



**SEMINARE** STEUERN + FINANZEN  
H.a.a.S. GmbH

# **STEUERGRUNDKURS FÜR WIEDER- UND QUEREINSTEIGER**

**Februar 2018**

Vertiefung Teil I: Bilanzsteuerrecht

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter [www.haas-wir-steuern.de](http://www.haas-wir-steuern.de). Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

## Inhaltsverzeichnis

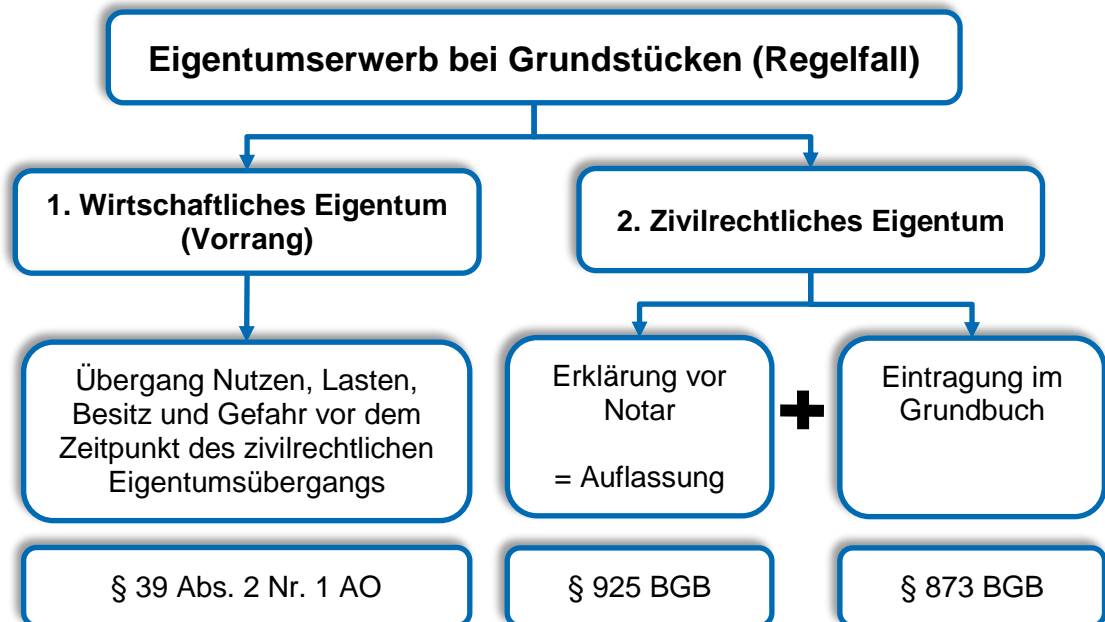
<b>I.</b>	<b>Grundstücke in Handels- und Steuerbilanz</b> .....	5
<b>1.</b>	<b>Ansatz dem Grunde nach</b> .....	5
	Fall 1 (BFH-Urteil vom 20.10.2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012 S. 377) .....	7
	Fall 2 (Funny Knödel) .....	9
	Fall 3 (Funny Knödel) - Vertiefungsfall .....	10
<b>2.</b>	<b>Bewertung von Grundstücken</b> .....	11
	Fall 4 (Spachtel-GmbH) .....	14
	Fall 5 (BFH-Urteil vom 25.08.2009, BStBl 2010 II S. 125) .....	15
<b>3.</b>	<b>Gebäudeabschreibung in Handels- und Steuerbilanz</b> .....	16
	Fall 6 (Dick Tator) .....	17
<b>4.</b>	<b>Gebäude-AfA bei nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten</b> .....	18
	Fall 7 (Klara Fall) .....	18
<b>5.</b>	<b>Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei Grundstücken</b> .....	19
	Fall 8 (Heinz Ellmann) .....	19
<b>6.</b>	<b>Mieterein- und/oder -umbauten</b> .....	20
	Fall 9 (Ritz-GmbH) .....	21
<b>7.</b>	<b>Gebäude auf fremden Grund und Boden (Ehegattengrundstücke)</b> .....	22
	Fall 10 (BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl 2016 I S. 1431) .....	22
<b>II.</b>	<b>Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung</b> .....	24
<b>1.</b>	<b>§ 7g EStG - Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung</b> .....	25
	Fall 11 (Ken Tucky) .....	29
	Fall 12 (Ken Tucky) .....	30
	Fall 13 (Ken Tucky) .....	30
<b>2.</b>	<b>§ 6b EStG</b> .....	31
	Fall 14 (Lee Gewiese) .....	32
	Fall 15 (Pit Bull) .....	33
	Fall 16 (Martha Pfahl) .....	34
	Fall 17 (Mark Zuckerpunsch) .....	37
<b>3.</b>	<b>R 6.6 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung)</b> .....	38
	Fall 18 (Anke Boren) .....	39
	Fall 19 (Roman Tisch) .....	40
<b>4.</b>	<b>R 6.5 EStR (Zuschüsse für Anlagegüter)</b> .....	41
	Fall 20 (Zora Zett) .....	41

