zwingenderweise gem. § 252 (1) Nr. 4 1. HS. HGB anzusetzen. Steuerrechtlich besteht gem. § 6 (1) Nr. 3 S. 2 + Nr. 2 S. 2 EStG ein Wahlrecht, den höheren Nennbetrag der Verbindlichkeit anzusetzen, wenn eine voraussichtlich dauernde Werterhöhung vorliegt. Bei nur vorübergehenden Werterhöhungen ist ein Ansatz des höheren Nennwerts ausgeschlossen (Durchbrechung der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit gem. § 5 (6) EStG)
5. Sollte sich der Erfüllungsbetrag der Verbindlichkeit der Verbindlichkeit unter den ursprünglichen Betrag absenken (d.h. anstelle von bisher 10.000 € müssen nun 8.000 € aufgewandt werden; insbesondere bei Verbindlichkeiten in fremden Währungen) darf dieser daraus entstehende Gewinn (Buchung wäre z.B. Verbindlichkeit an Ertrag 2.000) aufgrund § 252 (1) Nr. 4 2. HS. HGB (nicht realisierte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden) nicht erfasst werden, ein niedrigerer Wertansatz der Verbindlichkeit ist daher handelsrechtlich grundsätzlich nicht möglich. Ausnahme hiervon nur bei Verbindlichkeiten in fremden Währungen, deren Restlaufzeit am Bilanzstichtag unter einem Jahr liegt, § 256a S. 2 HGB.  
Steuerrechtlich ist ein Wertansatz der Verbindlichkeit unter ihrem ursprünglichen Nennwert in keinem Fall zulässig.

## Rückstellungen

### Grundfall

1. Rückstellungen sind aufgrund des Vorsichtsprinzips gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB immer dann zu bilden, wenn mit einer Inanspruchnahme am Bilanzstichtag ernsthaft zu rechnen ist. Zudem erfordern Rückstellungen eine zwingende Verpflichtung gegenüber einem Dritten, R 5.7 (3) EStR.
2. Es ist eine Rückstellung gem. § 249 (1) S. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG zu bilanzieren.
3. Die Bewertung erfolgt gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 253 (1) S. 2, (2) HGB handelsrechtlich mit notwendigen Erfüllungsbetrag. (Falls am Bilanzstichtag eine Laufzeit von mehr als einem Jahr vorliegt, muss gem. § 253 (2) HGB abgezinst werden)

Drohende Verluste (z.B. Abschluss eines Kaufvertrags über PC zu 10.000 € am 30.11.2020, Lieferung soll am 15.1.2021 erfolgen. Einkaufspreis sinkt zum Bilanzstichtag nachhaltig auf 8.000 €

1. Handelsrechtlich ist zwingend eine Rückstellung für drohende Verluste gem. § 249 (1) S. 1 HGB zu bilanzieren. Die Bewertung erfolgt gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 253 (1) S. 2, (2) HGB mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag (z.B. 10.000 € abzgl. 8.000 € = 2.000 €)
2. Steuerrechtlich darf die Drohverlustrückstellung gem. § 5 (4a) S.1, (6) EStG nicht bilanziert werden

Unterlassene Instandhaltungen (z.B. Werkstattdach wird im Dezember undicht, Reparatur wird erst im Januar des Folgejahres ausgeführt)

1. Es ist eine Rückstellung gem. § 249 (1) S. 2 Nr. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG zu bilanzieren, da die unterlassene Instandhaltung in den ersten drei Monaten des Folgejahres nachgeholt (maßgeblich ist die Abnahme des fertigen Werks, da eine Reparatur eine Werkleistung i.S.d. BGB ist) wird.  
Wird die Reparatur z.B. erst am 2. April des Folgejahres abgeschlossen, darf gem. § 249 (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG keine Rückstellung gebildet werden, da die Instandhaltung nicht in den ersten drei Monaten des Folgejahres erfolgte.
2. Die Bewertung erfolgt gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 253 (1) S. 2, (2) HGB handelsrechtlich mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag (Nettobetrag der Reparatur; für die abzugsfähige Vorsteuer ist keine Rückstellung zu bilden). Erkenntnisse bis zur Bilanzaufstellung sind bei der Bewertung zu berücksichtigen.

Garantierückstellungen (z.B. Autoverkäufer verkauft Fahrzeuge mit Garantiefrist von einem Jahr. Zusätzlich erhält der Kunde noch ein weiteres Jahr Kulanz auf anfallende Reparaturen für Material- und Produktionsfehler. Nach Erfahrungswerten muss für die Garantie mit 2 % und für die Kulanz mit 1 % des Jahresumsatzes kalkuliert werden)

1. Für die Garantieverpflichtung aus der Garantiefrist von einem Jahr ist eine Rückstellung gem. § 249 (1) S. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG zu bilden. Für die voraussichtliche Kulanzverpflichtung ist eine Rückstellung gem. § 249 (1) S. 2 Nr. 2 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG zu bilden.
2. Die Bewertung beider Rückstellungen erfolgt gem. § 252 (1) Nr. 4 HGB, § 253 (1) S. 2, (2) HGB handelsrechtlich mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag, d.h. hier den Erfahrungswerten aus der Vergangenheit. (Falls am Bilanzstichtag eine Laufzeit von mehr als einem Jahr vorliegt, muss gem. § 253 (2) HGB abgezinst werden)

## PRAP

„Normale“ Vorauszahlungen (z.B. Mietvorauszahlungen)

1. Gemäß § 250 (2) HGB und § 5 (5) S. 1 Nr. 2 EStG sind die bereits in 2020 erhaltenen Mieten passiv abzugrenzen, soweit sie wirtschaftlich auf das Jahr 2021 entfallen. Die Abgrenzung erfolgt in Höhe von (z.B. 6/12 von 10.000 € = 5.000 €) ... €
2. Buchungen  
Bank an Mietertrag (für die gesamte Zahlung)  
Mietertrag an PRAP (soweit wirtschaftlich abzugrenzen ist)
3. Im Folgejahr ist der ARAP erfolgswirksam aufzulösen. Der ARAP ist zeitanteilig aufzulösen, falls Vorauszahlungen für mehr als 1 Jahr (z.B. Miete wird für 3 Jahre im Voraus gezahlt) vorliegt  
Buchung: PRAP an Ertrag

## Erhaltene Anzahlungen

1. Erhaltene Anzahlungen sind gem. § 246 (1) S. 1 und 3 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG als Verbindlichkeiten anzusetzen. Die Bewertung erfolgt gem. § 253 (1) S. 1 HGB, § 6 (1) Nr. 3 + Nr. 2 EStG mit dem Erfüllungs- bzw. Nennbetrag.
- Grundsätzlich sind erhaltene Anzahlungen lt. BFH mit dem Bruttobetrag anzusetzen. In diesem Fall ist aber die enthaltene USt (USt entsteht gem. § 13 (1) Nr. 1 a) S. 4 EStG bereits mit Erhalt der Anzahlung und nicht erst bei Lieferung) als weitere Verbindlichkeit auszuweisen. Handelsrechtlich stellt die USt sofort abziehbaren Aufwand dar, steuerrechtlich ist gem. § 5 (5) S. 2 Nr. 2 EStG zwingend ein ARAP zu bilden.
- Nettoausweis der erhaltenen Anzahlung ist ebenfalls zulässig, in diesem Fall entfällt mangels Aufwandsbuchung die Bildung eines ARAP. Da in Klausuren meistens der niedrigst mögliche Jahresüberschuss gewünscht ist, ist regelmäßig der Bruttoausweis durchzuführen. Sollte ein möglichst hoher Jahresüberschuss gewünscht sein, ist der Nettoausweis durchzuführen.

## Latente Steuern

- Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften sowie die klassische GmbH & Co. KG (siehe § 264a HGB) haben gem. § 274a HGB im Umkehrschluss latente Steuern für Wertunterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz, die sich in der Zukunft wieder ausgleichen werden, zu bilden. Dies gilt auch für quasi-permanente Differenzen (z.B. Wertdifferenzen beim GruBo) Permanente Differenzen führen nicht zur Bildung von latenten Steuern.

- Passive und aktive latente Steuern können gem. § 274 (1) S. 3 HGB unsaldiert ausgewiesen werden, dies ist in Klausuren regelmäßig der Fall.
- Latente Steuern sind steuerrechtlich nie zu bilden, die entsprechenden Buchungen sind gem. § 5 (6) EStG in der Steuerbilanz rückgängig zu machen.
- In der Regel beträgt der Steuersatz zur Bildung der latenten Steuern i.S.d. § 274 (2) HGB laut Aufgabenstellung 30 %.  
➔ Berechnung: Wertdifferenz x 30 % = latente Steuern

## Sonderfälle Zurechnung

### Kommissionsgeschäft (§§ 383-406 HGB)

1. Es liegt eine Verkaufskommission vor, da A als Kommissionär die ... (z.B. Maschinen) des Auftraggebers B (Kommittent) im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung veräußert (§ 383 HGB).
2. Bilanzielle Behandlung noch nicht veräußerter Kommissionsgüter (Bilanzierung erfolgt beim Kommittenten) -> Normales Schema, je nach Wirtschaftsgut z.B. Ware oder PKW, anwenden.
3. Umsatzsteuerliche Würdigung des Kommissionsgeschäfts
4. Bilanzielle Behandlung des Kommissionsgeschäfts (die Forderungen und Verbindlichkeiten sind nach den normalen Schemata anzusetzen und zu bewerten)

#### Buchungen:

Kommittent (z.B. Kommission für Ware)

Kommissionsforderung, Provisionsaufwand an Umsatzerlöse, USt

Kommissionär

Forderungen, VorSt an Kommissionsverbindlichkeit, Provisionserlöse, USt

### Einkaufskommission (Kommissionär erwirbt für den Kommittenten Wirtschaftsgut)

1. Es liegt eine Einkaufskommission vor, da A als Kommissionär die ... (z.B. Maschinen) für den Auftraggebers B (Kommittent) im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung erwirbt (§ 383 HGB).
2. Bilanzielle Behandlung des erworbenen Kommissionsguts (Bilanzierung erfolgt beim Kommittenten) -> Normales Schema, je nach Wirtschaftsgut z.B. Ware oder PKW, anwenden (Anschaffungskosten liegen beim Kommittenten in Höhe des Einkaufspreises zzgl. der Provision des Kommissionärs und etwaiger Nebenkosten, wie z.B. Spediteur, vor)
3. Umsatzsteuerliche Würdigung des Kommissionsgeschäfts

4. Bilanzielle Behandlung des Kommissionsgeschäfts (die Forderungen und Verbindlichkeiten sind nach den normalen Schemata anzusetzen und zu bewerten)

Buchungen:

Kommittent (z.B. Kommission für Ware)

Wareneinkauf (= Aufwand), VorSt an Kommissionsverbindlichkeit

Warenbestand an Bestandsveränderungen (= Ertrag)

Kommissionär

Kommissionsforderung an Ertrag, Provisionsertrag, ggf. Erlöse für verauslagte Kosten, USt

Aufwand, VorSt an Verbindlichkeit

#### Bruchteilsgemeinschaften (§§ 741-758 BGB)

- Jeder Miteigentümer hat einen ideellen Anteil (z.B.  $\frac{1}{2}$  oder  $\frac{1}{4}$ ) am Wirtschaftsgut
- Dem Bruchteilsigentümer ist sein ideeller Anteil am Wirtschaftsgut als zivilrechtliches Eigentum zuzurechnen (§ 246 (1) S. 2 1. HS. HGB, § 39 (1) AO). Der Anteil stellt Betriebsvermögen dar, soweit er vom Stpfl. zu betrieblichen Zwecken genutzt wird, H 4.2 (7) „Miteigentum“ EStH.

#### Fallgruppen

1. Eheleute A und B haben Bruchteilsigentum (jeweils  $\frac{1}{2}$ ) an einem Gebäude, welches Unternehmer-Ehegatte A zu 100 % eigenbetrieblich nutzt:  
Anteil des A ( $\frac{1}{2}$ ) ist ihm zuzurechnen und zu bilanzieren
2. A und B haben Bruchteilsigentum (jeweils  $\frac{1}{2}$ ) an einem Gebäude, eine Hälfte des Gebäudes wird an A für sein Einzelunternehmen, die andere Hälfte an einen fremden Dritten vermietet:
  - Zwingende Bilanzierung von  $\frac{1}{2} \times 50\%$  (nur eine Hälfte des Gebäudes wird eigenbetrieblich genutzt) = 25 % des Gebäudes bei A gem. § 39 (2) Nr. 2 AO
3. Ehegatten A und B errichten gemeinsam Gebäude auf einem gemeinschaftlichen Grundstück, das gesamte Grundstück wird nach ein paar Jahren privater Nutzung an den Unternehmer-Ehegatten A vermietet. Die Herstellung des Gebäudes wurde mit einem Darlehen fremdfinanziert. A bucht vollständige Miete als Mietaufwand zzgl. Vorsteuer. Zudem fallen laufende Kosten zzgl. USt an, welche von der Ehegattengemeinschaft getragen werden:
  - Mietverhältnis:

- Ertragsteuerliche Vermietung des A an sich selbst, hälftige Miete netto ist als Entnahme zu buchen
- Umsatzsteuerlich zwei getrennte Unternehmer (Ehegattengemeinschaft und A), daher Leistungsaustausch. Vermietung ist grds. steuerfrei nach § 4 Nr. 12 a) UStG, aber Option § 9 UStG möglich. A hat (je nach Verwendung des Gebäudes) Vorsteuerabzug
- Bilanzierung Grundstück
  - Grundstück (GruBo und Gebäude) ist ab dem Beginn der Vermietung, soweit es A zuzurechnen ist, in das BV einzulegen
  - Beim Gebäude ist anteilige AfA bis zum Beginn der Vermietung abzuziehen (auch, wenn AfA gar nicht steuerlich geltend gemacht werden konnte, R 6.12 (1) S. 2 EStR)
  - Insgesamt keine Korrekturen nach § 15a UStG, da gesamtes Grundstück umsatzsteuerlich bei der Ehegattengemeinschaft im Unternehmen ist.
- Darlehen
  - Anteiliges Darlehen ist ab dem Beginn der Vermietung einzulegen, R 4.2 (15) S. 2 EStR (Schuld folgt Wirtschaftsgut)
  - Zinsen sind anteilig Betriebsausgaben, je nach Zahlungsweise kann sich hier ggf. noch eine Verbindlichkeit ergeben (hier monatlich die entstandenen Zinsen abgrenzen und auch ohne Zahlung als Verbindlichkeit ausweisen, § 252 (1) Nr. 5 HGB)
- Laufende Kosten
  - Anteilige laufende Kosten sind als Betriebsausgaben einzulegen, Vorsteuerabzug hat nur die Ehegattengemeinschaft.

## Gesamthandsgemeinschaften

### Fallgruppen

1. AB-KG (A und B jeweils 50 %) vermietet Grundstück an den Einzelunternehmer A. Die KG ist eine rein vermögensverwaltende Gesellschaft. Die KG zahlt die gesamten laufenden Kosten für das Grundstück:
  - Handelsrechtlich ist das Grundstück ausschließlich der KG als zivilrechtlichen Eigentümerin zuzurechnen und bei ihr zu bilanzieren (§ 246 (1) S. 2 1. HS. HGB, § 39 (1) AO, § 246 (1) S. 1 HGB, § 247 (2) HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG)
  - Aufgrund der betrieblichen Nutzung durch A und weil die KG mit dem Grundstück lediglich Einkünfte gem. § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG erzielt, ist das Grundstück gem. § 39 (2) Nr. 1 AO A zu 50 % zuzurechnen und bei ihm zu bilanzieren (normales Schema für das Grundstück, es handelt sich um eine Einlage in das Einzelunternehmen, die gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten ist).
  - Das Mietverhältnis ist in Höhe der Beteiligung des A steuerlich unbeachtlich, da eine Vermietung an sich selbst nicht möglich ist. Gleiches gilt, soweit unangemessen hohe

Vergütungen für die Überlassung des Grundstücks gezahlt werden, auch der unangemessene Teil stellt eine Entnahme dar.

- Die laufenden Grundstückskosten stellen grds. in Höhe des Anteils des A Betriebsausgaben und Einlagen im Einzelunternehmen dar. Vertraglich kann aber festgehalten werden, dass A als Mieter sämtliche Kosten trägt, in diesem Fall liegen in voller Höhe Betriebsausgaben vor. A hat einen Vorsteuerabzug für die laufenden Kosten, soweit er das Grundstück nicht für vorsteuerschädliche Zwecke verwendet.

Buchungen im Einzelunternehmen des A

GruBo (Anteil des A) an Einlage

Mietaufwand (Anteil des B), Entnahme (Anteil des A) an Bank

Grundstücksaufwendungen (Anteil des A) an Einlagen

2. Wie Fall 1, aber es ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG i.S.d. § 15 (3) Nr. 2 EStG:
  - Grundstück ist nur der GmbH & Co. KG zuzurechnen, § 39 (2) Nr. 2 AO findet keine Anwendung, da eine getrennte Zurechnung bei den Gesellschaftern steuerlich nicht erforderlich ist.
  - Das Mietverhältnis ist steuerlich voll anzuerkennen.
3. Wie Fall 1, aber die KG betreibt neben der Vermietung auch einen Maschinenhandel, aus dem sie gewerbliche Einkünfte erzielt:
  - Die KG erzielt auch aus der Vermietung gem. § 15 (3) Nr. 1 EStG gewerbliche Einkünfte
  - Grundstück ist nur der KG zuzurechnen, § 39 (2) Nr. 2 AO findet keine Anwendung, da eine getrennte Zurechnung bei den Gesellschaftern steuerlich nicht erforderlich ist.
  - Das Mietverhältnis ist steuerlich voll anzuerkennen.
4. Erbengemeinschaft A, B und C (Erbteil jeweils 1/3) vermieten ein Grundstück aus dem Nachlass ihres Vaters V an A, der dieses für sein Einzelunternehmen nutzt. Der Nachlass umfasst neben dem Grundstück einen Gewerbebetrieb, den die Erbengemeinschaft fortführt.
  - Keine gewerbliche Infizierung der Erbengemeinschaft gem. § 15 (3) Nr. 1 EStG (siehe H 15.8 (5) „Erbengemeinschaft“ EStH)
  - Aufgrund der betrieblichen Nutzung durch A und weil die Erbengemeinschaft mit dem Grundstück lediglich Einkünfte gem. § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG erzielt, ist das Grundstück gem. § 39 (2) Nr. 1 AO A zu 1/3 zuzurechnen und bei ihm zu bilanzieren (normales Schema für das Grundstück, es handelt sich um eine Einlage in das Einzelunternehmen, die gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG nach den allgemeinen Grundsätzen zu bewerten ist).
  - Das Mietverhältnis ist in Höhe der Beteiligung des A steuerlich unbeachtlich, da eine Vermietung an sich selbst nicht möglich ist.

## Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB)

- Schlagwort in der Klausur: „Die gelieferte Ware bleibt bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises unser Eigentum“
  - Klassischer Fall: Erwerb am 15.12.19, Zahlung Kaufpreis am 5.1.2020
1. Zivilrechtlich ist der Verkäufer bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises Eigentümer des veräußerten Wirtschaftsguts gem. § 449 (1) BGB.
  2. Da der Erwerber aber den Verkäufer durch Zahlung des Kaufpreises von der Verfügungsmacht über das erworbene Wirtschaftsgut ausschließen kann, ist der Erwerber bereits mit Übergabe der Ware am xx.xx.xxxx wirtschaftlicher Eigentümer (§ 246 (1) S. 2 2. HS. HGB, § 39 (2) Nr. 1 AO)

## Versendungskauf

- Versendet der Verkäufer die Ware auf Verlangen des Käufers, so geht gem. § 447 (1) BGB die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Käufer über, sobald der Verkäufer die Ware dem Spediteur, Frachtführer etc. übergeben hat. Zivilrechtlich wird der Käufer aber Eigentümer (§ 929 S. 1 BGB), wenn ihm die Ware vom Spediteur übergeben wird; die Übergabe vom Verkäufer an den Spediteur reicht nicht aus.
- Bilanzielle Abbildung des Versendungskaufs:
  - Verkäufer hat mit Übergabe der Ware an den Spediteur eine Kaufpreisforderung zu aktivieren gem. § 252 (1) Nr. 4 2. HS. HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG. Die Ware ist ab diesem Zeitpunkt nicht mehr vom Verkäufer zu bilanzieren, da er alle seine Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag erfüllt hat.
  - Beim Käufer ist die Ware erst mit Übergabe an ihn (oder an einen Vertreter) zu bilanzieren, da erst dann der zivilrechtliche Eigentumsübergang erfolgt. Der Käufer ist auch vorher nicht als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen, da er keine Verfügungsmacht über die Ware hat. Dementsprechend ist auch der eigentliche Wareneinkauf erst bei Übergabe zu buchen.

## Sicherungsübereignung

- Klassischer Fall: Gewerbetreibender (= Sicherungsgeber) übereignet LKW als Sicherungseigentum an eine Bank (= Sicherungsnehmer), damit diese ihm ein Darlehen gewährt.
- Bilanzielle Behandlung:
  - Durch die Sicherungsübereignung wird der Sicherungsnehmer zivilrechtlicher Eigentümer gem. §§ 929, 930 BGB.