<b>III.</b>	<b>Entnahmen und Einlagen</b> .....	42
<b>1.</b>	<b>Entnahmen</b> .....	42
	Fall 21 (Rainer Fall).....	43
	Fall 22 (Kai Perinia).....	43
	Fall 23 (Bill Yard) .....	44
	Fall 24 (Ilse Inhouse).....	45
	Fall 25 (Axel Abfahrt) .....	46
	Fall 26 (Eddi Kett) .....	47
<b>2.</b>	<b>Einlagen</b> .....	48
	Fall 27 (Immo Billy) .....	49
	Fall 28 (Gerd Nähr) .....	50
	Fall 29 (Lutz Ifer).....	51
	Fall 30 (Ismir Übel).....	52
	Fall 31 (Franz Hose) .....	53
<b>IV.</b>	<b>Bilanzberichtigung, Bilanzänderung</b> .....	54
<b>1.</b>	<b>Bilanzberichtigung</b> .....	55
	Fall 32 (Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs).....	56
	Fall 33 .....	57
	Fall 34 .....	58
	Fall 35 .....	59
	Fall 36 (Anna Los Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen).....	60
	Fall 37 (Emil Edison).....	61
	Fall 38 .....	62
	Fall 39 .....	63
	Fall 40 (BFH-Urteil vom 26.02.2014 I R 12/14, BFH/NV 2014 S. 1544).....	64
<b>2.</b>	<b>Bilanzänderung</b> .....	66
	Fall 41 .....	67
	Fall 42 .....	68
<b>V.</b>	<b>Anpassung an Betriebsprüfungen</b> .....	69
<b>1.</b>	<b>Einleitung</b> .....	69
<b>2.</b>	<b>Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO</b> .....	71
<b>3.</b>	<b>Korrekturnorm (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)</b> .....	72
<b>4.</b>	<b>Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz</b> .....	74
	Fall 43 .....	78
	Fall 44 (Abwandlung zu Fall 43).....	82
	Fall 45 (Erweiterung zu Fall 44) .....	86

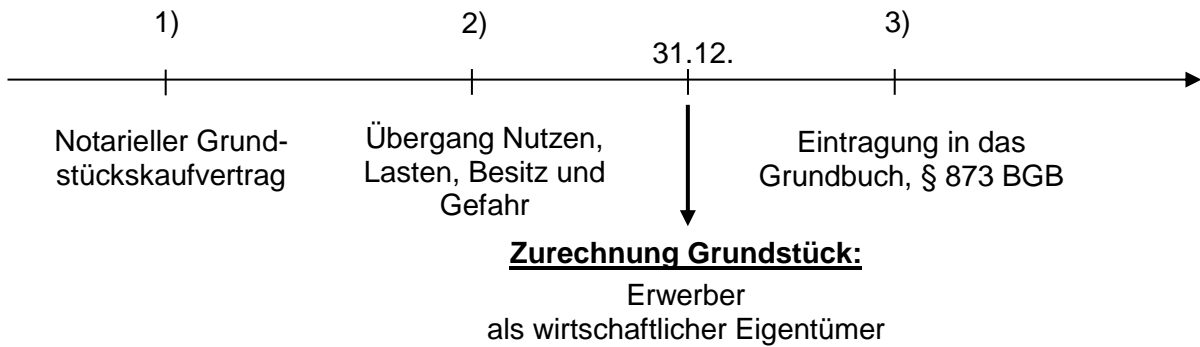
## I. Grundstücke in Handels- und Steuerbilanz