- Aber Sicherungsgeber ist auch nach der Sicherungsübereignung wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 246 (1) S. 2 2. HS. HGB, § 39 (2) Nr. 1 AO
  - Wirtschaftliches Eigentum geht erst auf den Sicherungsnehmer über, wenn der Sicherungsgeber seinen Verpflichtungen (z.B. Tilgung des Darlehens, Zahlung Zinsen etc.) nicht mehr nachkommt und der Sicherungsnehmer den Gegenstand tatsächlich verwertet, z.B. Veräußerung an einen fremden Dritten.
  - Umsatzsteuerliche Behandlung:
    - 2 Lieferungen (1. Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer und 2. Sicherungsnehmer an fremden Dritten) in dem Moment, in dem der Sicherungsnehmer den Gegenstand verwertet
    - Für die Lieferung des Sicherungsgebers schuldet der Sicherungsnehmer als Leistungsempfänger gem. § 13b (2) Nr. 2, (5) S. 1 UStG die Umsatzsteuer, Miete / Mietkauf / Leasing
  - Bei Vermietung / Verpachtung bleibt der Vermieter zivilrechtlicher (§§ 535 ff. BGB) und wirtschaftlicher Eigentümer der Sache.
1. Vereinbarung einer Substanzerhaltung und ggfs. Pachterneuerung
- Bilanzielle Behandlung:
    - Vermieter hat die Mietsache nach den allgemeinen Grundsätzen anzusetzen und zu bewerten
    - Beim Mieter sind die gezahlten Mieten Betriebsausgaben, etwaige Vorsteuer ist unter den allgemeinen Grundsätzen abziehbar.
    - Für die Pachterneuerung ist eine Rückstellung beim Mieter zu bilden (§ 249 (1) S. 1 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, Beck'sche Erlasse 1 § 4/17 Tz. I B. Nr. 2). Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem notwendigen Erfüllungsbetrag gem. § 253 (1) S. 2 HGB. Die Rückstellung ist anzusammeln und gem. § 253 (2) HGB abzuzinsen. Steuerrechtlich ist die Rückstellung gem. § 6 (1) Nr. 3a EStG, § 5 (6) EStG zu bewerten (insbesondere § 6 (1) Nr. 3a d – f) EStG).
    - Beim Vermieter ist eine entsprechende Forderung für die Pachterneuerung zu bilanzieren, welche aber nicht abzuzinsen ist. Eine Ansammlung ist aber dennoch vorzunehmen.
2. Mietkauf
- Veräußerung Mietsache nach Ablauf der Mietzeit: **Kauf nach Miete**
    - Bis zum Erwerb liegt ein reguläres Mietverhältnis vor, Mieter hat Betriebsausgaben und Vermieter hat Betriebseinnahmen
    - Bei Veräußerung hat der Käufer das erworbene Wirtschaftsgut zu aktivieren und der Verkäufer den Veräußerungserlös zu versteuern

- Mieter während der Mietdauer (z.B. innerhalb der ersten zwei Jahre der Miete) das Recht, die Mietsache gegen einen Kaufpreis zu erwerben: **Miete mit Kaufoption**
  - Bis zum Erwerb liegt ein reguläres Mietverhältnis vor, Mieter hat Betriebsausgaben und Vermieter hat Betriebseinnahmen
  - Bei Veräußerung hat der Käufer das erworbene Wirtschaftsgut zu aktivieren und der Verkäufer den Veräußerungserlös zu versteuern
  - Der Käufer hat das erworbene Wirtschaftsgut wie folgt zu aktivieren:  
Kaufpreis (ohne abziehbare VorSt § 9b (1) EStG)  
+ angerechnete Miete  
./. verbrauchte lineare Abschreibung während der Mietdauer (höchstens die angerechnete Miete)  
= Anschaffungskosten  
Etwaige Differenzen (z.B. Kaufpreis 32.000, AK laut Berechnung 35.000) sind als Ertrag oder Aufwand (je nachdem, ob AK größer oder kleiner als Kaufpreis sind) einzubuchen
  - Umsatzsteuerlich wird das Mietverhältnis vor Kaufoption als sonstige Leistung behandelt, wenn der Optionspreis mindestens ein Prozent über dem Verkehrswert der Mietsache liegt. Liegt der Optionspreis nicht oberhalb des Verkehrswerts im Zeitpunkt der Ausübung des Optionsrechts, liegt von vornherein eine Lieferung vor (A 3.5 (5) S. 7 UStAE)
- Vertragsverhältnis ist von Anfang an so ausgestaltet, dass der wesentliche Sinn des Vertrags im Erwerb des Wirtschaftsguts liegt (Indizien: außerordentlich hohe Mietzahlungen und volle Anrechnung der Mieten auf den Kaufpreis; Kaufpreis wird bereits zu Mietbeginn festgelegt und der Kaufpreis liegt nach Anrechnung der Mieten weit unter dem Zeitwert des Wirtschaftsguts): **unechter Mietkauf / verdeckter Ratenkauf**
  - Der Vertrag gilt von Anfang an als Kaufvertrag, der Mieter hat das Wirtschaftsgut zu bilanzieren
  - „Mietzahlungen“ stellen Kaufpreistraten dar
  - Umsatzsteuerlich liegt von Anfang an eine Lieferung vor (A 3.5 (5) UStAE)

### 3. Leasing

#### Leasingfälle

Vollamortisationsfälle bewegliches BV (Beck'sche Erlasse 1 § 6/1 -> „Leasingerlass“)

1. Hat der Vertrag eine bestimmte Grundmietzeit, in der er für beide Parteien unkündbar ist (Leasingerlass II Nr. 1 a))?
2. Decken die Leasingraten zzgl. Sonderzahlungen innerhalb der Grundmietzeit die Kosten des Leasing-Gebers (Leasingerlass II Nr. 1 b))? (**Wichtiges Indiz!**)
3. Vertragstyp bestimmen (Leasingerlass II Nr. 2 a)-d))

4. Zurechnung (= wirtschaftliches Eigentum gem. § 246 (1) S. 2 2. HS. HGB, § 39 (2) Nr. 1 AO) anhand des Vertragstypen bestimmen (Leasingerlass III Nr. 1-4)
5. Bilanzmäßige Darstellung des gesamten Vorgangs entsprechend vornehmen (Leasingerlass IV und V)

#### Zurechnung beim Leasinggeber

- Siehe Leasingerlass IV Nr. 1 und 2 des Erlasses, für Sonderzahlungen sind ARAP (Leasingnehmer) und PRAP (Leasinggeber) zu bilden und linear aufzulösen

#### Zurechnung beim Leasingnehmer

#### Behandlung beim Leasingnehmer

1. Wirtschaftsgut ist mit den Anschaffungskosten, die der Leasinggeber zur Berechnung der Leasingraten zugrunde gelegt hat, zu bewerten. Hierzu kommen noch etwaige andere Kosten (z.B. Montagekosten). Die Kaufoption ist aus Sicht der Bilanzierung aufschiebend bedingt. (Leasingerlass V Nr. 1)
2. Umsatzsteuerlich liegt aufgrund der Kaufoption eine Lieferung vor (A 3.5 (5) UStAE). Umsatzsteuerschuld des Leasing-Gebers entsteht im Zeitpunkt der Lieferung, Entgelt ist die Summe der Leasingraten zzgl. Sonderzahlungen über die Grundmietzeit (daher ist direkt zu Beginn die volle USt für alle Leasingraten und die Sonderzahlung als Vorsteuer einzubuchen). Leasing-Nehmer hat entsprechend Vorsteueranspruch; falls noch keine Rechnung vorliegt, ist Vorsteuer als noch nicht verrechenbare Vorsteuer auszuweisen.
3. AfA ist steuerrechtlich zwingend linear nach § 7 (1) EStG auf Grundlage der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer vorzunehmen.
4. In Höhe der Anschaffungskosten (ohne Nebenkosten) zzgl. Vorsteuer hat der Leasing-Nehmer eine Verbindlichkeit zu bilanzieren (Leasingerlass V Nr. 1)
5. Zinsanteil aus den Leasingraten ist zu berechnen und als Zinsverbindlichkeit auszuweisen:
  - a. Summe aller Leasingraten in der Grundmietzeit (ohne USt und ohne Sonderzahlungen) ./ . Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes (ohne Anschaffungsnebenkosten) = Zinsanteil
  - b. Zinsanteil ist anhand der Zinsstaffelmethode über die Grundmietzeit zu verteilen ( $n = \text{Laufzeit der Grundmietzeit}$ ):  $(n \times (n+1)) / 2 = \text{Anzahl der Raten}$
  - c. Im 1. Jahr:  $n / \text{Anzahl der Raten} \times \text{Zinsanteil} \times \text{ggf. Zeitanteiligkeit} = \text{Zinsanteil 1. Jahr}$
  - d. Im 2. Jahr:  $n-1 / \text{Anzahl der Raten} \times \text{Zinsanteil} \times \text{ggf. Zeitanteiligkeit} = \text{Zinsanteil 2. Jahr}$

6. Sonderzahlung ist als ARAP gem. § 250 (1) HGB, § 5 (5) S. 1 Nr. 1 EStG auszuweisen und degressiv aufzulösen
  - a. Berechnung Anzahl der Raten siehe oben
  - b. Im 1. Jahr:  $n / \text{Anzahl der Raten} \times \text{Sonderzahlung (netto)} \times \text{ggf. Zeitanteiligkeit}$   
= Zinsanteil 1. Jahr
  - c. USt auf Sonderzahlung ist reguläre Vorsteuer

#### Behandlung beim Leasinggeber

1. Aktivierung einer Forderung ggü. dem Leasingnehmer, da das wirtschaftliche Eigentum am Wirtschaftsgut auf den Leasingnehmer übergeht (= Veräußerung)
2. Wie beim Leasingnehmer, sind die Leasingraten in einen Zins- und einen Tilgungsanteil aufzuteilen. Der Zinsertrag ist anhand der Zinsstaffelmethode auf die Grundlaufzeit zu verteilen.
3. Sonderzahlungen sind als PRAP gem. § 250 (2) HGB, § 5 (5) S. 1 Nr. 2 EStG auszuweisen und degressiv aufzulösen

#### Umsatzsteuerliche Würdigung von Leasing

- Wird der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer ertragsteuerlich zugerechnet, liegt auch umsatzsteuerlich eine Lieferung an den Leasingnehmer vor (A 3.5 (5) UStAE).  
Entgelt: Summe der Leasingraten + ggf. vereinbarter Kaufpreis (Kaufoption) + ggf. Leasingverlängerungsraten (Mietverlängerungsoption)  
Umsatzsteuer entsteht im Zeitpunkt der Lieferung  
Leasingnehmer hat aus der Lieferung nach den allgemeinen Grundsätzen einen Vorsteuerabzug
- Wird der Leasinggegenstand dem Leasinggeber ertragsteuerlich zugerechnet, liegt eine sonstige Leistung vor.  
Entgelt: Leasingrate pro Leasingperiode (i.d.R. ein Monat)  
Leasingnehmer hat aus der sonstigen Leistung nach den allgemeinen Grundsätzen einen Vorsteuerabzug
- Umsatzsteuer auf Sonderzahlungen entsteht mit Zahlung

#### Teilamortisationsfälle bewegliches BV (Beck'sche Erlasse 1 § 6/3)

1. Leasingraten zzgl. Sonderzahlungen innerhalb der Grundmietzeit decken nicht die Kosten des Leasing-Gebers (Beck'sche Erlasse 1 § 6/3 Tz. 1)  
➔ Keine Anwendung von Beck'sche Erlasse 1 § 6/1, sondern nur von § 6/3
2. Beck'sche Erlasse 1 § 6/3 regelt lediglich die Zurechnungsfrage, die bilanzielle Behandlung richtet sich weiterhin nach Beck'sche Erlasse 1 § 6/1 IV. und V.

Forfaitierung von Forderungen aus Leasingverträgen (= Verkauf der zukünftigen Leasingraten durch den Leasinggeber an i.d.R. Banken) Beck'sche Erlasse 1 § 6/8

- Forderungsverkauf hat keine Auswirkungen auf die Zurechnung des Leasinggegenstands (Beck'sche Erlasse 1 § 6/8 II.)
- Forfaitierung kann für die Leasingraten und auch für den Veräußerungserlös aus einem späteren Verkauf des geleasteten WG erfolgen, die beiden Vorgänge sind unabhängig voneinander zu behandeln.
- 1. Forderungsverkauf ohne Übertragung des Risikos der Zahlungsunfähigkeit des Leasingnehmers (= Leasinggeber trägt das Risiko, dass die Leasingraten ausfallen)
  - Behandlung als Darlehensgewährung der Bank an den Leasinggeber
  - Leasinggeber hat in Höhe des Erlöses aus der Veräußerung eine Darlehensschuld zu passivieren, die Zahlung der Leasingraten mindert die Darlehensschuld. Die Darlehensschuld ist nach dem allgemeinen Schema für Verbindlichkeiten durchzuprüfen.
- 2. Forderungsverkauf mit Übertragung der Zahlungsunfähigkeit des Leasingnehmers auf den Forderungskäufer (= Bank trägt das Risiko, dass die Leasingraten ausfallen)
  - Erlöse aus dem Forderungsverkauf sind beim Leasinggeber als PRAP linear über die restliche Grundmietzeit aufzulösen. Der PRAP ist nach dem allgemeinen Schema für RAP durchzuprüfen.

Laufende Geschäftsvorfälle (Stpf. Ist Einzelunternehmer)

Beteiligung an Kapitalgesellschaft

1. Die Gewinnausschüttung gehört zu den betrieblichen Erträgen des A gem. § 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG, § 20 (8) EStG und § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG, da A im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses Anteilseignerin ist, § 20 (5) EStG.
2. Die einbehaltene KapESt beträgt 25 % der Gewinnausschüttung, § 43 (1) S. 1 Nr. 1 EStG und § 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG und gehört zusammen mit dem SolZ zu den betrieblichen Erträgen.
3. Innerbilanziell ist der Bruttobetrag der Ausschüttung als Ertrag und die KapESt zzgl. SolZ als Entnahme gem. § 12 Nr. 3 EStG zu erfassen (Nettobetrag / 73,625 \* 100).
4. Die Ausschüttung ist gem. § 3 Nr. 40 S. 1 d), S. 2 EStG zu 40 % steuerfrei (außerbilanzielle Kürzung)
5. Die Steuerabzugsbeträge (KapESt + SolZ) werden auf die Einkommensteuer und den SolZ angerechnet, § 36 (2) Nr. 2 EStG
6. Laufende Aufwendungen zur Beteiligung (z.B. Schuldzinsen) sind innerbilanziell gem. § 4 (4) EStG als Betriebsausgaben zu erfassen, aber außerbilanziell gem. § 3c (2) S. 1 EStG um 40 % zu kürzen.

## Veräußerung von Anteilen

1. Innerbilanzielle Erfassung der Veräußerung über Bank an Beteiligung, Ertrag (Veräußerungsgewinn) oder Bank, Aufwand an Beteiligung (Veräußerungsverlust)
2. Veräußerungsgewinn ist gem. § 3 Nr. 40 S. 1 a) EStG zu 40 % steuerfrei.  
Veräußerungsverluste bleiben gem. § 3c (2) S. 1 EStG zu 40 % außer Ansatz.

## Teilwertabschreibungen

1. Teilwertabschreibung ist innerbilanziell als Aufwand zu erfassen.
2. Außerbilanzielle Korrektur gem. 3c (2) S. 1 EStG von 40 % des Aufwands.

## Private PKW-Nutzung

### Fallgruppe 1: PKW ist Betriebsvermögen und 1 %-Methode

1. Normales Schema für Wirtschaftsgut (Zurechnung, Zuordnung etc.) für den PKW schreiben, falls der PKW im laufenden Jahr neu angeschafft wurde. PKW ist notwendiges Betriebsvermögen, wenn die betrieblichen Fahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte in Summe mehr als 50 % betragen, R 4.2 (1) S. 4 EStR.
2. Sämtliche laufenden Kosten sind innerbilanziell als Betriebsausgaben abziehbar. Auch die Vorsteuer auf diese Kosten ist abziehbar.
3. Die private Nutzung des PKW ist gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 1 und 2 EStG ertragsteuerlich nach der sogenannten 1 %-Methode zu ermitteln und als Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG anzusetzen.

Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 €, R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR) x 1 % x  
Nutzungsmonate = Ertragsteuerliche Entnahme

4. Umsatzsteuerliche Behandlung  
Bei Erwerb des PKW kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, die private Nutzung des PKW ist dann aber als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 (9a) Nr. 1 UStG zu versteuern. Als Bemessungsgrundlage kann dabei der ertragsteuerliche Wert nach der 1 %-Methode verwendet werden, § 10 (4) S. 1 Nr. 2, S. 2 UStG, A 15.23 (5) S. 1, 2 und 4 Nr. 1 a) S. 1 UStAE. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten kann ein pauschaler Abzug von 20 % vorgenommen werden, A 15.23 (5) S. 4 Nr. 1 a) S. 3 UStAE.

Entnahmewert lt. § 6 (1) Nr. 4 S. 2 EStG

./ 20 %

= BMG für die Umsatzsteuer (A 15.23 (5) S. 4 Nr. 1 a) S. 4 UStAE)

BMG \* 19 % (§ 12 (1) UStG) = USt auf die Entnahme

Die USt auf die Entnahme erhöht gem. § 12 Nr. 3 EStG den Wert der Entnahme.

## 5. Buchungen

Entnahme an Erlöse uWA ohne USt (20 %), Erlöse uWA mit USt (80 %), USt

## 6. Berechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem. § 4 (5) Nr. 6 S. 1 EStG

§ 4 (5) Nr. 6 S. 3 EStG: Bruttolistenpreis (abgerundet auf volle 100 €, R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR) x 0,03 % x Nutzungsmonate x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte

./ abziehbare Aufwendungen § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte x 0,3 € (§ 9 (1) S. 3 Nr. 4 EStG)

= nicht abziehbare Betriebsausgaben (insoweit außerbilanzielle Erhöhung des Gewinns)

./ abziehbare Aufwendungen § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – erste Tätigkeitsstätte x 0,3 € (§ 9 (1) S. 3 Nr. 4 EStG)

Auf die nicht abziehbaren Betriebsausgaben bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, da die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aus umsatzsteuerlicher Sicht unternehmerische Fahrten darstellen.

Beachte ggf. Kostendeckelung auf die tatsächlichen Gesamtkosten des PKW im laufenden Jahr (siehe Beck'sche Erlasse 1 § 6/23 Beispiel 5)

## Fallgruppe 2: PKW ist Betriebsvermögen und Fahrtenbuchlösung

1. Normales Schema für Wirtschaftsgut (Zurechnung, Zuordnung etc.) für den PKW schreiben, falls der PKW im laufenden Jahr neu angeschafft wurde
2. Sämtliche laufenden Kosten sind innerbilanziell als Betriebsausgaben abziehbar. Auch die Vorsteuer auf diese Kosten ist abziehbar.
3. Da ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wurde, ist die private Nutzung des PKW ist gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 1 und 3 EStG ertragsteuerlich nach den tatsächlichen Verhältnissen zu ermitteln und als Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG anzusetzen.

Laufende Kfz-Kosten (netto)

+ Versicherung / Kfz-Steuer

+ AfA des PKW (i.d.R. 6 Jahre bND)

= gesamte PKW-Kosten (ESt)

Gesamte PKW-Kosten \* Privatnutzung (Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind keine privaten Fahrten!) = Ertragsteuerliche Entnahme

#### 4. Umsatzsteuerliche Behandlung

Bei Erwerb des PKW kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, die private Nutzung des PKW ist dann aber als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 (9a) Nr. 1 UStG zu versteuern. Als Bemessungsgrundlage ist von dem für ertragsteuerliche Zwecke ermittelten Wert auszugehen § 10 (4) S. 1 Nr. 2, S. 2 UStG, A 15.23 (5) S. 1, 2 und 4 Nr. 1 b) S. 1 UStAE. Die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten (Versicherung und Kfz-Steuer) sind jedoch aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, A 15.23 (5) S. 4 Nr. 1 b) S. 3 UStAE. Zudem ist zu beachten, dass die Anschaffungskosten des PKW gem. § 10 (4) S. 1 Nr. 2 S. 3 UStG nicht auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, sondern auf den Zeitraum gem. § 15a (1) S. 1 UStG (5 Jahre) zu verteilen.

Laufende Kfz-Kosten (netto)

+ AK des PKW (verteilt auf 5 Jahre)

= gesamte PKW-Kosten (USt)

Gesamte PKW-Kosten (USt) \* Privatnutzung = uWA mit USt

uWA mit USt \* 19 % (§ 12 (1) UStG = USt auf die Entnahme

Ertragsteuerliche Entnahme ./.. uWA mit USt = uWA ohne USt

Die USt auf die Entnahme erhöht gem. § 12 Nr. 3 EStG den Wert der Entnahme.

#### 5. Buchungen

Entnahme an Erlöse uWA mit USt, Erlöse uWA ohne USt, USt

6. Auf die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb entfallende Kosten (anteilig nach Quote auf diese Fahrten aufteilen; z.B. berufliche Fahrten 2.000 km, private Fahrten 12.000 km, Fahrten Wohnung – Betrieb 6.000 km -> Auf die Fahrten Wohnung – Betrieb entfallen 6.000 km / 20.000 km gesamt = 30 %)  
./. abziehbare Aufwendungen gem. § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – Betrieb x 0,3 €  
= nicht abziehbare Betriebsausgaben (insoweit außerbilanzielle Erhöhung des Gewinns)

Auf die nicht abziehbaren Betriebsausgaben bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, da die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte aus umsatzsteuerlicher Sicht unternehmerische Fahrten darstellen.