### 1. Ansatz dem Grunde nach

#### Grundstücke (unbebaut)

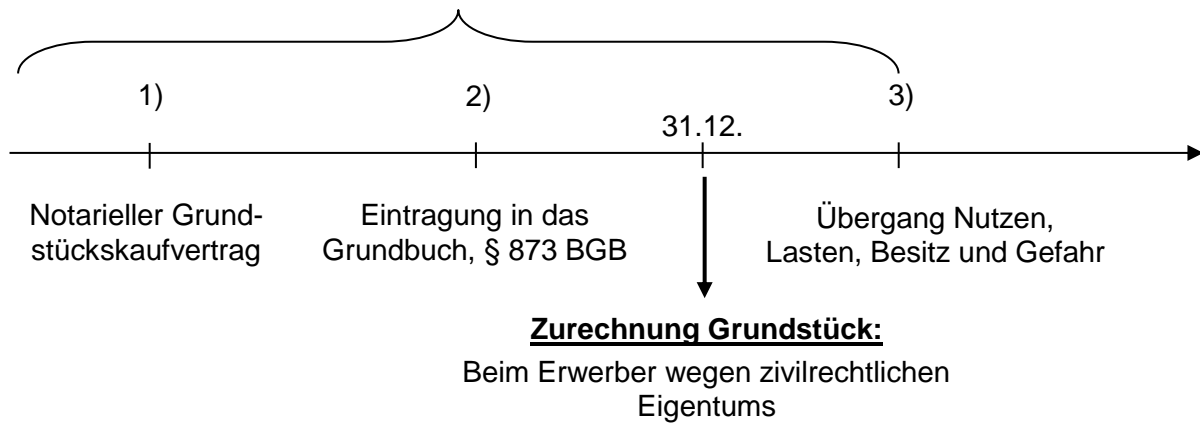


### Zurechnung bei Grundstückserwerb im Regelfall



### Zurechnung bei Grundstückserwerb, BFH-Urteil vom 18.05.2006 III R 25/05, BFH/NV 2006 S. 1747

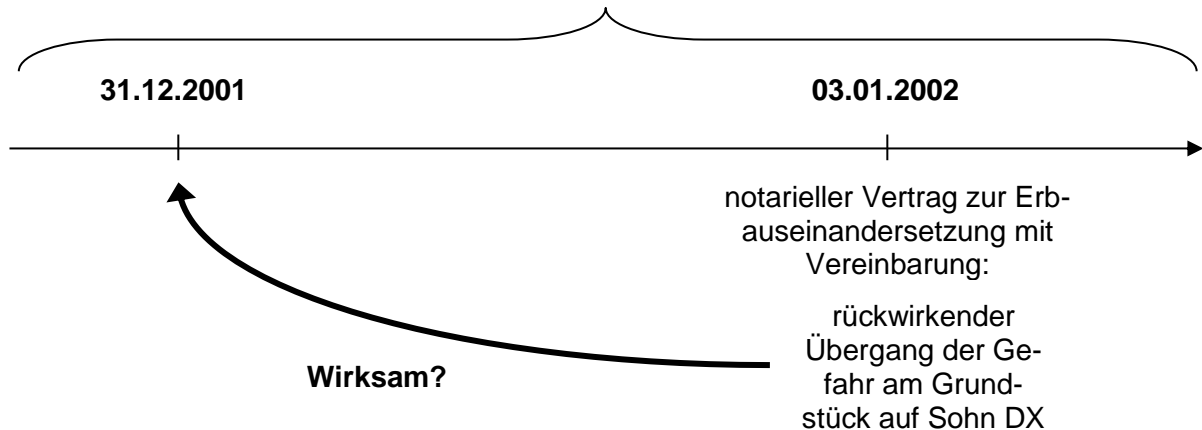
Nutzen und Lasten, Besitz behält Veräußerer bis zum 01.01.



**Fall 1** (BFH-Urteil vom 20.10.2011 IV R 35/08, BFH/NV 2012 S. 377)



Durchgängige Nutzung des Grundstücks durch Sohn DX zunächst aufgrund des Pachtvertrages



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Ursprünglich hatte der Vater (AX) auf dem Grundstück eine Autowerkstatt, eine Tankstelle und einen Abschleppdienst betrieben. Im Jahr 1991 hatte er das Werkstattgebäude mit dem zugehörigen Grundstücksteil seinem Sohn (DX), verpachtet.

Im Jahr 1998 verstarb AX.

Erben wurden zu 50 % Ehefrau (BX) sowie zu je 25 % die Tochter (CX) und DX. Die Erben gründeten sodann die X-GbR (GbR), welche das Unternehmen des AX sowie das Pachtverhältnis mit DX fortführte.

Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 03.01.2002 übertrug die Erbengemeinschaft das betreffende Grundstück an DX.