#### Fallgruppe 3: PKW ist Privatvermögen und Einlage der Kosten

1. Stellt der PKW notwendiges Privatvermögen dar oder wird der PKW bei einer betrieblichen Nutzung zwischen 10 und 50 % nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelt, können die Kosten, die auf die betrieblichen Fahrten entfallen, entweder pauschal mit 0,30 € pro Kilometer (R 4.12 (2) EStR) oder mit den tatsächlichen Kosten als Aufwandseinlage geltend machen. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind auch betriebliche Fahrten. Zu den einlagefähigen Kosten gehört auch die AfA. Umsatzsteuerlich gehört ein PKW, der zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird, zwingend zum Privatvermögen, § 15 (1) S. 2 UStG, d.h. für die AK besteht kein Vorsteuerabzug, weshalb die AfA auch mit dem Bruttowert der AK berechnet wird. Für die anteiligen betrieblichen Fahrten, kann jedoch der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.
2. Buchung: Aufwand an Einlage
3. Auf die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb entfallende Kosten (anteilig nach Quote auf diese Fahrten aufteilen; z.B. berufliche Fahrten 400 km, private Fahrten 12.000 km, Fahrten Wohnung – Betrieb 500 km -> Auf die Fahrten Wohnung – Betrieb entfallen 500 km / 12.900 km gesamt = 3,87 %)  
./. abziehbare Aufwendungen gem. § 4 (5) Nr. 6 S. 2 EStG: Fahrtenanzahl x einfache Entfernung Wohnung – Betrieb x 0,3 €  
= nicht abziehbare Betriebsausgaben (insoweit außerbilanzielle Erhöhung des Gewinns)

#### Fallgruppe 4: Elektro- und Hybridfahrzeuge

1. Bei Anschaffung nach dem 31.12.2018 sind vorrangig § 6 (1) Nr. 4 S. 2 2. HS. Nr. 2-5 EStG (bei 1 %-Methode) bzw. § 6 (1) Nr. 4 S. 3 2. HS. Nr. 2-5 EStG zu prüfen. Ist eine der Nummern erfüllt mindern sich der Bruttolistenpreis (1 %-Methode) oder die

Anschaffungskosten des PKW zur Berechnung der AfA (Fahrtenbuch) für die Entnahme gem. § 6 (1) Nr. 4 EStG und die Berechnung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 4 (5) S. 1 Nr. 6 EStG um 50 % oder 75 %. Auf die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Entnahme haben diese Vorschriften aber keine Auswirkung, A 15.23 (5) S. 4 Nr. 1 a) S. 2 oder b) S. 2 UStAE.

2. Bei Anschaffung ab 2013 und vor dem 31.12.2018 oder bei Anschaffung nach dem 31.12.2018, wenn die unter 1. genannten Nummern nicht einschlägig sind, mindern sich der der Bruttolistenpreis (1 %-Methode, § 6 (1) Nr. 4 S. 2 2. HS. Nr. 1 EStG) oder die Anschaffungskosten des PKW zur Berechnung der AfA (Fahrtenbuch, § 6 (1) Nr. 4 S. 3 2. HS. Nr. 1 EStG) um die Kosten des Batteriesystems, siehe hierzu Beck'sche Erlasse 1 § 6/33 Tz. 3 (1 %-Methode) und 9 (Fahrtenbuch).  
Die Abrundung des Bruttolistenpreises gem. R 8.1 (9) Nr. 1 S. 6 LStR ist nach Abzug des Kürzungsbetrags für das Batteriesystem vorzunehmen.
3. Auf die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Entnahme haben diese Vorschriften aber keine Auswirkung, A 15.23 (5) S. 4 Nr. 1 a) S. 2 oder b) S. 2 UStAE.

Einschränkung des betrieblichen Schuldzinsenabzugs gem. § 4 (4a) EStG (nur für Einzelunternehmen und PersGes)

Stufe 1 der Prüfung: Sind die Schuldzinsen betrieblich veranlasst?

Stufe 2 der Prüfung: Anwendung des § 4 (4a) EStG auf die betrieblich veranlassten Schuldzinsen

Beck'sche Erlasse 1 § 4/10

- § 4 (4a) S. 1 EStG erfordert eine Überentnahme
- Begriff der Überentnahme: § 4 (4a) S. 2 EStG  
 $\text{Gewinn/Verlust} + \text{Einlagen} - \text{Entnahmen} < 0 \rightarrow \text{Überentnahme}$
- Begriff der Unterentnahme § 4 (4a) S. 3 EStG  
 $\text{Gewinn/Verlust} + \text{Einlagen} - \text{Entnahmen} > 0 \rightarrow \text{Unterentnahme}$   
Anfangskapital ist nicht mit zu berücksichtigen
- Überentnahmen eines Jahres (unter Einbeziehung der Über- und Unterentnahmen der Vorjahre)
- Nach Ermittlung der Überentnahmen (inkl. Vorjahre) muss ein Abgleich mit dem kumulierten Entnahmeüberschuss (Entnahmen abzgl. Einlagen seit 1999 oder seit späterer Gründung des Unternehmens) erfolgen, falls die Überentnahmen den Entnahmeüberschuss übersteigen, ist max. der Entnahmeüberschuss anzusetzen. Dies ist insbesondere wichtig, wenn ein Verlust vorliegt, da dieser rechnerisch eine Überentnahme begründen oder diese erhöhen kann (d.h. immer Prüfung des Entnahmeüberschusses)

- Pauschaliert hinzugerechnete Zinsen sind auf die Höhe der tatsächlich angefallenen Zinsen begrenzt.
- Von den tatsächlichen Schuldzinsen sind gem. § 4 (4a) S. 4 EStG ein unschädlicher Sockelbetrag von 2.050 € und gem. § 4 (4a) S. 5 EStG Zinsen aus separaten Darlehen zur Finanzierung von Gegenständen des AV (sog. Investitionszinsen) abzuziehen

## Zuschüsse

1. Echter Zuschuss (Kapitalzuschuss)
  - Zahlungen durch den Zuschussgeber (i.d.R. die öffentliche Hand) ohne Rückzahlungsverpflichtung und ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Gegenleistung
  - Stpfl. hat ein Wahlrecht
    - Erfassung des Zuschusses als Betriebseinnahme und keine Minderung der AK des mit dem Zuschuss erworbenen Wirtschaftsgutes (R 6.5 (2) S. 2 EStR)
    - Erfassung des Zuschusses erfolgsneutral und entsprechende Minderung der AK des mit dem Zuschuss erworbenen Wirtschaftsgutes (R 6.5 (2) S. 3 EStR). Die AfA für das Wirtschaftsgut bestimmt sich in diesem Fall dann nach den um den Zuschuss geminderten AK, R 7.3 (4) S. 1 EStR.
    - **Das Wahlrecht besteht gem. § 255 (1) S. 3 HGB auch in der Handelsbilanz**
    - Wahlrecht kann gem. § 5 (1) S. 1 2.HS, S. und 3, (6) EStG aber auch steuerlich unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden
  - Die Bildung eines RAP ist ausgeschlossen, H 5.6 „Investitionszuschüsse“ EStH

### Buchungen:

Wirtschaftsgut, Vorsteuer an Bank (Anschaffung)

Bank an Ertrag (Zahlung des Zuschusses)

Aufwand R 6.5 (2) S. 3 EStR an Wirtschaftsgut (Minderung der AK)

AfA an Wirtschaftsgut

Abwandlung 1: Zuschuss wird erst nach der Anschaffung (d.h. in einem anderen VAZ) gewährt

- Im Jahr der Anschaffung wird von den normalen Anschaffungskosten (ohne Minderung um den Zuschuss) abgeschrieben
- Der Zuschuss mindert die Anschaffungskosten gem. R 6.5 (3) S. 1 EStR erst im Jahr der Zahlung

- Bei beweglichen Wirtschaftsgütern wird der Zuschuss für die Bemessung der weiteren AfA vom Restbuchwert zum letzten Bilanzstichtag abgezogen, die AfA richtet sich dann nach der noch verbleibenden Restnutzungsdauer, R 7.3 (4) S. 2 EStR (z.B. Anschaffung PKW 2019 für 30.000 €, AfA pro Jahr 5.000 €, Zuschuss in 2020 von 10.000 € -> AfA 2020: 25.000 Restbuchwert ./ 10.000 Zuschuss = 15.000 AfA-BMG, Verteilung auf die verbleibende Nutzungsdauer)
- Bei Gebäuden mindert sich die ursprüngliche Bemessungsgrundlage um den Zuschuss, R 7.3 (4) S. 2 EStR.

Abwandlung 2: Zuschuss wird bereits vor der Anschaffung (d.h. in einem anderen VAZ gewährt)

- Im Jahr der Zahlung des Zuschusses kann steuerrechtlich eine Rücklage gem. R 6.5 (4) S. 1 EStR gebildet werden. Im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ist die Rücklage aufzulösen, die Anschaffungskosten können wie im Grundfall gemindert werden. Die geminderten Anschaffungskosten bilden die AfA-BMG.
- Handelsrechtlich ist die Bildung der Rückstellung nicht zulässig, im Jahr der Anschaffung können aber dennoch einheitlich mit dem Steuerrecht die Anschaffungskosten gemindert werden.

Jahr des Zuschusses:

Bank an Ertrag (Zahlung des Zuschusses)

Aufwand an Rücklage R 6.5 (4) EStR (Bildung der Rücklage)

Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsgutes

Wirtschaftsgut, Vorsteuer an Bank (Anschaffung des Wirtschaftsguts)

Rücklage R 6.5 (4) EStR an Ertrag (Auflösung der Rücklage)

Aufwand R 6.5 (2) S. 3 EStR an Wirtschaftsgut (Minderung der AK)

AfA an Wirtschaftsgut (Abschreibung des Wirtschaftsguts)

## 2. Unechte Zuschüsse (Ertragszuschuss)

- Zahlungen durch den Zuschussgeber hängen unmittelbar wirtschaftlich mit einer Gegenleistung des Zuschussempfängers zusammen

- Erfassung des Zuschusses als Betriebseinnahme (ggf. Bildung eines PRAP, wenn Zuschuss auch für zukünftige Zeiträume erfolgt, H 5.6 „Zeitbezogene Gegenleistung“ EStH, H 5.6 „Ertragszuschüsse“ EStH und H 6.5 „Mieterzuschüsse“ EStH)
- Umsatzsteuerlich ist der unechte Zuschuss als Entgelt für eine Nutzungsüberlassung zu werten, die Umsatzsteuer ist daher aus dem Zuschuss rauszurechnen (z.B. Zuschuss von 50.000 € für umsatzsteuerpflichtige Vermietung: Bank 50.000 an PRAP 42.016, USt 7.984), A 10.2 (2) UStAE.
- Der Zuschussgeber erwirbt ein immaterielles Wirtschaftsgut (Nutzungsrecht), welches zu aktivieren und über die Nutzungsdauer (z.B. Mietdauer) abzuschreiben ist.

## Umsatzsteuer

### § 15a UStG

1. Nicht abzugsfähige Vorsteuer (z.B. für die Verwendung von Ausschlussumsätzen nach § 15 (2) Nr. 1 UStG) gehört gem. § 9b (1) EStG analog zu den Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts.
2. Ändert sich die Nutzung eines Wirtschaftsgutes innerhalb des Berichtigungszeitraums nach § 15a UStG ist eine entsprechende Korrektur vorzunehmen und der Korrekturbetrag entweder als Betriebseinnahme und Forderung (mehr umsatzsteuerpflichtige Verwendung) oder als Betriebsausgabe und Verbindlichkeit (weniger umsatzsteuerpflichtige Verwendung) gem. § 9b (2) S. 1 EStG zu erfassen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes bleiben hiervon gem. § 9b (2) S. 2 EStG unberührt.
3. Die Erfassung der Betriebseinnahmen und -ausgaben erfolgt bereits im Jahr der Verwendungsänderung, nicht erst im Jahr des Umsatzsteuerbescheids.

### Besondere Anschaffungsvorgänge

1. Zinslose Kaufpreisraten
  - Liegt vor, wenn der Kaufpreis für mehr als ein Jahr zinslos gestundet wird. Anschaffungskosten sind nur in Höhe des Barwerts (Tilgungsanteil) zu bilanzieren. Der Barwert ist nach R 6.2 S. 2 EStR gem. §§ 12 ff. BewG (Beck'sche Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 2) zu ermitteln.
  - Der Zinsanteil berechnet sich wie folgt:  
Summe aller Kaufpreisraten  
./ . Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung  
= Zinsanteil

- Da der Zinsanteil nach und nach entsteht (§ 252 (1) Nr. 5 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG), darf zum Zeitpunkt des Kaufs noch keine Zinsverbindlichkeit ausgewiesen werden
- Die Kaufpreisverbindlichkeit ist mit dem Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen und zu jedem weiteren Bilanzstichtag mit dem dann geltenden Barwert zu bewerten.
- Die Differenz der Barwerte zum Zeitpunkt der Anschaffung und zum nächsten Bilanzstichtag stellt den Tilgungsanteil dar. Die Differenz zwischen Jahresrate und Tilgungsanteil ist der Zinsanteil.
- Gilt genauso für den Verkäufer, die Kaufpreisforderung ist in Höhe des Barwerts im Zeitpunkt der Veräußerung anzusetzen, die Zinsen sind nach und nach periodengerecht abzugrenzen.
- Umsatzsteuerlich liegt eine einheitliche Leistung vor, Bemessungsgrundlage für die USt ist nicht der abgezinst Kaufpreis, sondern die Summe aller Kaufpreistraten (= Vorsteuerabzug in voller Höhe)

## 2. Zinslose Kaufpreisstundungen

- Liegt vor, wenn der Kaufpreis für mehr als ein Jahr zinslos gestundet wird. Anschaffungskosten sind nur in Höhe des Barwerts (Tilgungsanteil) zu bilanzieren. Der Barwert ist nach R 6.2 S. 2 EStR gem. §§ 12 ff. BewG (Beck'sche Erlasse 200 § 12/1 Tabelle 1) zu ermitteln.
- Die Kaufpreisverbindlichkeit ist mit dem Barwert im Zeitpunkt der Anschaffung anzusetzen und zu jedem weiteren Bilanzstichtag mit dem dann geltenden Barwert zu bewerten.
- Die Differenz der Barwerte zum Zeitpunkt der Anschaffung und zum nächsten Bilanzstichtag stellt einen Zinsaufwand dar, der die Verbindlichkeit erhöht.
- Umsatzsteuerlich liegt eine einheitliche Leistung vor, Bemessungsgrundlage für die USt ist nicht der abgezinst Kaufpreis, sondern Kaufpreis ohne Abzinsung (= Vorsteuerabzug in voller Höhe)

## 3. Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter auf Rentenbasis

1. Die Anschaffungskosten bemessen sich nach dem Rentenbarwert im Zeitpunkt der Anschaffung (R 6.2 EStR)
2. Rentenverpflichtung ist gem. § 253 (1) S. 2, (2) S. 3, § 6 (1) Nr. 3 S. 1 + Nr. 2 EStG, H 6.10 „Rentenverpflichtung“ EStH mit dem Rentenbarwert am Stichtag zu bewerten. Differenz zwischen Rentenbarwert bei Anschaffung bzw. an vorherigen Stichtagen zum aktuellen Stichtag ist über „Rentenverbindlichkeit an Ertrag“ (Rentenbarwert wird geringer) oder „Aufwand an Rentenverbindlichkeit“ (Rentenbarwert wird größer) einzubuchen.
3. Laufende Rentenzahlungen sind Betriebsausgaben („Rentenaufwand an Bank“)

- Eine Erhöhung der Rente aufgrund von Wertsicherungsklauseln hat keinen Einfluss auf die Höhe der Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsguts, lediglich der laufende Rentenaufwand beim Erwerber bzw. der Rentenertrag beim Verkäufer erhöht sich.
  - Der Wegfall einer Rente (z.B. durch Tod des Rentenberechtigten und kein Erbe vorhanden) hat keine Auswirkung auf die Höhe der Anschaffungskosten des Erwerbers. Rentenverbindlichkeit ist beim Erwerber in voller Höhe über Ertrag, die Rentenforderung beim Berechtigten in voller Höhe über Aufwand auszubuchen.
  - Aus Sicht des Verkäufers gilt das oben genannte entsprechend (Barwert im Veräußerungszeitpunkt ist für ihn Veräußerungspreis, Rente ist als Forderung einzubuchen und immer an den Rentenbarwert zum nächsten Stichtag einzubuchen, laufende Rentenzahlungen sind für den Verkäufer ein Ertrag)
4. Erwerb eines Betriebs / Teilbetriebs / Mitunternehmeranteils auf Rentenbasis
1. Lösung ist für den Erwerber identisch zum Grundfall, lediglich ist noch zusätzlich zu prüfen, ob ein Firmenwert miterworben wird und bilanziert werden muss
  2. Erwerber hat ein Wahlrecht:
    - a) Sofortversteuerung
      1. Jahreswert der Ratenzahlung ausrechnen
      2. Jahreswert x Verf. Lt. Beck'sche Erlasse 200 § 14/1 oder § 14/2 = Rentenbarwert
      3. Berechnung des regulären Veräußerungsgewinns nach Maßgabe von § 16 (2) EStG
      4. Ertragsanteil in den Ratenzahlungen ist als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) bb) EStG zu versteuern (Ertragsanteil ergibt sich aus Tabelle zur vorgenannten Vorschrift), WK-PB gem. § 9a S. 1 Nr. 3 EStG von 102 € ist abzuziehen
    - b) Nachträgliche Versteuerung
      1. Jahreswert der Ratenzahlung ausrechnen
      2. Veräußerungsgewinn entsteht gem. § 16 / EStG + § 24 Nr. 2 EStG erst, wenn die Kapitalanteile der Ratenzahlung das Kapitalkonto (§ 16 EStG) übersteigen.  
Rentenbarwert im Zeitpunkt der Veräußerung ./.. Rentenbarwert am 31.12 des Jahres = Tilgungsanteil  
Jahreswert ./.. Tilgungsanteil = Zinsanteil  
  
Kapitalkonto (§ 16 EStG) ./.. Tilgungsanteil = verbleibender Betrag  
Sobald der verbleibende Betrag negativ werden würde, ist der Veräußerungsgewinn zu versteuern (§ 16 (4) EStG und § 34 EStG sind hier nicht zu gewähren)
      3. Zinsanteil stellt bereits in den laufenden Jahren nachträgliche Einkünfte nach § 20 (1) Nr. 7, (8) EStG + §§ 15 (1) S. 1 Nr. 1, 24 Nr. 2 EStG (§ 16 EStG) dar.

## 5. Erwerb durch Tausch

### Ohne Baraufgabe

1. Bestimmung Umsatzsteuer des A (= Vorsteuer des B)  
Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG  
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des B, „Alles, was ich bekomme“)  
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des B)  
= Entgelt  
x Steuersatz des A (da seine Leistung beurteilt wird)  
= Umsatzsteuer des A (Vorsteuer des B)
2. Bestimmung Umsatzsteuer des B (= Vorsteuer des A)  
Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG  
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des A)  
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des A)  
= Entgelt  
x Steuersatz des B (da seine Leistung beurteilt wird)  
= Umsatzsteuer des B (Vorsteuer des A)
3. Bestimmung Anschaffungskosten des A  
Gemeiner Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des A, „Alles, was ich aufwende“), gem. § 6 (6) S. 1 EStG  
./. VorSt (= USt des B), soweit diese bei A abziehbar ist  
= Anschaffungskosten des von A erworbenen Wirtschaftsgutes
4. Bestimmung Anschaffungskosten des B  
Gemeiner Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des B, „Alles, was ich aufwende“), gem. § 6 (6) S. 1 EStG  
./. VorSt (= USt des A), soweit diese bei B abziehbar ist  
= Anschaffungskosten des von B erworbenen Wirtschaftsgutes

### Tausch mit Baraufgabe (unterstellt, dass A die Baraufgabe leistet)

1. Bestimmung Umsatzsteuer des A (= Vorsteuer des B)  
Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG  
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des B, „Alles, was ich bekomme“)  
./. von A hingeegebenes Geld (aus umsatzsteuerlicher Sicht insoweit kein Leistungsaustausch, da keine Leistung erbringt)  
= Zwischenergebnis

- ./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des B)  
= Entgelt  
x Steuersatz des A (da seine Leistung beurteilt wird)  
= Umsatzsteuer des A (Vorsteuer des B)
2. Bestimmung Umsatzsteuer des B (= Vorsteuer des A)  
Tausch § 3 (12) S. 1 UStG bzw. tauschähnlicher Umsatz § 3 (12) S. 2 UStG  
Gemeiner Wert des erhaltenen Wirtschaftsgutes (= Gegenleistung des A)  
./. Umsatzsteuer § 10 (2) S. 2, 3 UStG (mit Steuersatz des A)  
= Entgelt  
x Steuersatz des B (da seine Leistung beurteilt wird)  
= Umsatzsteuer des B (Vorsteuer des A)
3. Bestimmung Anschaffungskosten des A  
Gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des A, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG (hier inklusive des gezahlten Geldes)  
./. VorSt (= USt des B), soweit diese bei A abziehbar ist  
= Anschaffungskosten des von A erworbenen Wirtschaftsgutes
4. Bestimmung Anschaffungskosten des B  
Gemeiner Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (= Leistung des B, „Alles, was ich aufwende), gem. § 6 (6) S. 1 EStG (hier inklusive des gezahlten Geldes)  
./. von A erhaltenes Geld  
= Zwischenergebnis  
./. VorSt (= USt des A), soweit diese bei B abziehbar ist  
= Anschaffungskosten des von B erworbenen Wirtschaftsgutes
- Wichtig: handelsrechtlich besteht beim Tausch von **Anlagevermögen** ein Wahlrecht, die angeschafften Vermögensgegenstände mit dem Buchwert des hingegebenen Vermögensgegenstands (= erfolgsneutral; durchzuführen, wenn niedriger Jahresüberschuss gewünscht ist) oder mit dessen Zeitwert (= erfolgswirksam, Behandlung wie im Steuerrecht; durchzuführen, wenn hoher Jahresüberschuss gewünscht ist). Bei Umlaufvermögen besteht dieses Wahlrecht nicht.