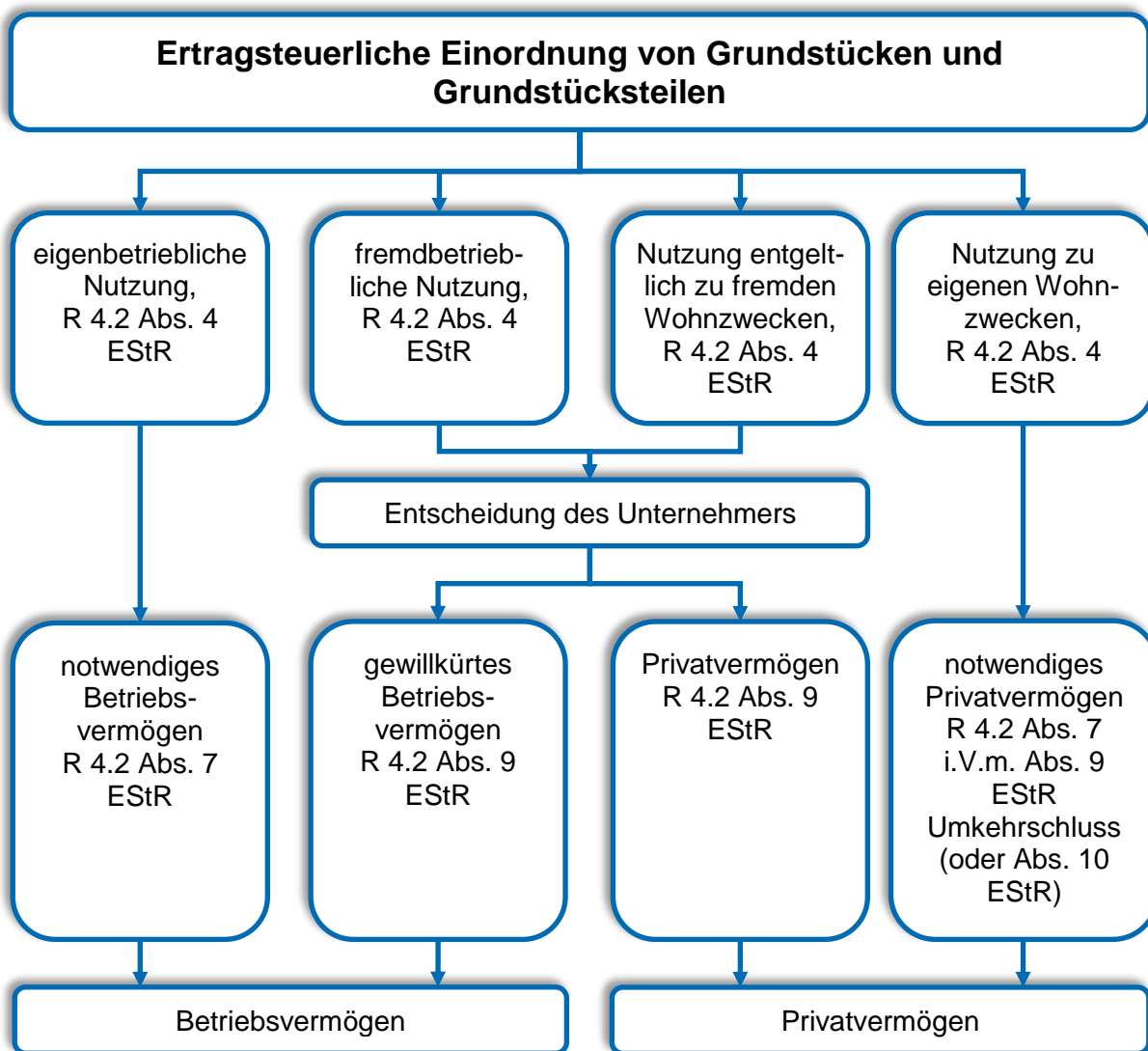
Der Gefahrenübergang wurde auf den 31.12.2001, 24:00 Uhr festgelegt

Das Finanzamt führte eine Außenprüfung durch. Der Prüfer ging davon aus, dass der rückwirkende Übergang zum 31.12.2001 zu einer Zurechnung bei DX noch in 2001 führte.

**Frage**

Wurde das Grundstück in 2001 auf Sohn DX übertragen?

**Lösung**



H.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



## **Fall 2 (Funny Knödel)**

Die bilanzierende Kauffrau Funny Knödel (F) erwirbt Anfang 2017 ein Gebäudegrundstück mit einer Nutzfläche von insgesamt 500 qm. Die Anschaffungskosten entfallen zu 20 % auf den Grund und Boden und zu 80 % auf das Gebäude. F nutzt das Gebäude wie folgt:

- 100 qm (EG) eigenes Büro I,
- 100 qm (1. OG) eigene Wohnung,
- 100 qm (2. OG) entgeltlich vermietete Wohnung,
- 100 qm (3. OG) vermietet an Steuerbüro Listig,
- 100 qm (4. OG) eigenes Büro II.

Nehmen Sie die Zuordnung zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen mit der Maßgabe vor, dass F das Gebäudegrundstück soweit als möglich als Betriebsvermögen behandeln möchte!

## **Lösung**

### **Fall 3 (Funny Knödel) - Vertiefungsfall**

(Fallerweiterung zum vorherigen Fall)

Darüber hinaus hat F folgende Aufwendungen:

- a) Einbau eines Personenaufzuges für das gesamte Gebäude,
- b) Einbau eines Lastenaufzuges (nur EG),
- c) Einbau einer Sprinkleranlage im gesamten Gebäude,
- d) Schaufensteranlagen im EG,
- e) Parkplätze für das gesamte Gebäude.

Nehmen Sie die Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen der F entsprechend der Maßgabe lt. vorherigem Fall vor, dass F das Gebäude soweit wie möglich als Betriebsvermögen behandeln möchte!

### **Lösung**

## 2. Bewertung von Grundstücken

### Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Arbeitshilfe Kaufpreisaufteilung) der obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden, § 7 Abs. 4 bis 5a EStG, ist es in der Praxis häufig erforderlich, einen Gesamtkaufpreis aufzuteilen in den Wert für das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sog. Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen, BFH-Urteil vom 10.10.2000 IX R 86/97, BStBl 2001 II S. 183.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern haben eine Arbeitshilfe (Excel-Datei mit hinterlegten Berechnungsformeln) zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Zusätzlich steht eine Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises zur Verfügung.

Die Excel-Datei steht auf der Internetseite des BMF zum Download zur Verfügung.

Beispiel (entsprechend dem Beispiel in der Anleitung): Frau Meyer erwirbt im Jahr 2017 ein Grundstück in der Maistraße 1, 55789 Maistadt zum Kaufpreis (inkl. Erwerbsnebenkosten) von 700.000 EUR. Es handelt sich um ein freistehendes Einfamilienhaus (Baujahr 1994) mit Kellergeschoss, Erdgeschoss und voll ausgebautem Dachgeschoss. Die Wohnfläche beträgt 150 qm. Die Grundstücksgröße beträgt 700 qm, davon sind 200 qm als Hinterland einzustufen. Der Bodenrichtwert beträgt 250 EUR/qm, für das Hinterland ist ein Bodenrichtwert i.H.v. 126 EUR/qm anzusetzen.

Lösung: Die Wertermittlung vollzieht sich in folgenden Schritten:

1. Für den Grund und Boden wird der Bodenwert aus der Multiplikation von Grundstücksgröße und Bodenrichtwert ermittelt.  
 $(500 \text{ qm} \times 500 \text{ EUR/qm}) + (200 \text{ qm} \times 126 \text{ EUR/qm}) = 275.200 \text{ EUR}$
2. Zur Ermittlung des Gebäudewerts wird ausgehend von der Grundstücksart ein Brutto-Grundfläche-Kostenwert (BGF-Kostenwert) ermittelt (Anlehnung an die Sachwertrichtlinie). Dieser BGF-Kostenwert wird mittels eines Faktors in Wohnfläche umgerechnet. Hintergrund ist, dass die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen in der Regel nicht über Angaben zur Bruttogrundfläche verfügen.  
BGF bei o.g. Grundstücksart 725 EUR x Faktor 2,3 für Umrechnung in Wohnfläche = 1.668 EUR/qm
3. Außenanlagen werden pauschal mit 3 % berücksichtigt.  
 $3.336 \text{ EUR} \times 1,03 = 6.672 \text{ EUR}$
4. Berücksichtigung einer Alterswertminderung von max. 70 % - hier bei unterstellter Gesamtnutzungsdauer von 80 Jahren = Restnutzungsdauer von 61 Jahren.  
 $61/80 \text{ von } 3.436 \text{ EUR} = 2.620 \text{ EUR}$
5. Indizierung entsprechend des Baupreisindex zur Ermittlung der auf das Anschaffungsjahr bezogenen typisierten Herstellungskosten (THK) je qm. Bezugsjahr der Normalherstellungskosten ist das Jahr 2010 mit einem Index von 100.  
Index für 2015 (Durchschnitt) = 214,00 (Vorgabe)  
 $2.610 \text{ EUR} \times 214,00/100 = 1.816 \text{ EUR}$
6. Ermittlung des Gebäudewerts durch Multiplikation mit der Wohnfläche.  
 $2.816 \text{ EUR/qm} \times 150 \text{ qm} = 422.400 \text{ EUR}$

7. Ermittlung des Verhältnisses der Einzelwerte zur Übertragung auf den Kaufpreis.

	Einzelwerte		Kaufpreis
	____ EUR		____ EUR
Grund und Boden (s.o.)	275.200	rd. 39,44 %	276.146
Gebäude (s.o.)	422.400	rd. 60,56 %	423.854
Gesamt	697.600	100 %	700.000
	=====		=====

Bei Nutzung der Excel-Vorlage sind die Formeln bzw. Werte entsprechend hinterlegt und die Berechnung läuft automatisch.