## Warenbewertung

### Fallgruppe 1 – Betriebsabrechnungsbogen (siehe hierzu auch R 6.3 EStR)

1. Gemäß § 255 (2) S. 2 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG sind die Herstellungskosten zwingend in Höhe der Material- und Fertigungseinzelkosten anzusetzen. Hierzu kommen auch noch Sonderkosten der Fertigung (z.B. für Lizenzen)

2. Hinsichtlich der notwendigen Gemeinkosten der Herstellung besteht handels- und steuerrechtlich ein Aktivierungsgebot gem. § 255 (2) S. 2 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG
3. Hinsichtlich der Verwaltungsgemeinkosten (allgemeine Verwaltung, soziale Einrichtungen, betriebliche Altersvorsorge) besteht handelsrechtlich ein Wahlrecht gem. § 253 (2) S. 3 HGB. Da laut Aufgabenstellung ein handelsrechtlich möglichst hohes Eigenkapital gewünscht ist, ist das Aktivierungswahlrecht auszuüben. Das Wahlrecht gilt grds. auch steuerrechtlich, ist aber gem. § 6 (1) Nr. 1b S. 2 EStG einheitlich mit der Handelsbilanz auszuüben.
4. Die Vertriebs- und Forschungskosten dürfen handels- und steuerrechtlich nicht aktiviert werden gem. § 255 (2) S. 4 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Materialeinzelkosten	Gebot	Gebot
+ Fertigungseinzelkosten	Gebot	Gebot
+ Sonderkosten der Fertigung (z.B. Lizenzen)	Gebot	Gebot
+ notwendige Materialgemeinkosten R 6.3 (1) und (2) EStR	Gebot	Gebot
+ notwendige Fertigungsgemeinkosten R 6.3 (1) und (2) EStR	Gebot	Gebot
+ Wertverzehr des Anlagevermögens, R 6.3 (4) EStR	Gebot	Gebot
= HK I (Mindestansatz)		
+ nicht notwendige Fertigungsgemeinkosten	Wahlrecht	Wahlrecht, muss aber einheitlich mit der Handelsbilanz ausgeübt werden, § 6 (1) Nr. 1b S. 2 EStG
+ allgemeine Verwaltungskosten	Wahlrecht	Wahlrecht, muss aber einheitlich mit der Handelsbilanz ausgeübt werden, § 6 (1) Nr. 1b S. 2 EStG
= HK II		
+ Fremdkapitalzinsen zur Herstellung eines Wirtschaftsguts, R 6.3 (5) EStR	Wahlrecht	Wahlrecht, muss aber einheitlich mit der Handelsbilanz ausgeübt werden, R 6.3 (5) S. 2 EStR
= handels- und steuerrechtlicher Höchstansatz		
+ Vertriebs- und Forschungskosten § 255 (2) S. 4 HGB, R 6.3 (6) EStR	Verbot	Verbot

+ Sonstige Fremdkapitalzinsen	Verbot	Verbot
= Selbstkosten (Vollkosten)		

### Fallgruppe 1a – Divisionskalkulation

- Bekannt sind die Gesamtmenge der hergestellten Produkte, der Bestand am Bilanzstichtag, Sämtliche Herstellungskosten
  - Problem: Der Stpfl. produziert gleichzeitig mehrere artverwandte Produkte bei annähernd gleichem Produktionsgang (z.B. Herrenschuhe, Damenschuhe, Kinderschuhe)
    - ➔ Ein Produkt erhält den **Kostenfaktor** 1,0 und die übrigen Produkte Äquivalenzziffern
1. Hergestellte Menge pro Produkt im Jahr bestimmen
  2. Hergestellte Menge \* Äquivalenzziffer
  3. Materialeinzelkosten pro Produkt bestimmen
  4. Materialgemeinkosten pro Produkt bestimmen
  5. Fertigungseinzelkosten pro Produkt bestimmen
  6. Fertigungsgemeinkosten pro Produkt bestimmen
  7. Ermittlung der Herstellungskosten
  8. Ermittlung des Bilanzansatzes

### Fallgruppe 1b – Zuschlagskalkulation

- Bekannt sind der Bestand am Bilanzstichtag, Einzelkosten je Produkt, Gesamte Einzel- und Gemeinkosten
  - Nicht bekannt sind die Gemeinkosten je Produkt
1. Die Kosten laut Betriebsabrechnungsbogen sind den einzelnen Kostentypen (Material- und Fertigungseinzelkosten, Vertriebskosten etc.) zuzuordnen (siehe hierzu die Erläuterung aus dem Grundfall)
  2. Ermittlung der Gemeinkosten (z.B. laut Aufgabe 1/10 Fertigungsgemeinkosten, 9/10 Materialgemeinkosten)
    - Notwendige Gemeinkosten lt. 1. X 1/10 = Fertigungsgemeinkosten des Produkts
    - Notwendige Gemeinkosten lt. 1. X 9/10 = Materialgemeinkosten des Produkts
  3. Berechnung Zuschlagssätze

$\text{Materialgemeinkosten (MGK) / Materialeinzelkosten (MEK) x 100 = Zuschlag Material}$

$\text{Fertigungsgemeinkosten (FGK) / Fertigungseinzelkosten (FEK) x 100 = Zuschlag Fertigung}$

Maßgeblich für diese Berechnung sind die insgesamt angefallenen Einzelkosten laut Betriebsabrechnungsbogen (z.B. laut BAB 150.000 € Materialeinzelkosten, auf das zu bewertende Produkt entfallen 10.000 € -> Maßgeblich sind hier 150.000 €)

#### 4. Ermittlung des Wertansatzes

Die konkreten Einzelkosten pro Produkt sind jetzt maßgeblich zur wertmäßigen Bestimmung des Zuschlagssatzes (z.B. laut BAB 150.000 € Materialeinzelkosten, auf das zu bewertende Produkt entfallen 10.000 € -> Maßgeblich sind hier jetzt 10.000 €)

$\text{MEK} + (\text{MEK} \times \text{Zuschlag Material}) + \text{FEK} + (\text{FEK} \times \text{Zuschlag Fertigung}) = \text{HK I}$

Falls Verwaltungskosten aktiviert werden sollen (z.B. weil handelsrechtlich hohes Eigenkapital gewünscht ist)

$\text{Verwaltungskosten} / (\text{MEK} + \text{MGK} + \text{FEK} + \text{FGK}) = \text{Zuschlag Verwaltung}$

$\text{HK I} \times \text{Zuschlag Verwaltung} = \text{anzusetzende Verwaltungskosten}$

$\text{HK I} + \text{anzusetzenden Verwaltungskosten} = \text{HK II}$

#### Fallgruppe 2 – Durchschnittsbewertung und Verbrauchsfolgebewertung

Vom Grundsatz der Einzelbewertung von Vermögengegenständen und Schulden (§ 252 (1) Nr. 3 HGB, § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG, § 6 (1) S. 1 EStG) kann abgewichen werden, wenn die Einzelbewertung einen unverhältnismäßig hohen Aufwand darstellt und stattdessen eine Vereinfachungsregel angewandt werden (§ 256 HGB, R 6.8 (3) EStR).

Die Durchschnittsbewertung (§§ 240, 256 S. 2 HGB, R 6.8 (3) S. 2 und 3 EStR) ist zulässig für vertretbare Sachen (nach Zahl, Maß oder Gewicht zu bestimmende Sachen) des Vorratsvermögens mit schwankenden Einkaufspreisen (z.B. Kraftstoffe, Öle, Fette, Baustoffe, Heizmaterialien, Rohstoffe, Getreidevorräte, Aktien im Girosammeldepot). Wurde bereits in einem der Vorjahre nicht nach der Durchschnittsbewertung, sondern z.B. nach LiFo bewertet, darf im aktuellen Jahr nicht auf die Durchschnittsbewertung gewechselt werden, sofern das Finanzamt nicht vorher zugestimmt hat, § 252 (1) Nr. 6 HGB, § 6 (1) Nr. 2a S. 3 EStG

Anschaffungskosten nach Durchschnittsbewertung

Summe aller Einkaufspreise in einem Jahr (z.B. 85.000 €) / Summe aller Einkäufe in einem Jahr (z.B. 10.000 kg) = 8,50 € / kg x Endbestand (z.B. 1.000 kg) = 8.500 €

Anstelle der Durchschnittsbewertung können gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens auch nach Verbrauchsfolgeverfahren (§ 256 S. 1 HGB) bewertet werden, wobei eine bestimmte Reihenfolge des Verkaufs unterstellt wird.

Handelsrechtlich zulässig sind Lifo (last in – first out) und Fifo (first in – first out).

Steuerrechtlich zulässig ist nur Lifo gem. § 6 (1) Nr. 2a EStG, R 6.9 EStR. Beim Lifo-Verfahren kann der Gesamtbestand oder die einzelnen Layer bewertet werden, R 6.9 (4) und (6) EStR

Anschaffungskosten nach Lifo (d.h. die zuerst getätigten Einkäufe sind am Ende eines Jahres noch da; dies kann auch bedeuten, dass ein Warenbestand zum vorherigen Bilanzstichtag noch mit in die Berechnung einbezogen wird, da dieser Bestand gem. Lifo erst zuallerletzt veräußert wird)

Z.B Endbestand zum Bilanzstichtag 1.000 kg, erworben wurden im Jahr die folgenden Tranchen

Tranche 1 (300 kg) am 1.2 für 1.500 € (5 € / kg)

Tranche 2 (200 kg) am 1.3 für 800 € (4 € / kg)

Tranche 3 (600 kg) am 1.4 für 3.600 € (6 € / kg)

Da noch 1.000 kg am Stichtag übrig sind, wird wie folgt bewertet, R 6.9 (4) EStR:

$300 \text{ kg} \times 5 \text{ € / kg} = 1.500 \text{ €}$

$200 \text{ kg} \times 4 \text{ € / kg} = 800 \text{ €}$

$500 \text{ kg} \times 6 \text{ € / kg} = 3.000 \text{ €}$  (unterstellt wird, dass 100 kg der zuletzt erworbenen Tranche zuerst veräußert worden sind)

Summe 5.300 €

Ausweis des Gesamtbestands nach Lifo: 5.300 €

Ausweis von Layern nach Lifo:

1. Layer:  $300 \text{ kg} \times 5 \text{ €/kg} = 1.500 \text{ €}$  (Ansatz mit AK, da niedriger als Teilwert von 5,30 €/kg)
2. Layer:  $200 \text{ kg} \times 4 \text{ €/kg} = 800 \text{ €}$  (Ansatz mit AK, da niedriger als Teilwert von 5,30 €/kg)
3. Layer:  $500 \text{ kg} \times 5,30 \text{ €/kg} = 2.650 \text{ €}$  (Ansatz mit niedrigerem Teilwert)

Summe: 4.950 € (niedrigst möglicher Ansatz)

Die nach beiden Methoden ermittelten Preise sind mit dem Teilwert zum Bilanzstichtag (z.B. der zuletzt gültige Einkaufspreis) abzugleichen. Ist der Teilwert niedriger, muss geprüft werden, ob er bis zur Bilanzaufstellung wieder steigt (nur, wenn der Teilwert bis Bilanzaufstellung immer noch niedriger ist, ist die Wertminderung von Dauer).

Handelsrechtlich muss zwingend (unabhängig, ob dauerhafte oder vorübergehende Wertminderung) auf den niedrigeren Wert abgeschrieben werden (§ 253 (4) S. 1 HGB)

Steuerrechtlich darf nur bei einer dauerhaften Wertminderung abgeschrieben werden (§ 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG, § 5 (1) S. 1 2. HS. EStG). Liegt keine dauerhafte Wertminderung vor, müssen die Anschaffungskosten nach Durchschnittsmethode oder LiFo-Verfahren angesetzt werden (da steuerrechtlich regelmäßig der niedrigste Gewinn gewünscht ist, sind die geringsten AK (im Beispiel oben 5,30 € / kg) anzusetzen).

#### Schenkungen aus privatem Anlass

##### 1. Folgen beim Beschenkten

- Anwendung von § 6 (1) Nr. 5 EStG, falls das geschenkte Wirtschaftsgut betrieblich genutzt wird (Schenkung erfolgt im Privatvermögen, anschließend Einlage ins BV). Da es eine Einlage ist keine Anwendung von § 6 (4) EStG.
- § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. a) EStG ist bei unentgeltlichen Erwerben NIE anzuwenden, da keine vorherige Anschaffung oder Herstellung vorliegt, H 6.12 „Teilwert“ EStH. Die Einlage erfolgt immer mit dem Teilwert.
- § 7 (1) S. 5 EStG findet hingegen Anwendung, die Nutzung des Rechtsvorgängers wird dem Beschenkten über § 11d EStDV zugerechnet.

##### 2. Folgen beim Schenker

- Wenn es sich bei dem geschenkten Wirtschaftsgut um Betriebsvermögen handelt, ist dieses gem. § 4 (1) S. 2 EStG und § 6 (1) Nr. 4 S. 1 EStG zum Teilwert zu entnehmen.
- Umsatzsteuerliche uWA gem. § 3 (1b) S. 1 Nr. 1, S. 2 UStG, falls der Schenker aus der Anschaffung / Herstellung Vorsteuerabzug geltend gemacht hat.

#### Schenkungen aus betrieblichem Anlass (Geschenke aufgrund von Geschäftsbeziehungen)

##### 1. Folgen beim Beschenkten

- Bilanzierung mit dem gemeinen Wert des erhaltenen Wirtschaftsguts (Anschaffungskosten gem. § 6 (4) EStG); Einbuchung über Ertrag

#### Aktiva an Ertrag

- Abschreibung nach normalen Grundsätzen, § 6 (2), (2a) EStG sind anwendbar
- Kein Anwendungsfall von § 4 (5) Nr. 1 EStG.
- Sollte das Wirtschaftsgut anschließend im Privatvermögen genutzt werden, ist eine Entnahme mit dem Teilwert anzusetzen (§ 6 (1) Nr. 4 S. 1 EStG). Die Entnahme wird regelmäßig nicht der USt unterliegen, da der Beschenkte keinen Vorsteuerabzug im Rahmen des Erwerbs hatte (§ 3 (1b) S. 2 UStG).

#### 2. Folgen beim Schenker

- § 4 (5) Nr. 1 EStG ist zu beachten, ggf. außerbilanzielle Korrektur falls Grenze überschritten wird (nicht unter § 4 (5) Nr. 1 EStG fallen Werbemaßnahmen, wie z.B. Verlosungen, R 4.10 (2) – (4) EStR)
- Umsatzsteuerlich Vorsteuerkürzung für Vorsteuer aus Anschaffung gem. § 15 (1a) UStG + § 4 (5) Nr. 1 EStG. Die korrigierte Vorsteuer ist gem. § 12 Nr. 3 EStG außerbilanziell hinzuzurechnen.

#### Übertragungen zwischen zwei Betrieben desselben Stpfl.

- Überführung von einem BV 1 in ein anderes BV 2 desselben Stpfl. ist bei BV 1 eine Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG und bei BV 2 eine Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG, die gem. § 6 (5) S. 1 EStG beide zwingend zum Buchwert erfolgen zu haben. Keine Veränderung der AfA-BMG, des AfA-Volumens und der AfA-Methode.

#### Überführung von WG in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens

- Überführung gilt gem. § 4 (1) S. 3 und 4 EStG als Entnahme, die gem. § 6 (1) Nr. 4 S. 1 2. HS. EStG § 6 (5) S. 1 2. HS. EStG mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist
- Bei KapGes gilt der Entzug des Besteuerungsrechts als Veräußerung zum gemeinen Wert gem. § 12 (1) S. 1 KStG, d.h. Ausbuchung des Buchwerts bei Überführung über Aufwand und Erfassung des gemeinen Werts über Ertrag.
- Bildung eines Ausgleichpostens gem. § 4g EStG ggf. möglich

#### *Absetzungen für außergewöhnliche Abnutzungen (AfaA)*

1. Rest(buch-)wert im Zeitpunkt des Schadensfalles (z.B. Brand, Erdbeben etc. ermitteln  
Hierzu einfach reguläre AfA bis zu diesem Zeitpunkt ausrechnen und von den AK/HK abziehen (Wichtig: Die AfA bis AfaA dient nur zur Bestimmung der Höhe der AfaA, sie wird aber nicht tatsächlich abgezogen, sofern nachträgliche HK vorliegen, da diese die AfA-BMG für das ganze Jahr reduzieren)

2. AfaA ausrechnen  
Vom Rest(buch-)wert im Zeitpunkt des Schadensfalles ist der entsprechende Anteil der Beschädigung (z.B. 20 % des Gebäudes verbrennen -> 20 % AfaA) abzuziehen
3. Wiederinstandsetzung des zerstörten Teils (z.B. Wiederausbau des durch ein Feuer zerstörten Dachgeschoss) sind nachträgliche Herstellungskosten  
Nachträgliche Herstellungskosten gelten für die Afa-BMG als zu Beginn des Jahres als angefallen, R 7.4 (9) S. 3 EStR (d.h. für das gesamte Jahr wird die Afa unter Berücksichtigung der nachträglichen Herstellungskosten gewährt)
4. Sonstige Kosten  
Kosten wie z.B. Abbruch- und Aufräumungskosten sind sofort abziehbare Werbungskosten (im Jahr der Zahlung) / Betriebsausgaben (im Jahr der Entstehung)
5. Versicherungsentschädigungen  
Gezahlte Entschädigungen sind bis zur Höhe der abgezogenen AfaA als Einnahmen (im Jahr des Zuflusses) / Betriebseinnahmen (im Jahr der Entstehung) anzusetzen
6. Neue Afa-BMG im Folgejahr  
AfaA reduziert erst im Folgejahr nach dem Schadensfall die Afa-BMG gem. § 11c (2) EStDV  
Ursprüngliche Afa-BMG + nachträgliche Herstellungskosten ./ AfaA = Neue Afa-BMG ab Folgejahr (für Gebäude)  
Restbuchwert nach AfaA / Restnutzungsdauer = Neue Afa p.a. (bewegliche Wirtschaftsgüter)

#### Ableitung vom Beschaffungsmarkt

- Haben die Wirtschaftsgüter einen Börsen- oder Marktpreis, ist dieser maßgebend (inkl. Nebenkosten; Börsenpreis einer Aktie = Kurswert + Nebenkosten)
- Liegt kein Börsen- oder Marktpreis vor, ist der Teilwert auf Grundlage der Wiederbeschaffungskosten zu ermitteln:  
Einkaufspreis  
./ übliche Skonti  
+ Erwerbsnebenkosten (z.B. Transport, Verpackung, innerbetriebliche Aufwendungen)  
= Wiederbeschaffungskosten (= Zeitwert / Teilwert)
- Liegen die Wiederbeschaffungskosten am Bilanzstichtag dauernd unter den Anschaffungskosten (z.B. Senkung Einkaufspreise um 20 %, Erholung der Märkte nicht in Sicht), liegt eine dauernde Wertminderung vor. Schwanken die Einkaufspreise bis zum Bilanzstichtag und erreichen teilweise sogar wieder die ursprünglichen Anschaffungskosten, liegt keine dauernde Wertminderung vor.
- Für selbst hergestellte WG sind die Wiederherstellungskosten maßgeblich:  
Angefallene Herstellungskosten (MEK, MGK, FEK, FGK)  
+ **bis zum Bilanzstichtag angefallene** Verwaltungs- und Vertriebskosten  
= Selbstkosten / Reproduktionskosten  
= Zeitwert / Teilwert

## Ableitung vom Absatzmarkt

- Ermittlung nach der Subtraktionsmethode gem. R 6.8 (2) S. 3 EStR, H 6.8 „Beispiele für...Subtraktionsmethode“ EStH (Voraussetzung: aus der Betriebsabrechnung sind die noch bei den einzelnen Kostenarten noch anfallenden Kosten ersichtlich);  
Voraussichtlich erzielbarer Nettoerlös  
./ **noch anfallender** betrieblicher Aufwand (= entstandenen Selbstkosten; Hier sind auch die noch anfallenden Vertriebskosten zu berücksichtigen, H 6.8 „Retrospektive Bewertungsmethode“ EStH)  
= handelsrechtlicher Zeitwert  
./ durchschnittlicher Unternehmergewinn  
= steuerrechtlicher Teilwert
- Liegt keine Betriebsabrechnung vor, die die für die Ermittlung des Teilwerts nach der Subtraktionsmethode notwendigen Daten liefert („aufgrund des Fehlens eines Warenwirtschaftssystems kann der nach dem Stichtag anfallende betriebliche Aufwand nicht direkt den Waren zugeordnet werden“), kann die Formelmethode gem. R 6.8 (2) S. 4-6 EStR, H 6.8 „Formelmethode“ angewendet werden:  
Erzielbarer Verkaufspreis (netto) :  $(1 + Y1 + Y2 * W)$   
Y1: Durchschnittlicher Unternehmergewinn in %  
Y2: Rohgewinnaufschlagsrest (Rohgewinnaufschlag abzgl. Y1) in %  
W: nach dem Bilanzstichtag noch anfallende Kosten in %
- Handelsrechtlich muss gem. § 253 (4) HGB zwingend auf den niedrigeren Zeitwert abgeschrieben werden, steuerlich besteht ein Wahlrecht gem. § 6 (1) Nr. 2 S. 2 EStG.