**Praktikerhinweis**

Mit Schreiben vom 23.11.2015 wendet sich der Deutsche Steuerberaterverband e.V. an das Bundesfinanzministerium. Grund des Schreibens: Die Anwendung des Excel-Tools führt in zahlreichen Fällen zu einem zu hohen Grundstücksanteil des Kaufpreises.

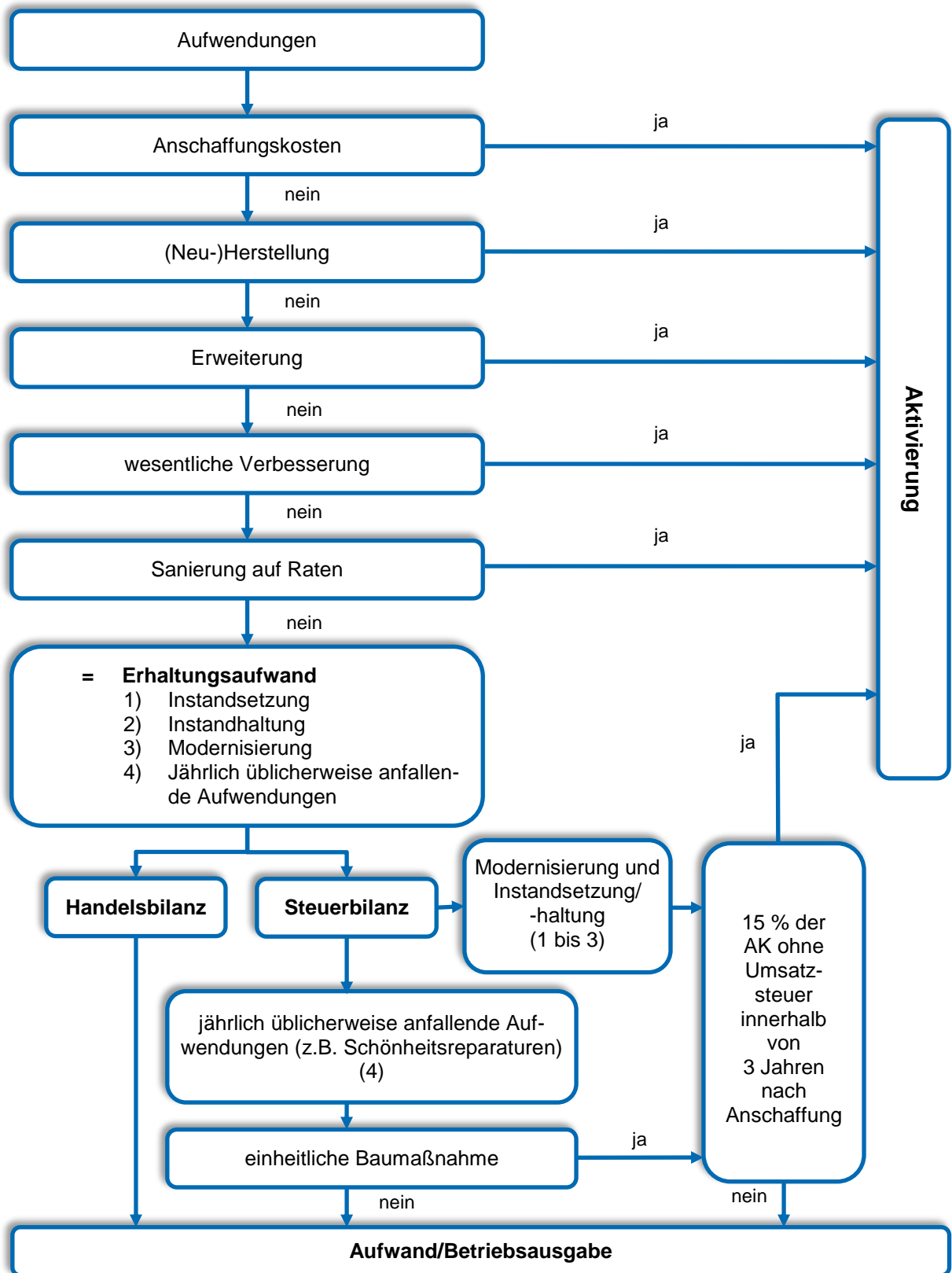
Neben einem Sachverständigengutachten, welches regelmäßig mit Kosten verbunden ist, ist es für die Praxis weiterhin empfehlenswert, dass man bereits im notariellen Kaufvertrag eine Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude veranlasst.

Sofern diese Aufteilung sachgerecht und nicht offensichtlich „falsch“ ist, sind die Finanzämter angewiesen dieser Aufteilung zu folgen.

BMF-Schreiben vom 18.07.2003, Beck'sche „Steuererlasse“ 1 § 21/8

**Abgrenzung Anschaffungs-/Herstellungskosten - Erhaltungsaufwand**

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag



#### **Fall 4 (Spachtel-GmbH)**

Die Spachtel-GmbH hat in 2016 ein Gebäude, das sofort als Verwaltungsgebäude genutzt wird, für insgesamt 1.400.000 EUR (ohne Anschaffungskosten Grund und Boden) angeschafft. Im Geschäftsjahr 2017 werden an dem 30 Jahre alten Haus Renovierungen und Reparaturen für insgesamt 250.000 EUR (netto) vorgenommen. Es wurden folgende Arbeiten durchgeführt:

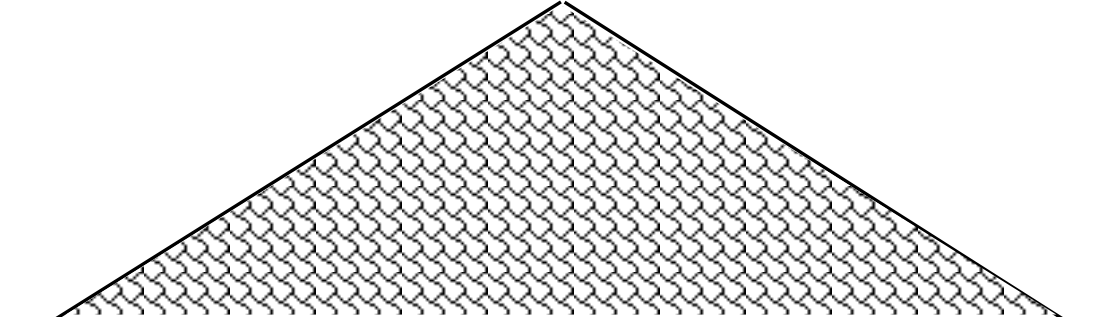
	<u>EUR</u>
Neueindeckung des Daches	105.000
Ersatz der einfach verglasten Fenster durch Isolierglasfenster	125.000
Instandhaltung der Elektroanlagen	20.000

Wie sind die Aufwendungen in 2017 zu behandeln?

#### **Lösung**

**Fall 5 (BFH-Urteil vom 25.08.2009, BStBl 2010 II S. 125)**

Bert Bauklotz (B) erwarb in 2016 ein Grundstück, bebaut mit einem im Jahr 1935 errichteten, nach der Kriegszerstörung im Jahr 1955 wieder aufgebauten, voll funktionsfähigen, vermieteten Zweifamilienhaus, zu einem Kaufpreis einschließlich Nebenkosten von 205.000 EUR (nur Gebäude) und ordnete es zulässigerweise seinem Einzelunternehmen zu. In 2017 nahm er folgende Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten vor:



	<u>EUR</u>
• Austausch Fenster, Fensterbänke und Rollladenkästen	10.000
• Einsetzen neuer Zargen und Türen	5.000
• Verlegung von Laminatfußböden	3.000
• Austausch von Wand- und Bodenfliesen in Küche und Bad	3.000
• Entfernung alter Holzdecken und Installation von Rigipsplatten	5.000
• Austausch der Badewanne, Toilettenschüssel und Waschbecken	2.000
• Erneuerung vergilbter Steckdosen	1.500
• Verputzen und Tapezieren der Wände und Decken	<u>2.000</u>
Summe	31.500 =====