## Eigenaufwand / Drittaufwand (Beck'sche Erlasse 1 § 4/5)

### Fallgruppen:

1. Eheleuten A und B gehört ein bebautes Grundstück, welches von A zu 100 % eigenbetrieblich genutzt wird. Die Eheleute haben die Anschaffungskosten gemeinsam getragen, die Überlassung von B an A erfolgt unentgeltlich:  
Bilanzierung von  $\frac{1}{2}$  GruBo und  $\frac{1}{2}$  Gebäude (Miteigentumsanteil des A). Hinsichtlich des Anteils von B liegt nicht abzugsfähiger Drittaufwand vor. AfA nur für den bilanzierten Anteil des A, hinsichtlich der laufenden Kosten kommt es drauf an, wer diese trägt (bei gemeinschaftlicher Zahlung kann A nur  $\frac{1}{2}$  als Betriebsausgaben geltend machen)
2. A hat auf dem Grundstück des Ehegatten B (B 100 %) ein Gebäude errichtet, das A zu 100 % für seinen Gewerbebetrieb nutzt. A hat die HK allein getragen, Mietzahlungen erfolgen lt. Vereinbarung nicht für das Gebäude. Für den Fall der Beendigung der

Nutzung wird ein Ersatzentschädigungsanspruch des A in Höhe des gemeinen Werts des Gebäudes vereinbart:

GruBo ist B zu 100 % zuzurechnen, keine Bilanzierung bei A

Gebäude ist zu 100 % A als wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, da er die Aufwendungen getragen hat, das Gebäude unentgeltlich nutzen darf und einen Entschädigungsanspruch hat.

3. Wie 2., aber ein Ersatzentschädigungsanspruch des A wird ausgeschlossen:  
GruBo ist B zu 100 % zuzurechnen, keine Bilanzierung bei A  
Gebäude wird B zivilrechtlich und wirtschaftlich zugerechnet, A muss einen Aufwandsverteilungsposten bilden
4. Wie 3., aber B schenkt nach einem Jahr das Grundstück an A:  
Ab Schenkungszeitpunkt hat A zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum am Grundstück. Aufwandsverteilungsposten ist erfolgsneutral auszubuchen, Grundstück ist mit dem Teilwert einzulegen.
5. Wie 3., aber A und B schenken den Betrieb und das Grundstück ihrer Tochter T:  
Übertragung des Betriebs von A auf T ist erfolgsneutral gem. § 6 (3) EStG.  
Da T nach der Übertragung zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum am Grundstück hat, ist der Aufwandsverteilungsposten im Zeitpunkt der Schenkung erfolgsneutral auszubuchen.
6. Eheleute A und B haben ein bebautes Grundstück (A und B jeweils 50 %), welches von A zu 70 % für seinen Gewerbebetrieb und zu 30 % von den Eheleuten A und B für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Mietzahlungen erfolgen laut Vereinbarung zwischen den Eheleuten nicht. A hat die HK des Gebäudes alleine getragen.  
Vereinbarungen über Entschädigungsansprüche liegen nicht vor:  
A sind GruBo und Gebäude zu  $\frac{1}{2}$  als zivilrechtlichem und wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen. Soweit Zurechnung bei A und betriebliche Nutzung durch A (d.h.  $50 \% \times 70 \% = 35 \%$ ) sind GruBo und Gebäude zu bilanzieren. Für die restlichen 35 % der betrieblichen Nutzung des Gebäudes ist von A ein Aufwandsverteilungsposten zu bilden.
7. Wie 6., aber die Eheleute haben die HK des Gebäudes gemeinsam getragen:  
35 % des GruBos und Gebäudes: wie im Grundfall  
Weitere 15 % des Gebäudes sind als Aufwandsverteilungsposten zu bilanzieren (Beschränkung auf insgesamt 50 %, da nur 50 % der HK des Gebäudes von A getragen worden sind)
8. Wie 7., aber A muss an B Miete für die Benutzung des Gebäudes zahlen:  
35 % des GruBos und Gebäudes: Bilanzierung bei A  
Aufgrund der Vermietung erfolgt keine Bildung eines Aufwandsverteilungspostens.
9. A nutzt ein bebautes Grundstück, welches im Alleineigentum des Ehegatten B steht, zu 20 % für seinen Gewerbebetrieb. A hat sich zu 20 % an den HK des Gebäudes beteiligt. Die Nutzung durch A erfolgt unentgeltlich:  
20 % der HK sind als Aufwandsverteilungsposten bei A zu bilanzieren, da insoweit Eigenaufwand vorliegt.

10. Wie 9., aber A hat nur 10 % der HK getragen:

10 % der HK sind als Aufwandsverteilungsposten bei A zu bilanzieren, da insoweit Eigenaufwand vorliegt

Für die weiteren 10 % keine Bilanzierung, da Drittaufwand vorliegt.

## Baumaßnahmen des Mieters oder Pächters

### Komplette Bauten auf fremden Grund und Boden

1. Der Mieter wird zivilrechtlicher Eigentümer des von ihm auf fremden GruBo errichteten Gebäudes
  - Gebäude wird Scheinbestandteil i.S.d. § 95 (1) S. 2 BGB, und ist daher dem Mieter als zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen und von ihm zu bilanzieren (z.B. errichtetes Gebäude muss nach Beendigung der Mietzeit wieder entfernt werden)
  - Nutzungsberechtigter, der im Rahmen der Ausübung eines Erbbaurechts oder eines Nießbrauchsrechts ein Gebäude auf fremden GruBo errichtet, zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes, welches ihm zuzurechnen und von ihm zu bilanzieren ist.
  - In beiden Fällen erfolgt die Abschreibung nach Gebäudegrundsätzen.
2. Der Mieter wird wirtschaftlicher Eigentümer des von ihm auf fremden GruBo errichteten Gebäudes
  - Nutzungsdauer des Gebäudes ist kürzer als die voraussichtliche Mietdauer oder Mieter hat am Ende der Mietzeit einen Anspruch auf Zeitwertentschädigung, H 4.7 „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut“ EStH.
  - Abschreibung erfolgt nach Gebäudegrundsätzen.
3. Der Mieter wird nicht zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des von ihm auf fremden GruBo errichteten Gebäudes
  - Aktivierung beim Mieter als sog. Nutzungsrecht / Quasi-Wirtschaftsgut zu aktivieren und nach Gebäudegrundsätzen abzuschreiben, soweit der Bauherr aus betrieblichen Gründen auf seinen Ersatzanspruch verzichtet, H 4.7 „Eigenaufwand für ein fremdes Wirtschaftsgut“ EStH.

## Erbbaurecht

### Bilanzierung beim Erbbauberechtigten

- Erbbauzinsen sind Betriebsausgaben. Werden die Erbbauzinsen vorausgezahlt, ist ein ARAP zu bilden und zeitanteilig aufzulösen, H 5.6 „Erbbaurecht“ EStH)
- Übernimmt der Erbbauberechtigte für den Grundstückseigentümer die Erschließungskosten handelt es sich um zusätzliches Nutzungsentgelt, H 6.4 „Erschließungs-, Straßenanlieger-,...“ EStH, H 5.6 „bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag“ EStH. Hierfür ist ein ARAP (Erbbauberechtigter) bzw. ein PRAP

(Grundstückseigentümer) zu bilden und über die Laufzeit des Erbbaurechts aufzulösen.

- Erbbaurecht selbst ist kein iWG, sondern ein grundstücksgleiches Recht nach § 266 (2) A. II Nr. 1 HGB und als unbewegliches abnutzbares BV zu bilanzieren.
  
- 1. Erbbaurecht an einem im Zeitpunkt der Bestellung unbebauten Grundstücks
  - Keine Bilanzierung des Kapitalwerts der Erbbauzinsverpflichtung, da ein schwebendes Geschäft vorliegt (auch nicht, wenn alle Erbbauzinsen auf einmal gezahlt werden)
  - Keine Bilanzierung des GruBos
  - Einmalige Aufwendungen für die Bestellung des Erbbaurechts (z.B. Notarkosten, Grundbuchgebühren, Maklerprovision, Grunderwerbsteuer) sind als ANK zu aktivieren und über die Laufzeit des Erbbaurechts abzuschreiben, H 6.2 „Erbbaurecht“ EStH. Ebenso führt der Erwerb eines bestehenden Erbbaurechts zu Anschaffungskosten.
  - Gebäude, was auf dem Erbbaurecht nach Bestellung errichtet wird, ist zivilrechtliches Eigentum des Erbbauberechtigten.
  
- 2. Erbbaurecht an einem im Zeitpunkt der Bestellung bebauten Grundstücks
  - Zivilrechtliches Eigentum am Gebäude geht auf den Erbbauberechtigten über
  - Erbbauzinsen sind aufzuteilen in
    - AK für das bereits vorhandene Gebäude (Kapitalisierung gem. § 13 (1) BewG und Abschreibung gem. § 7 (4) EStG. In gleicher Höhe ist eine Kaufpreisverbindlichkeit zu aktivieren und an jedem Stichtag um die Differenz der Kapitalwerte zu mindern. Tatsächliche Erbbauzinszahlung ./.
    - Kapitalwertminderung = laufende Betriebsausgaben, wie bei einem normalen Ratenkauf) und
    - Ein laufendes Nutzungsentgelt für das eigentliche Erbbaurecht

#### Bilanzierung beim Erbbauverpflichteten (Grundstückseigentümer)

- Das zum BV gehörende Grundstück des Erbbauverpflichteten bleibt auch nach Bestellung des Erbbaurechts weiterhin BV, es liegt keine Entnahme vor.
- Wird das Erbbaurecht an einem bebauten Grundstück bestellt, liegt eine Veräußerung des Gebäudes vor, der auf das Gebäude entfallende kapitalisierte Erbbauzins stellt den Kaufpreis dar (analoge Behandlung zum Erbbauberechtigten, siehe oben)

#### Beendigung des Erbbaurechts

- Eigentum am Gebäude geht auf den Grundstückseigentümer über. Der Erbbauberechtigte muss das Gebäude ausbuchen, ein noch vorhandener Restbuchwert mindert den Gewinn.
- Ist vom Grundstückseigentümer hierfür eine Entschädigung zu zahlen, ist der Anspruch hierauf mit Beendigung des Erbbaurechts gewinnerhöhend als Forderung einzubuchen.
- Der Grundstückseigentümer hat AK für das Gebäude in Höhe der geleisteten Entschädigungszahlung. Ist keine Entschädigungszahlung vereinbart, hat der Grundstückseigentümer einen Vermögenszugang, welcher in Höhe des gemeinen Werts als AK und Erlös zu buchen ist gem. § 6 (4) EStG (Gebäude an Ertrag)

#### Mieterein- und umbauten (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1)

##### Fallgruppe 1 – durch die Baumaßnahme des Mieters entsteht ein Scheinbestandteil

- Mieter hat bei einem Scheinbestandteil bereits zivilrechtliches Eigentum nach § 95 BGB, Zurechnung beim Mieter gem. § 246 (1) S. 2 1. HS. HGB + § 39 (1) AO
- Kriterien für Scheinbestandteil (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 2)
  - o Nutzungsdauer der eingebauten Sachen ist länger als die Mietzeit (Mietdauer immer inkl. Verlängerungsoptionen, da die Vermutung besteht, dass der Mieter das Optionsrecht ausübt)
  - o Ausbaupflichtung am Ende der Mietzeit
  - o Die eingefügten Sachen müssen nach ihrem Ausbau noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert haben
- Folgen beim Mieter
  - o Aktivierung als eigenständiges WG
  - o Abschreibung als bewegliches WG auf die voraussichtliche Mietdauer oder Nutzungsdauer, falls diese kürzer als die Mietdauer ist (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 10). Degressive AfA gem. § 7 (2) EStG in 2020 möglich.

##### Fallgruppe 2 – durch die Baumaßnahme des Mieters entsteht eine BVO

- Eigenständiges WG des Mieters
- Folgen beim Mieter
  - o Aktivierung als eigenständiges WG
  - o Abschreibung als bewegliches WG auf die voraussichtliche Mietdauer oder Nutzungsdauer, falls diese kürzer als die Mietdauer ist (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 10) Degressive AfA gem. § 7 (2) EStG in 2020 möglich.

##### Fallgruppe 3 – durch die Baumaßnahme des Mieters entstehen sonstige Mietereinbauten

- Sonstige Mietereinbauten (R 4.2 (3) Nr. 4 EStR) liegen vor, wenn der Mieter wirtschaftlicher Eigentümer wird oder die Baumaßnahme besonderen beruflichen / betrieblichen Zwecken des Mieters dient
  
- 1. Wirtschaftliches Eigentum (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 6)
  - Wirtschaftliches Eigentum des Mieters liegt vor, wenn der Herausgabeanspruch des Vermieters (umfasst gem. §§ 93, 94, 946 BGB auch die Mietereinbauten)
    - o Wirtschaftlich ohne Bedeutung ist, weil die eingefügten Sachen bis zu diesem Zeitpunkt verbraucht sind (d.h. Nutzungsdauer der eingebauten Sache ist geringer als die Mietdauer; hierzu gehört auch der Fall, wenn der Mieter nach Mietende den ursprünglichen Zustand wiederherstellen muss). Mietdauer immer inkl. Verlängerungsoptionen, da die Vermutung besteht, dass der Mieter das Optionsrecht ausübt.
    - o Zwar wirtschaftlich einen Wert aber, der Vermieter dem Mieter aber eine Entschädigung zahlen muss (dieser Entschädigungsanspruch besteht gem. §§ 951 und 812 BGB gesetzlich und muss ausdrücklich ausgeschlossen werden, falls er nicht bestehen soll)
  - Folgen beim Mieter
    - o Aktivierung als eigenständiges WG
    - o Abschreibung nach Gebäudegrundsätzen gem. § 7 (4) S. 1 EStG oder auf eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 7 (4) S. 2 EStG, H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH (Literatur vertritt teilweise auch, dass gem. § 7 (4) S. 2 EStG auf die Mietdauer abgeschrieben wird)
    - o Abschreibung auf kürzere Mietdauer kommt in Betracht, wenn der Mieter den ursprünglichen Zustand nach Mietende wieder herstellen muss oder der Mieter nach Mietende keinen Entschädigungsanspruch hat.
  
- 2. Besonderer betrieblicher Nutzungsvorteil des Mieters (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 7)
  - Besonderer betrieblicher Nutzungsvorteil des Mieters liegt vor, wenn
    - o HK gegeben sind
    - o Kein Scheinbestandteil geschaffen wurde
    - o Keine BVO geschaffen wurde
    - o Kein wirtschaftliches Eigentum beim Mieter vorliegt
    - o Die Baumaßnahme den besonderen Bedingungen des Mieters dient und der Nutzungszusammenhang mit dem Gebäude daraufhin in den Hintergrund rückt
  - Beispiele für Mietereinbauten in Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 8 (Beachte: Lt. BFH stellt das Entfernen von Zwischenwänden nunmehr Erhaltungsaufwand dar, der sofort abziehbar ist; Tz. 8 ist insoweit überholt)

- Folgen beim Mieter
  - o Aktivierung als eigenständiges WG
  - o Abschreibung nach Gebäudegrundsätzen gem. § 7 (4) S. 1 EStG oder auf eine kürzere betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 7 (4) S. 2 EStG, H 7.4 „Mietereinbauten“ EStH
  - o Abschreibung auf kürzere Mietdauer kommt in Betracht, wenn der Mieter den ursprünglichen Zustand nach Mietende wieder herstellen muss und der Mieter nach Mietende keinen Entschädigungsanspruch hat.

#### Fallgruppe 4 – Kein Mieterein- bzw. Umbau wegen des Fehlens eines sachlichen Betriebszusammenhangs (Beck'sche Erlasse 1 § 7/1 Tz. 9 und 5)

- Baumaßnahmen sind zwar grds. als HK einzuordnen, sind aber weder vorrangig als wirtschaftliches Eigentum des Mieters einzustufen, noch dienen sie den besonderen betrieblichen Belangen des Mieters
- Beispiele:
  - o Mieter baut in ein Gebäude die bei Mietbeginn noch fehlende Heizung ein
  - o Mieter lässt auf eigene Kosten erstmals sanitäre Anlagen in ein Gebäude einbauen
- Folgen beim Mieter
  - o Baumaßnahme ist selbst geschaffenes iWG, für das handelsrechtlich ein Aktivierungswahlrecht gem. § 248 (2) HGB und steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot gem. § 5 (2) EStG besteht (d.h. steuerrechtlich sofort abziehbarer Aufwand)

#### Rücklagen

##### Prüfschema § 6b (1) – (9) EStG

1. Die Veräußerung des ... (WG benennen) ist gem. § 6b (1) S. 1 EStG begünstigt, da die Voraussetzungen des § 6b (4) EStG (insbesondere § 6b (4) Nr. 2 EStG) erfüllt sind.
2. Buchung des Veräußerungsvorgangs
3. Ermittlung der stillen Reserven gem. § 6b (2) EStG:
  - Verkaufspreis
  - ./. Buchwert
  - ./. Veräußerungskosten
  - = stille Reserven
4. Prüfschema für das angeschaffte Reinvestitionsgut bis zum Punkt Abschreibungen
5. Im Jahr 2020 ist eine Übertragung der stillen Reserven auf ... (WG benennen) möglich gem. § 6b (1) S. 2 EStG:

- Falls Reinvestitionsgut im Jahr vor der Veräußerung angeschafft wurde: Der Abzug erfolgt gem. § 6b (5) EStG vom Buchwert zum 31.12 des Vorjahres
  - Falls Reinvestitionsgut im laufenden Jahr angeschafft wurde: Der Abzug erfolgt von den AK/HK des Reinvestitionsguts.
6. AfA
- Falls Reinvestitionsgut im Jahr vor der Veräußerung angeschafft wurde: Die AfA erfolgt gem. § 6 (6) S. 2 EStG von der um die Sonderabschreibung geminderten ursprünglichen AfA-BMG.
  - Falls Reinvestitionsgut im laufenden Jahr angeschafft wurde: Die AfA des Reinvestitionsguts ist steuerlich gem. § 6b (6) S. 1 EStG, § 5 (1) S. 1 2. HS, S. 2 und 3, (6) EStG von den um die Sonderabschreibung geminderten AK/HK vorzunehmen. Handelsrechtlich ist die Sonderabschreibung nicht zulässig.
7. Buchungen  
Abschreibung § 6b EStG an WG
8. Rücklagenbildung § 6b (3) EStG
- Falls stille Reserven komplett übertragen werden konnten: Eine Rücklagenbildung gem. § 6b (3) S. 1 EStG ist nicht möglich, da die stillen Reserven vollständig übertragen wurden.
  - Falls stille Reserven im Jahr der Veräußerung gar nicht oder nur teilweise übertragen werden konnten:
    1. Insoweit, wie die stillen Reserven nicht übertragen wurden, kann eine steuerrechtliche Rücklage gem. § 6b (3) S. 1 EStG gebildet werden (§ 5 (1) S. 1 2. HS., (6) EStG). Handelsrechtlich ist die Bildung der Rücklage nicht zulässig.
    2. Buchung der Rücklage  
s.b. Aufwand an Rücklage § 6b EStG

#### Prüfschema § 6b (10) EStG

1. Die Veräußerung der Anteile an der A-GmbH ist gem. § 6b (10) S. 1 EStG begünstigt, da die Voraussetzungen des § 6b (10) S. 4 + (4) EStG (insbesondere § 6b (4) Nr. 2 EStG) erfüllt sind.
2. Buchung des Veräußerungsvorgangs
3. Stille Reserven sind maximal in Höhe von 500.000 € übertragbar.
  - Falls PersGes veräußert: Aufgrund der gesellschaftlerbezogenen Auslegung des § 6b (10) EStG kann die PersGes grds. 500.000 € x Gesellschafteranzahl an stillen Reserven übertragen.
  - Falls KapGes an PersGes beteiligt ist: Soweit aber die A-GmbH an der PersGes beteiligt ist, ist aber § 6b (10) EStG gem. § 6b (10) S. 10 EStG nicht anwendbar,
4. Ermittlung der stillen Reserven gem. § 6b (10) S. 4 + (2) EStG:  
Verkaufspreis  
./. Buchwert

- = Zwischenergebnis (falls KapGes an PersGes beteiligt ist, sind die stillen Reserven insoweit hier zu kürzen; z.B. 3 Gesellschafter, 1 davon KapGes: Zwischenergebnis  $\times$   $\frac{2}{3}$ ; nur der nach Multiplikation verbleibende Betrag wird mit 500.000 € Höchstbetrag pro Gesellschafter verglichen)  
Ggf. Begrenzung auf 500.000  
= Restbetrag
5. Prüfschema für das angeschaffte Reinvestitionsgut bis zum Punkt Abschreibungen
  6. Im Jahr 2020 ist eine Übertragung der stillen Reserven auf ... (WG benennen) möglich
    - Falls Reinvestitionsgut = Bewegliches abnutzbares AV oder Gebäude: Die Übertragung darf gem. § 6b (10) S. 2 EStG nur in Höhe des nicht nach § 3 Nr. 40 S. 1 a) EStG und § 3c (2) EStG steuerfreien Betrags erfolgen.
    - Falls Reinvestitionsgut = Anteile KapGes: Die Übertragung erfolgt gem. § 6b (10) S. 3 EStG inklusive des nach § 3 Nr. 40 S. 1 a) EStG und § 3c (2) EStG steuerfreien Betrags.
    - Falls KapGes an veräußernder PersGes beteiligt ist: Soweit die KapGes beteiligt ist (z.B. 40 %) kann KEINE Übertragung der stillen Reserven erfolgen, da das Reinvestitionsgut gedanklich anteilig der KapGes zugerechnet wird (d.h. zum Beispiel AK 200.000 € Lagerhalle -> nur 60 % = 120.000 € können maximal nach § 6b (10) EStG abgeschrieben werden)
  7. Die AfA des Gebäudes / des abnutzbaren beweglichen AV ist steuerlich gem. § 6b (10) S. 4 + (6) EStG, § 5 (1) S. 1 2. HS, S. 2 und 3, (6) EStG von den um die Sonderabschreibung geminderten AK/HK vorzunehmen. Handelsrechtlich ist die Sonderabschreibung nicht zulässig.
  8. Buchungen  
Abschreibung § 6b (10) EStG an WG
  9. Außerbilanzielle Korrekturen
    - Falls Veräußerungsgewinn mehr als 500.000 betrug, ist der überschüssige Teil in jedem Fall zu 40 % steuerfrei
    - Falls Reinvestitionsgut = bewegliches abnutzbares AV oder Gebäude ist, ist der nicht übertragbare Teil der stillen Reserven nun außerbilanziell zu kürzen, soweit keine Rücklage gebildet wird.
  10. Rücklagenbildung § 6b (10) S. 5 EStG
    - Falls stille Reserven komplett (kein Fall vom Höchstbetrag) übertragen werden konnten: Eine Rücklagenbildung gem. § 6b (10) S. 1 + 5 EStG ist nicht möglich, da die stillen Reserven vollständig übertragen wurden.
    - Falls Höchstbetrag von 500.000 € gegriffen hat: Eine Rücklagenbildung gem. § 6b (10) S. 1 + 5 EStG ist nicht möglich, da der Höchstbetrag der möglichen Übertragung von stillen Reserven ausgeschöpft ist.
    - Falls stille Reserven im Jahr der Veräußerung gar nicht oder nur teilweise übertragen werden konnten:
      1. Insoweit, wie die stillen Reserven nicht übertragen wurden, kann eine steuerrechtliche Rücklage gem. § 6b (10) S. 1 + 5 EStG gebildet werden (§ 5 (1) S. 1 2. HS., (6) EStG). Handelsrechtlich ist die Bildung der Rücklage nicht zulässig.

2. Die Rücklage umfasst gem. § 6b (10) S. 5 EStG auch den nach § 3 Nr. 40 S. 1 a) EStG und § 3c (2) EStG steuerfreien Teil des Veräußerungsgewinns.
3. Rücklagefähigen Teil der stillen Reserven bestimmen (siehe Einschränkungen weiter oben, falls im Jahr der Veräußerung bewegliches abnutzbares AV oder Gebäude erworben wurden)
4. Buchung der Rücklage  
s.b. Aufwand an Rücklage § 6b (10) EStG

Rücklage für Ersatzbeschaffung gem. R 6.6 EStR

Prüfschema R 6.6 EStR

1. Liegt ein Ereignis höherer Gewalt oder ein behördlicher Eingriff vor (R 6.6 (2) EStR)?
2. Berechnung der stillen Reserven (Entschädigungszahlung ./ Buchwert im Zeitpunkt direkt vor dem Ereignis, d.h. Buchwert ist nicht 0)
3. Ggf. Berechnung aufgrund von Mehrentschädigungen, H 6.6 (3)  
„Mehrentschädigungen“ EStH
4. Ausgeschiedenes WG ist teilweise oder vollständig mit „Aufwand an WG“ für den Restbuchwert auszubuchen
5. Prüfschema für Ersatz-WG bis zum Punkt Abschreibung
6. AfA
  - Handelsrechtlich ist Abschreibung nach R 6.6 EStR nicht zulässig
  - Steuerrechtlich:  
AK Ersatz-WG  
./ übertragene stille Reserven  
= AfA-BMG  
 $AfA-BMG \times AfA-Satz = AfA$
7. Falls stille Reserven mangels Ersatzbeschaffung noch nicht übertragen werden konnten, kann eine Rücklage gem. R 6.6 (4) EStR gebildet werden.  
Aufwand an Rücklage R 6.6 (4) EStR

Bilanzberichtigungen & änderungen

Bilanzberichtigung

Voraussetzung

Prüfungsschema

1. Rechtliche Beurteilung
  - Das „normale“ Schema für den jeweiligen Bilanzposten (z.B. GruBo) muss nicht niedergeschrieben werden, da die Anschaffung des WG bereits in einem

vergangenen WJ war und das Schema nur geschrieben werden muss, wenn eine Anschaffung im Klausurjahr vorliegt

- Lediglich der eigentliche Fehler ist zu benennen, d.h. Benennung des fehlerhaften Bilanzpostens und Benennung der Gründe für die Fehlerhaftigkeit (z.B. Bilanzposten GruBo ist falsch, weil ANK als Aufwand gebucht und nicht mit dem GruBo aktiviert wurden)
2. Ist eine Bilanzberichtigung erforderlich und möglich?
- Eine Berichtigung der Handelsbilanz ist nur in schwerwiegenden Fällen erforderlich, dies ist regelmäßig nicht der Fall, sodass Korrektur der Handelsbilanz unterbleiben kann.
  - Grds. besteht gem. § 4 (2) S. 1 EStG ein Berichtigungswahlrecht, aber in Fällen von Steuerverkürzung ist gem. zwingend zu korrigieren § 153 (1) S.1 Nr. 1 AO
  - Eine Bilanzberichtigung ist möglich, wenn das Jahr der Fehlerursache unter Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) veranlagt wurde
  - Falls das Jahr der Fehlerursache nicht nach den Vorschriften der AO änderbar ist, erfolgt eine Korrektur im ersten änderbaren Jahr, R 4.4 (1) S. 9 EStR. Dies gilt aber nur, wenn der Fehler im ersten änderbaren Jahr auch noch besteht. Hat sich der Fehler bereits komplett „gelöst“ (z.B. Forderung wurde nicht eingebucht, die Forderung wurde aber auch bereits vor der ersten Änderungsmöglichkeit bezahlt), erfolgt keine Korrektur. Die Art der Korrektur hängt vom jeweiligen Fehler ab.
    - Alternative 1: „erfolgswirksame Korrektur“, wenn der Ursprungsfehler erfolgswirksam war (z.B. Buchung von ANK für einen GruBo als Aufwand)
    - Alternative 2: „erfolgsneutrale Korrektur“, wenn Ursprungsfehler „erfolgsneutral“ war (z.B. unterlassene Einlagen oder Entnahmen)
    - Alternative 3: Bei reinen AfA-Fehlern (Zugang des WG wurde richtig erfasst, lediglich die AfA ist falsch) erfolgt eine Berichtigung durch Anpassung der AfA (Restwert durch Restnutzungsdauer), H 7.4 „Unterlassene oder überhöhte AfA“ EStH
3. Ermittlung der Korrekturwerte
- Wenn der Fehler noch an der Fehlerquelle korrigiert werden kann, ist die falsche Beurteilung lediglich durch die korrekte Beurteilung zu „tauschen“ (z.B. Rückgängigmachung einer falschen Buchung des Stpfl.)
  - Wenn ein erfolgswirksamer oder ein erfolgsneutraler Fehler vorliegt und dieser Fehler an der Fehlerquelle nicht korrigiert werden kann, wird im ersten berichtigungsfähigen Jahr auf den Wert korrigiert, der bei von Anfang an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde (hierzu Erstellung einer Staffel, wie hat es der Stpfl. gemacht, wie wäre es richtig gewesen)
  - Bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern ist eine „Schattenrechnung“ aufzustellen (H 4.4 „Unterlassene Bilanzierung“ EStH)
  - Bei AfA-Fehlern ist zu unterscheiden, wodurch der Fehler entstanden ist

- Bei zu hoher AfA des Stpfl. ist ab dem ersten berichtigungsfähigen Jahr der Restbuchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen bzw. bei Gebäuden der richtige AfA-Satz auf die richtige AfA-BMG anzuwenden
  - Bei zu niedriger AfA, die nicht der Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen diene, ist wie bei zu hoher AfA zu korrigieren.
  - Bei zu niedriger AfA, die der Erlangung von ungerechtfertigten Steuervorteilen diene, ist das fehlerhaft zu hohe AfA-Volumen im ersten änderbaren Jahr über Kapital erfolgsneutral auszubuchen. Ansonsten erfolgt die restliche AfA wie in den anderen Varianten.
- USt ist nur immer im Fehlerjahr änderbar. Wenn dieses nicht mehr änderbar ist, ist die USt nicht einzubuchen, stattdessen erfolgt eine Erfassung als Gewinn.
4. Kapitalangleichungsbuchungen auf den 1.1.2020
- Kapitalangleichungsbuchungen sind zwingend zur Wahrung des Bilanzzusammenhangs gem. § 252 (1) Nr. 1 HGB + § 5 (1) S. 1 1. HS. EStG durchzuführen  
Buchung: Kapital 1.1.2020 an Aktivposten oder Passivposten an Kapital 1.1.2020
5. Auswirkungen auf die Abschlussbuchungen zum 31.12.2020 bestimmen

Beispiele für erfolgswirksame Fehler:

- Forderungen nicht erfasst
- Rückstellungen nicht gebildet
- Buchung von ANK als Aufwand
- Unterlassene Erfassung eines ARAP für ein Disagio

Beispiele für erfolgsneutrale Fehler

- Nicht erfasste Einlagen
- Nicht erfasste Entnahmen
- WG wird zu Unrecht bilanziert
- WG wird zu Unrecht nicht bilanziert

Beispiele für reine AfA-Fehler

- Falsche AfA (zu hoch, zu niedrig, falsche AfA-Methode)
- Unterlassener Abzug von AfA

Bilanzänderung § 4 (2) S. 2 EStG

- Austausch eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz (Änderung eines Wahlrechts)
- Nur möglich, wenn

- Sachlicher (die gleiche Bilanz, die berichtigt wird, kann geändert werden) und
- Zeitlicher Zusammenhang (Änderung muss spätestens im gerichtlichen oder außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren beantragt werden) mit einer Bilanzberichtigung
- Nur soweit zulässig wie Änderung nach § 4 (2) S. 1 EStG reicht (Änderungsrahmen)
- Wurde Bilanz, die geändert werden soll, noch nicht beim Finanzamt eingereicht, ist eine Änderung uneingeschränkt möglich
- Bilanzänderung muss nicht einen Bilanzposten betreffen, der berichtigt wurde, sondern kann auch eine andere Bilanzposition betreffen
- Erhöhungen der GewSt-RSt (Aufwand an GewSt-RSt) aufgrund von Bilanzberichtigungen der BP führen zu einer Minderung des Volumens der möglichen Bilanzänderung

### Fallgruppen

- Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG
- Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR
- Sonderabschreibungen nach §§ 7c, 7g, 7i, 7h EStG
- Abschreibungen von GWG gem. § 6 (2), (2a) EStG
- Wahlrecht bei der Behandlung von Zuschüssen für WG des AV, R 6.5 EStR
- Abzug der degressiven AfA anstelle der linearen AfA

### Kapitalgesellschaften in der Bilanzklausur

#### Offene Gewinnausschüttungen an KapGes

1. Die Gewinnausschüttung gehört zu den betrieblichen Erträgen der X-GmbH gem. § 8 (1) S. 1 KStG + § 20 (1) Nr. 1 S. 1 EStG und § 20 (8) EStG, da die X-GmbH im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses Anteilseignerin ist, § 20 (5) EStG.
2. Die einbehaltene KapESt beträgt 25 % der Gewinnausschüttung, § 43 (1) S. 1 Nr. 1 EStG und § 43a (1) S. 1 Nr. 1 EStG und gehört zusammen mit dem SolZ zu den betrieblichen Erträgen.
3. Innerbilanziell ist der Bruttobetrag der Ausschüttung als Ertrag und die KapESt zzgl. SolZ als Steueraufwand zu erfassen (Nettobetrag /  $73,625 * 100$ ).
4. Anschließend Prüfung von § 8b (1), (4), (5) KStG (insbesondere § 8b (4) S. 1 und 6 KStG -> Beteiligung muss zu Beginn des Kalenderjahres mindestens 10 % betragen; § 8b (4) S. 6 KStG gilt nur, wenn in einem Vorgang mindestens 10 % erworben werden)
5. Anwendung von § 10 Nr. 2 1. HS. KStG auf die innerbilanzielle Steueraufwandsbuchung
6. Die Steuerabzugsbeträge (KapESt + SolZ) werden auf die Körperschaftsteuer und den SolZ angerechnet, § 31 (1) S. 1 KStG + § 36 (2) Nr. 2 EStG

7. Laufende Aufwendungen zur Beteiligung (z.B. Schuldzinsen) sind in voller Höhe als Betriebsausgaben abziehbar, es erfolgt keine außerbilanzielle Kürzung gem. § 8b (5) S. 2 KStG.
8. Gewerbesteuerlich sind § 8 Nr. 5 GewStG (Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs < 15 %) und § 9 Nr. 2a GewStG (Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahrs  $\geq$  15 %) zu prüfen

#### Veräußerung von Anteilen

1. Innerbilanzielle Erfassung der Veräußerung über Bank an Beteiligung, Ertrag (Veräußerungsgewinn) oder Bank, Aufwand an Beteiligung (Veräußerungsverlust)
2. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses nach § 8b (2) S. 2 KStG  
Verkaufspreis  
./ Buchwert  
./ Veräußerungskosten  
= VG
3. Veräußerungsgewinn ist gem. § 8b (2) S. 1 KStG 100 % steuerfrei, 5 % des Veräußerungsgewinns gelten gem. § 8b (3) S. 1 KStG als nichtabziehbare Betriebsausgaben  
Veräußerungsverluste bleiben gem. § 8b (3) S. 3 KStG zu 100 % außer Ansatz.

#### Kapitalherabsetzungen

Beispiel: A-GmbH ist zu 60 % an der B-GmbH beteiligt, AK der Beteiligung 20.000 €. In 2020 setzt die B-GmbH ihr Stammkapital von 160.000 € auf 80.000 € herab, die A-GmbH bekommt deshalb 48.000 € überwiesen (80.000 € Herabsetzung x 60 % = 48.000 €)

- Kapitalherabsetzung mindert die AK der Beteiligung der beteiligten Gesellschaft (A-GmbH) an der herabsetzenden Gesellschaft (B-GmbH) bis maximal auf 0 €.
- Ein darüberhinausgehender Betrag (hier 28.000 €) führt zu einem Veräußerungsgewinn, der § 8b (2) S. 1 und (3) S. 1 KStG unterliegt.

#### Buchung A-GmbH:

Bank 48.000 an Beteiligung B-GmbH 20.000, s.b. Ertrag 28.000

#### Außerbilanziell:

§ 8b (2) S. 1 KStG: ./ 28.000

§ 8b (3) S. 1 KStG: + 1.400

## Teilwertabschreibungen

1. Teilwertabschreibung ist innerbilanziell als Aufwand zu erfassen.
2. Außerbilanzielle Korrektur gem. § 8b (3) S. 3 KStG von 100 % des Aufwands.

## Wertaufholung nach Teilwertabschreibung

1. Innerbilanziell ist Wertaufholung als Ertrag zu erfassen (Beteiligung KapGes an Ertrag)
2. Ertrag aus der Wertaufholung ist gem. § 8b (2) S. 3 KStG außerbilanziell zu kürzen
3. 5 % des Ertrags sind nichtabziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b (3) S. 1 KStG

## vGA

1. Steuerrechtlich liegt eine vGA i.S.d. § 8 (3) S. 2 KStG, R 8.5 (1) KStR vor, weil ... (TBM prüfen)
2. Außerbilanzielle Korrektur des Wertes der vGA (gemeiner Wert ist maßgebend für die Ermittlung der vGA)
3. Umsatzsteuerliche Behandlung der vGA prüfen (greift Mindest-BMG gem. § 10 (5) Nr. 1 UStG? Falls ja, ist zusätzliche USt sowohl handels- als auch steuerrechtlich über „Aufwand an USt“ einzubuchen, diese USt ist aber nicht gesondert gem. § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen, da bereits der Wert der vGA gem. R 8.6 KStR mit dem gemeinen Wert (d.h. inkl. USt) ermittelt wurde
1. Falls eine Gesellschaft ein WG zu einem zu hohen Preis vom Gesellschafter erwirbt (z.B. GruBo mit Wert 40.000 für 50.000), sind handels- und steuerrechtlich die AK um den Wert der vGA innerbilanziell zu mindern (Aufwand an WG), steuerrechtlich erfolgt eine außerbilanzielle Korrektur gem. § 8 (3) S. 2 KStG.
2. Falls Gesellschafter verbilligt ein WG von einer KapGes erwirbt, gehört steuerlich auch der Wert der vGA zu den AK (Fiktionstheorie, vGA verbraucht sich in höheren AK). Handelsrechtlich verneint der überwiegende Teil der Literatur diese Auffassung, sodass nur die tatsächlichen AK maßgebend sind.
  - a. z.B. verbilligter Einkauf von Waren: Wareneinkauf an Beteiligungsertrag (in Höhe der vGA); Waren an Bestandsveränderung (Höhere AK führen zu einem höheren Warenendbestand)

## Verdeckte Einlagen

1. Handelsrechtlich besten drei Möglichkeiten zur Erfassung einer vE
  - a. Erfassung als s.b. Ertrag, damit die vE zur Verlustdeckung oder als Ertragszuschuss fungiert. (Wenn lt. Aufgabe ein hoher JÜ / hohes EK gewünscht ist)

- b. Erfassung als Einstellung in die Kapitalrücklage gem. § 272 (2) Nr. 4 HGB zur Stärkung des Eigenkapitals. In dieser Variante entsteht kein Ertrag. (Wenn lt. Aufgabe ein niedriger JÜ gewünscht ist)
    - c. Erfassung von übertragbaren WG in Höhe der tatsächlichen Gegenleistung der KapGes an ihren Gesellschafter (im Ergebnis keine Erfassung der vE). In dieser Variante entsteht kein Ertrag.
  2. vE kann handelsrechtlich mit den effektiven AK (d.h. bei Unentgeltlichkeit 0 €) oder der fiktiven AK (d.h. in Höhe des Verkehrswerts / höchstens des Zeitwerts) angesetzt werden
  3. steuerrechtlich ist eine vE zwingend auszuweisen
    - a. Bei Erfassung als s.b. Ertrag in der Steuerbilanz ist dieser Ertrag gem. § 8 (3) S. 3 KStG außerbilanziell zu kürzen
    - b. Bei Erfassung über Kapitalrücklage in der Steuerbilanz, hat die vE das Einkommen nicht berührt, eine Korrektur gem. § 8 (3) S. 3 KStG unterbleibt.
    - c. Wurde vE handelsrechtlich gar nicht erfasst, sind die verdeckt eingelegten WG gem. § 60 (2) S. 1 EStDV durch Zusätze (in diesem Fall liegt kein s.b. Ertrag und daher auch kein Fall des § 8 (3) S. 3 KStG vor) festzuhalten. Wird eine Steuerbilanz erstellt, ist in Höhe der vE ein s.b. Ertrag zu erfassen (Abschluss über den STAP; WG an s.b. Ertrag (STAP)) und dieser gem. § 8 (3) S. 3 KStG außerbilanziell zu kürzen. Dies gilt auch, wenn die vE zwar in der Handelsbilanz erfasst, aber unterschiedlich zum Steuerrecht bewertet wird.
  4. Bewertung der vE erfolgt steuerlich grds. gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 EStG mit dem Teilwert, R 8.9 (4) S. 1 KStR.
  5. Für Anwendung von § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. a) und b) EStG:
    - a. Beteiligungen i.S.d. § 17 EStG sind immer zum Teilwert einzulegen, eine Beschränkung auf die AK gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. b) EStG ist nicht zulässig, R 8.9 (4) S. 2 KStR
    - b. Wenn Grundstücke eingelegt werden, findet § 6 (1) Nr. 5 S. 1 2. HS. a) EStG keine Anwendung, da die vE für den Gesellschafter eine Veräußerung ist, R 8.9 (4) S. 4 KStR.
  6. In Höhe der vE liegen beim Gesellschafter nachträgliche AK auf seine Beteiligung vor (§ 6 (6) S. 2 und 3 EStG, falls Beteiligung = BV; § 17 (2a) S. 3 Nr. 1 EStG, falls Beteiligung = PV). Falls Beteiligungen (§ 17 (1) S. 2 EStG) oder Grundstücke (§ 23 (1) S. 5 Nr. 1 EStG) verdeckt eingelegt werden, liegt beim Gesellschafter eine Veräußerung vor.
    - a. Wird die Beteiligung in einem anderen BV als das WG, das verdeckt eingelegt wird, gehalten (z.B. GruBo in Einzelunternehmen 1, Beteiligung an KapGes in Beteiligung 2), wird erst das WG in das BV der Beteiligung übertragen und von dort verdeckt eingelegt (WG folgt IMMER der Beteiligung). Im obigen Beispiel wäre es eine Übertragung gem. § 6 (5) S. 1 EStG zum Buchwert (EU 1: Kapital an GruBo; EU 2: GruBo an Kapital und Beteiligung KapGes an GruBo, s.b. Ertrag)

## Sonderfälle der vE

1. Darlehensverzicht des Gesellschafters:
  - a. Darlehen ist innerbilanziell bei der KapGes über Ertrag voll auszubuchen (auch, wenn das Darlehen zu 0 % werthaltig ist)
  - b. In Höhe des werthaltigen Teils der Forderung liegt eine vE vor, entsprechende außerbilanzielle Kürzung gem. § 8 (3) S. 3 KStG (ist das Darlehen zu 0 % werthaltig, erfolgt keine außerbilanzielle Korrektur)
2. Rangrücktritte (Beck'sche Erlasse 1 § 5/11)
  - a. Einfache Rangrücktritte mit Bedienung auch aus freiem Vermögen: Kein Anwendungsfall von § 5 (2a) EStG, keine vE (Beck'sche Erlasse 1 § 5/11 Tz. 6)
  - b. Einfache Rangrücktritte mit Bedienung nur aus Liquidationsüberschüssen und Gewinnen, nicht aus freiem Vermögen (die Formulierung „Bilanzgewinn“ beinhaltet nicht freies Vermögen): Anwendungsfall von § 5 (2a) EStG, Ausbuchung der Darlehensverbindlichkeit in der Steuerbilanz, in Höhe des werthaltigen Teils liegt eine vE vor, d.h. auch Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 (1) S. 2 KStG in Höhe des werthaltigen Teils (Beck'sche Erlasse 1 § 5/11 Tz. 6). Handelsrechtlich hat der Rangrücktritt keine Auswirkung auf die Passivierung der Verbindlichkeit. Durch den unterbleibenden Ausweis der Verbindlichkeit in der Steuerbilanz liegt handelsrechtlich ein niedrigeres Eigenkapital als in der Steuerbilanz vor (HR mehr Verbindlichkeiten als StR), daher Ausweis von passiven latenten Steuern
  - c. Qualifizierte Rangrücktritte: Kein Anwendungsfall von § 5 (2a) EStG, keine vE (Beck'sche Erlasse 1 § 5/11 Tz. 7)
3. Darlehensverzicht gegen Besserungsschein:
  - a. Darlehen ist voll auszubuchen, in Höhe des werthaltigen Teils liegt eine vE vor; außerbilanzielle Korrektur, wenn Buchung über Ertrag erfolgt ist gem. § 8 (3) S. 3 KStG
  - b. Bei Eintritt des Besserungsfalls ist die Verbindlichkeit wieder voll einzubuchen (Rückgängigmachung der Ausbuchung der Verbindlichkeit); außerbilanzielle Korrektur gem. § 8 (3) S. 3 KStG analog, wenn Verbindlichkeit wieder erfolgswirksam eingebucht wurde

## Personengesellschaften

### Prüfschema SBV

### Gesamthand

- Die gezahlte Miete / Vergütung etc. mindert den Gewinn der PersGes in der Gesamthand als Betriebsausgabe, § 252 (1) Nr. 5 HGB, § 4 (4) EStG

## SBV des Gesellschafters

1. Das WG stellt SBV I / II i.S.v. § 15 (1) S. 1 Nr. 2 S. 1 2. HS. EStG, R 4.2 (2) S. 2 EStR des Gesellschafters A dar,
  - weil es von der PersGes betrieblich genutzt wird und dem Gesellschafter zuzurechnen ist, R 4.2 (12) EStR (notwendiges SBV I)
  - weil es zwar nicht von der PersGes betrieblich genutzt wird, aber der Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes dient (notwendiges SBV II)
2. Das WG ist gem. § 4 (1) S. 8 EStG ins SBV einzulegen, die Bewertung erfolgt gem. § 6 (1) Nr. 5 S. 1 1. HS. EStG mit dem Teilwert (ggf. Ausnahmen prüfen)

## Übertragung von WG bei PersGes

1. Übertragung zwischen PV und BV

### Fallgruppe 1 – Übertragung PV -> SBV oder SBV -> PV

- Übertragung eines WG vom PV ins SBV eines Gesellschafters ist eine Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG, die gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG zu bewerten ist.
- Übertragung eines WG vom SBV ins PV eines Gesellschafters ist eine Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG, die gem. § 6 (1) Nr. 4 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist.

### Fallgruppe 2 – Übertragung PV -> Gesamthandsvermögen oder Gesamthandsvermögen -> PV

#### Entgeltliche Übertragung

- Wird ein WG des Gesellschafters entgeltlich (d.h. auch Gutschrift auf einem Darlehenskonto des übertragenden Gesellschafters bei der PersGes) auf die PersGes übertragen, liegt auf Seiten des Gesellschafters ein Veräußerungs- und auf Seiten der PersGes ein Anschaffungsgeschäft vor. Beim Gesellschafter kann dies zu Einkünften gem. §§ 17, 20 (2) und 23 EStG führen.
- Wird ein überhöhtes Entgelt an den Gesellschafter gezahlt (z.B. 250.000 € anstelle von 200.000 €), liegt grds. eine Entnahme aller Gesellschafter in Höhe des überhöhten Entgelts vor, die nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Gesellschafter zu verteilen ist, falls der Gesellschaftsvertrag keine abweichende Regelung (z.B. Entnahmegewinne immer nur beim jeweiligen Gesellschafter) enthält.

#### Fallgruppe 2 - Unentgeltliche Übertragung

- Einlage bzw. verdeckte Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG, § 6 (1) Nr. 5 EStG

### Fallgruppe 3 - Teilentgeltliche Übertragungen

- Kommt es zu einer teilweisen Entgeltlichkeit (z.B. Buchung 100.000 € auf Kapitalkonto II, Gesellschafter übernimmt zusätzlich eine Verbindlichkeit der PersGes von 50.000 €) ist in einen entgeltlichen (im Beispiel 1/3) und einen unentgeltlichen Teil (im Beispiel 2/3) aufzuteilen (siehe Beck'sche Erlasse 1 § 4/15 Beispiel 2)
2. Übertragung zwischen BV und BV (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15)
- Teilentgeltliche Übertragungen zwischen BV und BV sind immer zwingend in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen, Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 15.

### Fallgruppe 1 - Übertragung zwischen Einzelunternehmen und SBV (EU -> SBV oder SBV -> EU) (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 1-7)

- Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG im abgebenden BV und Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG im aufnehmenden BV, die abweichend von § 6 (1) Nr. 4, 5 EStG zu Buchwerten erfolgen gem. § 6 (5) S. 2 EStG
- Buchungen:
- WG an Einlage (aufnehmendes BV)
  - Entnahme an WG (abgebendes BV)

### Fallgruppe 2 - Übertragung zwischen SBV und SBV desselben Gesellschafters bei einer anderen PersGes (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 1-7)

- Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG im abgebenden BV und Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG im aufnehmenden BV, die abweichend von § 6 (1) Nr. 4, 5 EStG zu Buchwerten erfolgen gem. § 6 (5) S. 2 EStG
- Buchungen:
- WG an Einlage (aufnehmendes BV)
  - Entnahme an WG (abgebendes BV)

### Fallgruppe 3 - Übertragung zwischen Einzelunternehmen und Gesamthandsvermögen der PersGes (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 8-17)

#### Entgeltliche Übertragung

- Auf Seiten des Überträgers Veräußerungs- und auf Seiten des Übernehmers Anschaffungsgeschäft.

- Entgeltliche Übertragung liegt auch bei der Übernahme von Verbindlichkeiten vor, H 6.15 „Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern“ EStH

#### Gegen Gesellschaftsrechte / offene Einlage

- Übertragung gegen Gesellschaftsrechte (Definition siehe Übertragung aus PV, ist hier identisch) ist tauschähnlicher Vorgang und damit grds. ein entgeltliches Geschäft
- Aber gem. § 6 (6) S. 4 EStG sind die Regelungen des § 6 (5) S. 3 EStG vorrangig vor § 6 (6) S. 1 EStG anzuwenden

#### (verdeckte) Einlage

- Buchung erfolgt bei der PersGes nicht auf Kapitalkonto I
- Im abgebenden BV liegt eine Entnahme gem. § 4 (1) S. 2 EStG vor, im aufnehmenden BV eine Einlage gem. § 4 (1) S. 8 EStG. Die Bewertung erfolgt abweichend von § 6 (1) Nr. 4, 5 EStG zwingend zu Buchwerten gem. § 6 (5) S. 3 Nr. 1 EStG.

Fallgruppe 4 – Übertragung zwischen SBV und Gesamthandsvermögen (SBV -> Gesamthandsvermögen oder Gesamthandsvermögen -> SBV) (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 8-19)

#### Übertragung aus SBV in das Gesamthandsvermögen derselben Gesellschaft

- Übertragung erfolgt zwingend zu Buchwerten gem. § 6 (5) S. 3 Nr. 2 EStG, wenn Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt (siehe hierzu Fallgrupp 3)

#### Unentgeltliche Übertragung aus dem SBV in das Gesamthandsvermögen einer anderen Gesellschaft

- Übertragung erfolgt zwingend zu Buchwerten gem. § 6 (5) S. 3 Nr. 2 EStG

#### Fallgruppe 5 – Übertragung zwischen SBV und SBV eines anderen Gesellschafters

##### Entgeltliche Übertragung

- Für den Veräußerer ein Veräußerungs- und für den Erwerber ein Anschaffungsgeschäft

Unentgeltliche Übertragung (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 21)

Übertragung in ein SBV eines anderen Gesellschafters bei derselben Gesellschaft

- Übertragung erfolgt zwingend zu Buchwerten gem. § 6 (5) S. 3 Nr. 3 EStG

Unentgeltliche Übertragung in ein SBV eines anderen Gesellschafters bei einer anderen PersGes

- WG ist mit den Teilwerten in das SBV des anderen Gesellschafters zu überführen, da dieser Fall nicht in § 6 (5) S. 3 Nr. 3 EStG geregelt ist

Fallgruppe 6 – Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 18-20)

- Übertragungen sind mit dem Teilwert anzusetzen, da diese Übertragungen nicht in § 6 (5) S. 3 EStG geregelt sind (Beck'sche Erlasse 1 § 6/15 Tz. 18)
  - o Lösungsmöglichkeit 1 (Kettenübertragung): Beck'sche Erlasse 1 § 6/5 Tz. 19, in diesem Fall liegt keine Sperrfristverletzung vor, Beck'sche Erlasse 1 § 6/5 Tz. 23
  - o Lösungsmöglichkeit 2 (Inanspruchnahme von § 6b EStG): Beck'sche Erlasse 1 § 6/5 Tz. 20.

Gründung einer PersGes

Vorspann bei Gründung einer PersGes

1. Zusammenschluss mehrerer Personen (z.B. bisheriger Einzelunternehmer nimmt eine weitere Person in sein Einzelunternehmen auf) ist eine Personengesellschaft
2. Gesellschaftszweck ist der Betrieb eines Handelsgewerbes, als Folge daraus entsteht eine OHG gem. § 105 (1) HGB
3. Die OHG ist gem. § 6 HGB Formkaufmann
4. Die §§ 238 ff. HGB sind von der OHG als Kaufmann zu beachten, insbesondere gilt § 242 HGB (Aufstellung einer Eröffnungsbilanz)
5. Die handelsrechtliche Bilanzierungspflicht gilt auch gem. § 140 AO im Steuerrecht

§ 24 UmwStG

Ermittlung der schädlichen Gegenleistung

Beispiel: Buchwert 500.000 €, gemeiner Wert 1.500.000 €, sonstige Gegenleistung 750.000 €

1. Feststellung des gemeinen Werts = 1.500.000 €
2. Ermittlung des gem. § 24 (2) S. 2 UmwStG schädlichen Teils der sonstigen Gegenleistung: 750.000 € ./ 500.000 € (max. 25 % v. 500.000 € = 125.000 € oder 500.000 €, max. Buchwert, der hier auch 500.000 € beträgt) = 250.000 €
3. Aufdeckung der stillen Reserven von 1.000.000 € (1.500.000 € gem. Wert ./ 500.000 € Buchwert) im Verhältnis schädliche Gegenleistung von 250.000 € zum gemeinen Wert 1.500.000 € =  $1.000.000 \text{ €} \times (250.000 \text{ €} / 1.500.000 \text{ €}) = 166.667 \text{ €}$  und entsprechende Aufstockung der Buchwerte um 166.667 € = 666.667 €
4. Gem. § 24 (2) S. 4 UmwStG sind die eingebrachten WG mindestens mit dem Wert der sonstigen Gegenleistung anzusetzen (d.h. hier 750.000 €). Wäre der Buchwert nach Aufstockung größer als die sonstige Gegenleistung, würde der Mindestwertansatz nicht greifen.
5. Die sonstige Gegenleistung (meistens Darlehensforderung) ist im SBV des Einbringenden auszuweisen.

#### Ermittlung Firmenwert

Wert des Unternehmens (entspricht dem Beteiligungsverhältnis des Gesellschafters in Relation zur Bareinlage des anderen Gesellschafters, z.B. Bei Bareinlage 400.000 € und 50%/50% pro Gesellschafter ist Wert des Unternehmens 800.000 €; Abwandlung bisher PersGes mit Gesellschaftern A und B mit jeweils 50 %, C tritt in die PersGes ein und zahlt hierfür 500.000 €, jeder soll nach Eintritt des C 1/3 haben -> Bareinlage C hat Wert von 500.000 €, damit muss jeder der MU-Anteile von A und B einen Wert von jeweils 500.000 € haben. D.h. der Wert der rein steuerlich gedachten „alten“ PersGes ist  $2 \times 500.000 \text{ €} = 1.000.000 \text{ €}$ )

./ . Kapitalkonto im Einzelunternehmen / in der PersGes (ggf. zu korrigieren, falls WG nicht mit übertragen werden oder nicht in die Gesamthand, aber ins SBV gelangen)

= Stille Reserven insgesamt

./ . stille Reserven, die bekannt sind (z.B. für Gebäude. § 6b-Rücklagen, die im Einbringungsgegenstand enthalten sind, sind hier ebenfalls abzuziehen, da die Rücklage stille Reserven beinhaltet)

= Firmenwert

#### Rechtsfolgen bei der aufnehmenden PersGes

##### Fallgruppe 1 – Buchwertfortführung

- Übernehmende PersGes tritt in die Rechtsstellung des einbringenden Unternehmens ein (§ 24 (4) UmwStG, § 23 (1) UmwStG, § 4 (2) S. 3 UmwStG, § 12 (3) 1. HS. UmwStG)

- AfA-Methode, AfA-Nutzungsdauer und AfA-Methode des übertragenden Unternehmens werden fortgeführt
- PersGes tritt hinsichtlich der Rücklagen (insbesondere § 6b EStG) in die Rechtsstellung des übertragenden Unternehmens ein. Aufgrund der personenbezogenen Auslegung des § 6b EStG sind § 6b-Rücklagen, sofern sie in der übernehmenden PersGes fortgeführt werden sollen, in einer Ergänzungsbilanz des einbringenden Gesellschafters auszuweisen (R 6b.2 (9) EStR)
- Zugehörigkeitsdauern (z.B. Vorbesitzdauern für § 6b EStG) werden der aufnehmenden PersGes angerechnet (§§ 24 (4), 23 (1), § 4 (2) S. 3 UmwStG)

Buchwertfortführung kann durch zwei Varianten dargestellt werden. Grds. darf in der Klausur frei gewählt werden, falls aber hohe Wertansätze in der Gesamthandsbilanz lt. Aufgabe gewünscht sind, ist zwingend Ausweis der gemeinen Werte in der Gesamthand & keine Erstellung von Ergänzungsbilanzen und bei niedrigen Wertansätzen in der Gesamthandsbilanz zwingend Ausweis der Buchwerte in der Gesamthand & Erstellung von Ergänzungsbilanzen durchzuführen.

#### Fallgruppe 2 – Ansatz zum gemeinen Wert

- Wird das Vermögen durch Einzelrechtsnachfolge in die PersGes eingebracht, stellt dies eine Anschaffung von gebrauchten WG dar gem. § 24 (4) UmwStG + § 23 (4) S. 1 UmwStG:
  - Ausweis der gemeinen Werte in der Gesamthandsbilanz, ein ggf. vorhandener Firmenwert ist aufzudecken und zu bilanzieren. Ergänzungsbilanzen sind keine zu erstellen.
  - Abschreibungen sind ausgehend von den angesetzten gemeinen Werten neu zu berechnen. PersGes kann ihre Abschreibungsmethode nach den gesetzlichen Möglichkeiten frei wählen, dies gilt ebenfalls für Sonderabschreibungen.
  - Vorbesitzzeiten (z.B. für § 6b EStG) werden nicht vom Rechtsvorgänger übernommen, es beginnt eine neue Besitzzeit mit der Anschaffung
  - Nebenkosten für die Übertragung (z.B. Grunderwerbsteuer, Notarkosten) sind als ANK für die übertragenen WG zu berücksichtigen, soweit die PersGes diese trägt. Bei der Grunderwerbsteuer sind § 5 (2) GrEStG (Nichterhebung) und § 8 (2) Nr. 2 GrEStG (BMG für GrESt ist der Grundbesitzwert gem. BewG) zu beachten.
- Wird das Vermögen durch Gesamtrechtsnachfolge gemäß dem UmwG in die PersGes eingebracht, liegt keine Anschaffung vor, es gelten die Regeln des Zwischenwertansatzes (§ 23 (4) 2. HS. UmwStG und § 23 (3) UmwStG)

- Für AfA gelten die Grundsätze der Buchwertfortführung, die anteilig aufgestockten stillen Reserven erhöhen gem. § 23 (3) UmwStG lediglich die AfA-BMG.
- Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers können nicht angerechnet werden, n § 23 (3) UmwStG fehlt ein Verweis auf § 4 (2) S. 3 UmwStG
- Wurde ein Gebäude bisher nach § 7 (5) EStG degressiv abgeschrieben, ist es auch nach Gesamtrechtsnachfolge degressiv abzuschreiben. Der verbleibende Restwert ist in den Folgejahren (d.h. nach Ende der Abschreibungszeiten der degressiven AfA) gem. § 7 (4) EStG abzuschreiben.
- Wurde ein Gebäude bisher gem. § 7 (4) Nr. 1 EStG alte Fassung mit 4 % abgeschrieben, wird es auch weiterhin mit 4 % abgeschrieben.

### Fallgruppe 3 – Zwischenwertansatz

- Ausweis der gemeinen Werte in der Gesamthandsbilanz und Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz für den Einbringenden, sodass in Summe ein Ausweis in Höhe des gewünschten Zwischenwerts vorliegt (Kapital Gesamthandsbilanz abzgl. Kapital Ergänzungsbilanz muss Zwischenwertansatz entsprechen)
- Die WG sind dabei anteilig in der Ergänzungsbilanz abzustocken  
Beispiel: Kapital Gesamthandsbilanz 600.000 €, Zwischenwertansatz soll 500.000 € sein. Es sind stille Reserven von insgesamt 300.000 € vorhanden, diese verteilen sich wie folgt: Firmenwert 60.000 €, Maschinen 40.000 €, Gebäude 200.000 €

Ergänzungsbilanz muss 100.000 € Minderkapital ausweisen, gem. Beck'sche Erlasse 130 Tz. 03.25 sind die stillen Reserven nach einem einheitlichen Prozentsatz aufzulösen, d.h. jeweils mit  $\frac{1}{3}$  (100.000 aufzudeckende stille Reserven / 300.000 stille Reserven gesamt)

- PersGes hat gem. §§ 24 (4), 23 (1), 12 (3) UmwStG grds. die AfA des Rechtsvorgängers fortzuführen, aber die anteilig aufgedeckten stillen Reserven erhöhen die AfA-BMG gem. § 23 (3) UmwStG (siehe Beck'sche Erlasse 130 Tz. 24.03 + Tz. 23.15, wie auch bei Gesamtrechtsnachfolge und Ansatz des gemeinen Wertes)
- Vorbesitzzeiten des Rechtsvorgängers sind gem. § 23 (1) UmwStG + § 4 (2) S. 3 UmwStG bei der aufnehmenden PersGes anzurechnen.
- Zwischenwertansatzfälle liegen auch vor, wenn die Grenzen für eine sonstige Gegenleistung gem. § 24 (2) S. 2 UmwStG überschritten sind.

### Ausscheiden zum Buchwert

#### Fallgrupp 1 – Ausscheiden zum Buchwert aus betrieblichen Gründen

## Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- Im vollen Umfang entgeltliche Veräußerung, Veräußerer erzielt aber durch die Veräußerung zum Buchwert grds. keinen Veräußerungsgewinn
- WG im SBV des ausscheidenden Gesellschafters gehen grds. ins PV des Gesellschafters über (falls sie nicht mit veräußert werden), insoweit werden stille Reserven aufgedeckt (Entnahme zum gemeinen Wert gem. § 16 (3) S. 8 EStG). § 16 (1) Nr. 2 + (3) EStG und § 34 EStG sind auch dann anwendbar, wenn der Gewinn ausschließlich aus den stillen Reserven des SBV resultiert.
  - Aufdeckung von stillen Reserven kann zulässigerweise durch Überführung der WG in ein anderes BV zum Buchwert gem. § 6 (5) EStG vermeiden.

## Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern

- AK der anteilig erworbenen WG entsprechen dem Buchwert, Handels- und Steuerbilanz sind unverändert fortzuführen.
- Kapitalkonto des ausscheidenden Gesellschafters ist in eine Verbindlichkeit umzubuchen („Kapital Gesellschafter an Auseinandersetzungsschuld“)
- Konsequenzen ergeben sich hinsichtlich der AfA, da sich zwar die Bilanzen nicht verändern, gleichwohl aber Teile der WG neu angeschafft werden und sich damit die AfA-BMG und AfA-Nutzungsdauern der anteiligen WG ändern können
  - Angeschaffte Gebäudeteile sind nicht mehr von historischen AK/HK, sondern von der anteiligen Abfindung für das Gebäude vorzunehmen (d.h. AfA-BMG für diesen Gebäudeteil entspricht dem Buchwert des Gebäudeteils). Bei bisheriger AfA nach § 7 (5) EStG ist insoweit ein Wechsel auf § 7 (4) EStG vorzunehmen.
  - Für sonstige abnutzbare WG ist die Restnutzungsdauer für den erworbenen Anteil neu zu schätzen (d.h. AfA des anteiligen Buchwerts über die Rest-ND), Abweichungen können sich zudem ergeben, falls für den vom ausscheidenden Gesellschafter degressiv statt wie bisher linear oder andersherum abgeschrieben werden oder § 6 (2), (2a) EStG in Anspruch genommen werden soll.
  - Für anteilig erworbene WG beginnt eine neue Sechsjahresfrist gem. § 6b (4) Nr. 2 EStG.

## Abfindung über Buchwert

### Ausscheiden über dem Buchwert aus betrieblichen Gründen

## Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- In Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Buchwert (Kapitalkonto) des ausscheidenden Gesellschafters entsteht ein Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG (Grund der Abfindung über Buchwert ist hierfür irrelevant)
- Gewinne aus der Überführung von WG des SBV ins PV des ausscheidenden Gesellschafters (da Gesellschafter ausscheidet, kann er kein SBV mehr haben), sind ebenfalls gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt
  - o Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten aus dem SBV des ausscheidenden Gesellschafters in ein anderes BV überführt, scheidet Begünstigung gem. §§ 16,34 EStG insgesamt aus.

#### Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern

- Durch Abfindungszahlung erwerben die verbleibenden Gesellschafter die anteiligen WG, in Höhe der Abfindung entstehen somit AK.
- Buchwerte der Bilanz sind um die gezahlten stillen Reserven gleichmäßig aufzustocken, bezüglich des angeschafften Anteils der WG (d.h. anteiliger Buchwert + darüberhinausgehende Abfindung) sind hinsichtlich AfA-Methode und BMG neu zu beurteilen.
  - o Angeschaffte Gebäudeteile sind nicht mehr von historischen AK/HK, sondern von der anteiligen Abfindung für das Gebäude vorzunehmen (d.h. AfA-BMG für diesen Gebäudeteil entspricht dem Buchwert des Gebäudeteils zzgl. der erworbenen stillen Reserven). Bei bisheriger AfA nach § 7 (5) EStG ist insoweit ein Wechsel auf § 7 (4) EStG vorzunehmen.
  - o Für sonstige abnutzbare WG ist die Restnutzungsdauer für den erworbenen Anteil neu zu schätzen (d.h. AfA des anteiligen Buchwerts zzgl. der erworbenen stillen Reserven über die Rest-ND), Abweichungen können sich zudem ergeben, falls für den vom ausscheidenden Gesellschafter degressiv statt wie bisher linear oder andersherum abgeschrieben werden oder § 6 (2), (2a) EStG in Anspruch genommen werden soll.
  - o Für anteilig erworbene WG beginnt eine neue Sechsjahresfrist gem. § 6b (4) Nr. 2 EStG.
- Für die weitere Behandlung sind zwei Alternativen zu unterscheiden

#### Alternative 1: Leistung und Gegenleistung sind in kaufmännischer Weise gegeneinander abgewogen

- Abfindung stellt eine Zahlung der verbleibenden Gesellschafter für die übertragenen WG (insbesondere auch für die bisher nicht bilanzierten WG, wie den Firmenwert oder andere selbstgeschaffene iWG)

- Abfindung, die für die entgehenden künftigen Gewinnaussichten gezahlt wird, weil der Gesellschafter auf Wunsch der übrigen Gesellschafter vor Ablauf der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Kündigungsfrist ausscheidet, stellt ein eigenes iWG des AV der übrigen Gesellschafter dar, welches von den übrigen Gesellschaftern entgeltlich erworben wurde und auf den Zeitraum zwischen dem Ausscheiden und dem üblichen Ende der Kündigungsfrist abgeschrieben wird

#### Alternative 2: Abfindung eines lästigen Gesellschafters

- Beim ausgeschiedenen „lästigen Gesellschafter“ ist der gesamte Abfindungsanspruch bei der Ermittlung des begünstigten Veräußerungsgewinns i.S.d. §§ 16 (1) Nr. 2, 34 EStG zu berücksichtigen
- Zusätzlich zur gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Abfindungssumme geleistete „Lästigkeitsaufschlag“ stellt grds. sofort abziehbaren Aufwand bei den verbleibenden Gesellschaftern dar.

#### Abfindung unter dem Buchwert

#### Ausscheiden unter dem Buchwert aus betrieblichen Gründen

#### Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- In Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Buchwert liegt ein Veräußerungsverlust nach § 16 (1) Nr. 2 EStG, der mit anderen Einkünften ausgeglichen werden kann
- WG im SBV des ausscheidenden Gesellschafters gehen grds. ins PV des Gesellschafters über (falls sie nicht mit veräußert werden), insoweit werden stille Reserven aufgedeckt (Entnahme zum gemeinen Wert gem. § 16 (3) S. 8 EStG). § 16 (1) Nr. 2 + (3) EStG und § 34 EStG sind auch dann anwendbar, wenn der Gewinn ausschließlich aus den stillen Reserven des SBV resultiert.
  - Aufdeckung von stillen Reserven kann zulässigerweise durch Überführung der WG in ein anderes BV zum Buchwert gem. § 6 (5) EStG vermeiden.

#### Behandlung bei den verbleibenden Gesellschaftern

Alternative 1: Der ausscheidende Gesellschafter verzichtet aus betrieblichen Gründen auf einen Mehrbetrag

- Minderbetrag ist von den Buchwerten der aktivierten WG im gleichen Verhältnis herabzusetzen, H 16 (4) „Abfindung unter Buchwert“ EStH
- Im Regelfall ist die Herabsetzung auf das AV und UV beschränkt, da Geldkonten nicht herabgesetzt werden können
- Für die anteilig übernommenen WG ist die AfA neu zu ermitteln (BMG: herabgesetzter Buchwert, AfA-Vorschrift ist neu zu ermitteln)

Alternative 2: Die Gesellschafter sind sich über die Abfindung unter dem Buchwert einig

- Wenn sich Gesellschafter darüber einig sind (z.B. um den Fortbestand der Gesellschaft zu sichern), dass die Abfindung unter dem Buchwert liegen soll, liegt bei den verbleibenden Gesellschaftern insoweit ein Anschaffungsvorgang in Höhe des tatsächlichen Wertes vor.
- Bei den verbleibenden Gesellschaftern Gewinnerhöhung in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Abfindung und Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters
- Für anteilig übernommene WG ist die AfA insoweit neu zu berechnen

Ausscheiden gegen Sachwertabfindung

- Nach Verwaltungsauffassung liegt ein Ausscheiden gegen Sachwertabfindung gem. § 16 (1) Nr. 2 EStG nur vor, wenn die auf den ausscheidenden Gesellschafter übertragenen WG ausschließlich in dessen PV überführt werden
- Werden die WG zumindest teilweise in ein BV des ausscheidenden Gesellschafters übertragen, liegt eine unechte Realteilung vor (Beck'sche Erlasse 1 § 16/3 Tz. 2). § 16 (3) S. 2 EStG geht § 6 (5) EStG in diesem Fall vor.

Bei einer Sachwertabfindung (WG gehen ausschließlich in sein PV) ist der Vorgang in zwei Schritte aufzuteilen

1. Veräußerung des MU-Anteil durch den Ausscheidenden
  - Aufdeckung der stillen Reserven im MU-Anteil
  - Aktivierung der aufgedeckten stillen Reserven als AK bei den verbleibenden Gesellschaftern (Aufstockung)
  - Passivierung einer Auseinandersetzungsverbindlichkeit ggü. dem ausscheidenden Gesellschafter
  - Ausscheidender Gesellschafter hat in Höhe der Differenz zwischen seinem Kapitalkonto und dem Abfindungsanspruch einen begünstigten Veräußerungsgewinn nach §§ 16, 34 EStG

2. Tilgung der Auseinandersetzungsverbindlichkeit durch Hingabe des Sachwerts. Der hierdurch entstehende Gewinn ist laufender Gewinn für die verbleibenden Gesellschafter

## Gesellschafterwechsel

Gesellschafterwechsel zum Buchwert

Entgeltliche Übertragung unter fremden Dritten

Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- Es entsteht kein Veräußerungsgewinn, da der Veräußerungspreis dem Kapitalkonto des Veräußernden entspricht
- WG, die bislang SBV waren, verlieren ihre Eigenschaft als SBV und gehen grds. ins PV des veräußernden Gesellschafters über (Überführung gem. § 16 (3) S. 8 EStG zum gemeinen Wert). In diesem Fall liegt eine begünstigte Aufgabe eines MU-Anteils gem. § 16 (1) Nr. 2, (3) EStG, § 34 EStG vor.
- Übertragung der WG des SBV kann auch in ein anderes BV gem. § 6 (5) S. 2 EStG erfolgen (in diesem Fall wären §§ 16, 34 EStG nicht anwendbar, es entsteht aber durch die Buchwertübertragung ohnehin kein Veräußerungsgewinn)

Behandlung beim eintretenden Gesellschafter

- Bei Eintritt ist lediglich das Kapitalkonto des austretenden Gesellschafters durch das Kapitalkonto des neu eintretenden Gesellschafters zu tauschen, „Kapital Gesellschafter alt an Kapital Gesellschafter neu“)
- Konsequenzen ergeben sich hinsichtlich der AfA für den Anteil des neu eintretenden Gesellschafters an den erworbenen WG der PersGes da sich zwar lediglich die Kapitalkonten der Gesellschafter in der Bilanz selbst verändern, gleichwohl aber Teile der WG neu angeschafft werden und sich damit die AfA-BMG und AfA-Nutzungsdauern der anteiligen WG ändern können
  - o Angeschaffte Gebäudeteile sind nicht mehr von historischen AK/HK, sondern von den AK des eintretenden Gesellschafters vorzunehmen (d.h. AfA-BMG für diesen Gebäudeteil entspricht dem Buchwert des Gebäudeteils). Bei bisheriger AfA nach § 7 (5) EStG ist insoweit ein Wechsel auf § 7 (4) EStG vorzunehmen.
  - o Für sonstige abnutzbare WG ist die Restnutzungsdauer für den erworbenen Anteil neu zu schätzen (d.h. AfA des anteiligen Buchwerts über die Rest-ND), Abweichungen können sich zudem ergeben, falls für den vom ausscheidenden

Gesellschafter degressiv statt wie bisher linear oder andersherum abgeschrieben werden oder § 6 (2), (2a) EStG in Anspruch genommen werden soll.

- Für anteilig erworbene WG beginnt eine neue Sechsjahresfrist gem. § 6b (4) Nr. 2 EStG.
- Abweichende AfA des neu eingetretenen Gesellschafters ist in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen

## Übertragung über Buchwert

### Entgeltliche Übertragung unter fremden Dritten

### Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- In Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Buchwert (Kapitalkonto) des ausscheidenden Gesellschafters entsteht ein Veräußerungsgewinn gem. § 16 EStG (Grund der Abfindung über Buchwert ist hierfür irrelevant)
- Gewinne aus der Überführung von WG des SBV ins PV des ausscheidenden Gesellschafters (da Gesellschafter ausscheidet, kann er kein SBV mehr haben), sind ebenfalls gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt
  - Werden funktional wesentliche Betriebsgrundlagen zu Buchwerten aus dem SBV des ausscheidenden Gesellschafters in ein anderes BV überführt, scheidet Begünstigung gem. §§ 16,34 EStG insgesamt aus.

### Folgen für den eintretenden Gesellschafter

- Neu eintretender Gesellschafter hat zwingend eine Ergänzungsbilanz zu erstellen, in der die zusätzlichen AK für die materiellen, immateriellen, bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesamthandsvermögens aktiviert werden
- Zukünftige Abschreibung der WG für den eintretenden Gesellschafter richtet sich nach den anteiligen Buchwerten zzgl. der in seiner Ergänzungsbilanz erfassten stillen Reserven.
  - Angeschaffte Gebäudeteile sind nicht mehr von historischen AK/HK, sondern von den AK des neu eintretenden Gesellschafters vorzunehmen (d.h. AfA-BMG für diesen Gebäudeteil entspricht dem Buchwert des Gebäudeteils zzgl. der erworbenen stillen Reserven). Bei bisheriger AfA nach § 7 (5) EStG ist insoweit ein Wechsel auf § 7 (4) EStG vorzunehmen.
  - Für sonstige abnutzbare WG ist die Restnutzungsdauer für den erworbenen Anteil neu zu schätzen (d.h. AfA des anteiligen Buchwerts zzgl. der erworbenen stillen Reserven über die Rest-ND), Abweichungen können sich zudem ergeben, falls für den vom ausscheidenden Gesellschafter degressiv

statt wie bisher linear oder andersherum abgeschrieben werden oder § 6 (2), (2a) EStG in Anspruch genommen werden soll.

- Für anteilig erworbene WG beginnt eine neue Sechsjahresfrist gem. § 6b (4) Nr. 2 EStG.

## Übertragung unter Buchwert

### Entgeltliche Übertragung unter fremden Dritten

### Behandlung beim ausscheidenden Gesellschafter

- In Höhe der Differenz zwischen Abfindung und Buchwert liegt ein Veräußerungsverlust nach § 16 (1) Nr. 2 EStG, der mit anderen Einkünften ausgeglichen werden kann
- WG im SBV des ausscheidenden Gesellschafter gehen grds. ins PV des Gesellschafter über (falls sie nicht mit veräußert werden), insoweit werden stille Reserven aufgedeckt (Entnahme zum gemeinen Wert gem. § 16 (3) S. 8 EStG). § 16 (1) Nr. 2 + (3) EStG und § 34 EStG sind auch dann anwendbar, wenn der Gewinn ausschließlich aus den stillen Reserven des SBV resultiert.
  - Aufdeckung von stillen Reserven kann zulässigerweise durch Überführung der WG in ein anderes BV zum Buchwert gem. § 6 (5) EStG vermeiden.

### Behandlung beim eintretenden Gesellschafter

- Buchwerte für den eintretenden Gesellschafter sind zwingend in einer Ergänzungsbilanz abzustocken
- Abstockung ist im Verhältnis der Buchwerte (ausgenommen Geldkonten) vorzunehmen. Sollten keine abstockbaren Buchwerte vorhanden sein, ist kein Gewinn zu besteuern, sondern in der Ergänzungsbilanz ein Ausgleichsposten zu bilden, der mit zukünftigen Gewinnen verrechnet wird

## Realteilung

### Steuerneutrale Realteilung ist wie folgt durchzuführen

1. Aufstellung der steuerlichen Realteilungsbilanz
  - In der steuerlichen Schlussbilanz (welche der Realteilungsbilanz entspricht) sind die Buchwerte anzusetzen
  - Die ausgeschiedenen Gesellschafter / Realteiler müssen in ihren Fortführungsbilanzen in ihrem jeweiligen BV die Buchwerte der übernommenen WG

fortführen. Bei der Ermittlung der Buchwerte werden etwaige Ergänzungsbilanzen einbezogen

- Eine bestehende § 6b-Rücklage kann bei der Realteilung einer PersGes anteilig fortgeführt werden (R 6b.2 (9) EStR)
- Bei einer Buchwertübertragung ist ein selbst geschaffener Firmenwert in der Realteilungsbilanz und damit auch im aufnehmenden BV nicht anzusetzen.

## 2. Aufstellung der handelsrechtlichen Realteilungsbilanz

- Alle WG (d.h. auch selbstgeschaffene iWG) werden mit den Verkehrswerten angesetzt (Hintergrund: jeder Gesellschafter / Realteiler soll denselben Verkehrswert erhalten)

## 3. Anpassung der Kapitalkonten (Beck'sche Erlasse 1 § 16/3 Tz. 22-23)

- Im Idealfall stimmen die Buchwerte der den Gesellschaftern übertragenen WG mit den Kapitalkonten der Gesellschafter überein und die von den Gesellschaftern übernommenen stillen Reserven entsprechen ihrer bisherigen Beteiligungsquote. In diesem Fall führen die Gesellschafter die Buchwerte der von ihnen übernommenen WG und den Buchwert des Kapitalkontos fort.
- Im Regelfall entsprechen aber die Buchwerte der WG nicht genau den Kapitalkonten (d.h. ein Gesellschafter bekommt mehr Buchwert als sein Kapitalkonto, der andere Gesellschafter bekommt weniger Buchwert als sein Kapitalkonto)
- Dieses Problem wird durch Kapitalkontenanpassungen gelöst. Gesellschafter müssen ihr jeweiliges Kapitalkonto durch Auf- bzw. Abstocken an die Buchwerte der zugeteilten WG anpassen
- Eine eventuelle Ausgleichszahlung für einen Steuerschaden des Gesellschafters, der weniger stille Reserven übernimmt, ist ein Ausgleich auf der privaten Vermögensebene und steuerlich unbeachtlich.

## 4. Wertausgleich durch überproportionale Übernahme von Forderungen und Verbindlichkeiten

- Wenn die Verkehrswerte aus der handelsrechtlichen Realteilungsbilanz der verteilten WG nicht übereinstimmen, kann eine Gleichwertigkeit der erhaltenen WG durch disquotale Verteilung von Forderungen / Verbindlichkeiten oder Geldkonten wie Bank und Kasse erreicht werden.

## 5. Behandlung von SBV

- Das SBV ist grds. nicht Gegenstand der Realteilung ((Beck'sche Erlasse 1 § 16/3 Tz. 5)

## Leistungen unter nahen Angehörigen

### Abgrenzung Unentgeltlichkeit / Entgeltlichkeit

- Übersteigt vereinbarte Abfindung / Gegenleistung den Buchwert des MU-Anteils nicht, ist die Übertragung nach der Einheitstheorie in vollem Umfang wie eine unentgeltliche Übertragung zu Buchwerten nach § 6 (3) EStG zu behandeln (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 38)
- Übersteigt die vereinbarte Abfindung den Buchwert des MU-Anteils, ist die Übertragung nach der Einheitstheorie als voll entgeltliches Geschäft zu würdigen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 35)

### Unentgeltlicher Eintritt / Austritt / Gesellschafterwechsel

- AfA des Rechtsvorgängers wird unverändert fortgeführt (Fußstapfentheorie)
- Wenn der Kaufpreis aus Gleichstellungsgeldern besteht und diese durch ein Darlehen finanziert werden, gehört dieses Darlehen zum BV bzw. SBV. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Schuldzinsen sind als Betriebsausgaben abziehbar (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 38-41)

### Entgeltlicher Eintritt / Austritt / Gesellschafterwechsel

- Wird einem nahen Angehörigen eine Abfindung über dem Buchwert gezahlt ist dies ein teilentgeltliches Geschäft.
- Bei einer teilentgeltlichen Veräußerung (gemischte Schenkung) eines MU-Anteils, bei der der Veräußerungserlös den Buchwert des Kapitalkontos überschreitet, ist der Veräußerungsvorgang **nicht** in entgeltlich und unentgeltlich aufzuteilen (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 35)
- Übertragender Gesellschafter hat begünstigten Veräußerungsgewinn (Zahlung ./ Kapitalkonto) gem. § 16 (1) Nr. 2 EStG bzw. Aufgabegewinn gem. § 16 (3) S. 1 + (1) Nr. 2 EStG. Freibetrag nach § 16 (4) EStG ist in voller Höhe zu gewähren (sofern Voraussetzungen vorliegen).
- Erwerbender Gesellschafter hat quotale Aufstockung der stillen Reserven. Firmenwert wird allerdings erst dann aufgedeckt, wenn alle übrigen stillen Reserven vollständig aufgedeckt wurden (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 35; insbesondere das entsprechende Beispiel hierzu)
- Wahlrecht bezüglich AfA (Beck'sche Erlasse 1 § 7/3 Tz. 37):

- Aufteilung des Erwerbsvorgangs in entgeltlichen und unentgeltlichen Teil (d.h. es gibt 2 AfA-Reihen)
  - Behandlung der Aufstockungsbeträge als nachträgliche AK und einheitliche AfA durch Fortführung der AfA des Rechtsvorgängers.
  - Mehrzahlungen über die vorhandenen stillen Reserven (inkl. Firmenwert) sind für Erwerber und Veräußerer steuerlich unbeachtlich.
-