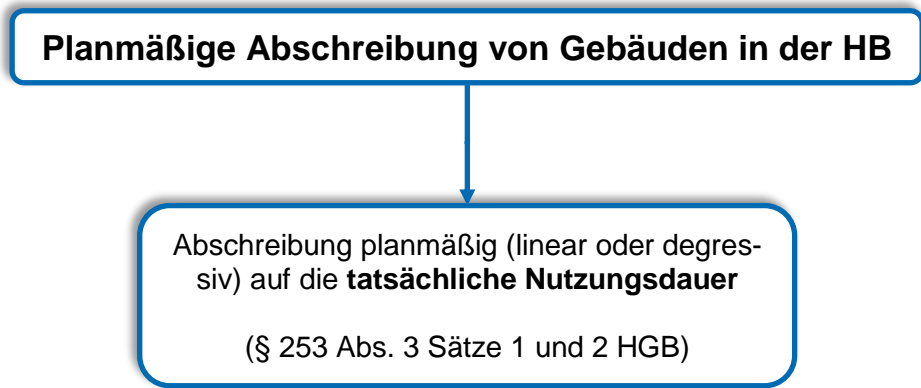
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Die hierfür von B als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen von 31.500 EUR erkannte das Finanzamt nicht an, sondern berücksichtigte sie als anschaffungsnahe Herstellungskosten i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG.

Handelt es sich um anschaffungsnahe Herstellungskosten oder sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand?

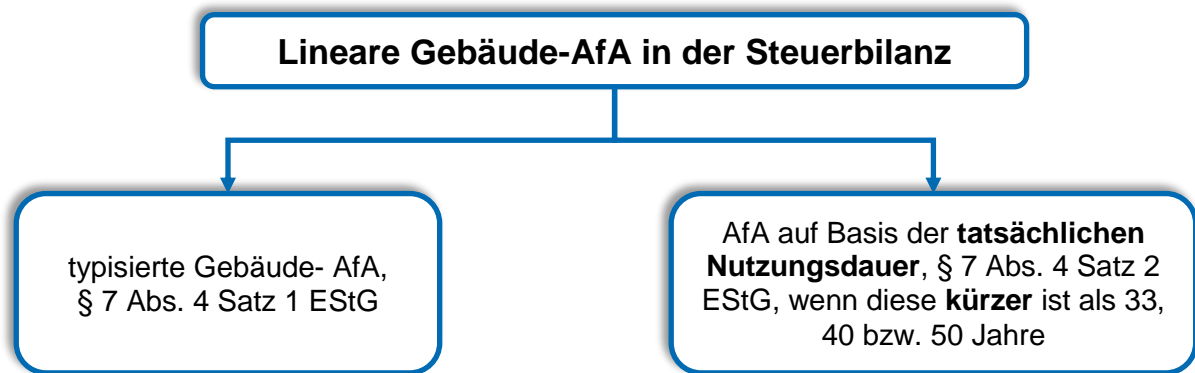
**Lösung**

### 3. Gebäudeabschreibung in Handels- und Steuerbilanz



Für die Praxis bedeutsam ist hier vor allem Rz 21 der IDW RS IFA 2:

*Die Anwendung der typisierten steuerrechtlichen Abschreibungsregeln ist aus Vereinfachungs- und Objektivierungsgründen zulässig, soweit sie zu Buchwerten führen, die innerhalb der handelsrechtlich vertretbaren Bandbreite liegen.*



§ 7 Abs. 4 Satz 1:	Typisierter AfA-Satz	Voraussetzungen
... Nr. 1	3 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>sie gehören zum Betriebsvermögen und</li> <li>dienen nicht Wohnzwecken und</li> <li>der Bauantrag wurde nach dem 31.03.1985 gestellt</li> </ul>
... Nr. 2 Buchstabe a	2 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>die Voraussetzungen der Nr. 1 sind <u>nicht</u> erfüllt und</li> <li>Fertigstellung nach dem 31.12.1924</li> </ul>
... Nr. 2 Buchstabe b	2,5 %	<ul style="list-style-type: none"> <li>die Voraussetzungen der Nr. 1 sind <u>nicht</u> erfüllt und</li> <li>Fertigstellung vor dem 01.01.1925</li> </ul>



**Fall 6 (Dick Tator)**

Betriebsinhaber Dick Tator (D) kauft am 01.04.2017 ein mit 3 Geschossen (alle gleich groß) bebautes Grundstück (Bauantrag 1999), Anschaffungskosten 1.000.000 EUR, davon Grund und Boden: 400.000 EUR.

D nutzt das Gebäude wie folgt:

- Erdgeschoss: eigenes Ladengeschäft,
- 1. OG: Betriebswohnung Prokurist (wohnt dort aus betrieblichen Gründen),
- 2. OG: vermietet an den Steuerberater der D zu Wohnzwecken.

D möchte das gesamte Grundstück bilanzieren. Ist das zulässig? Wenn ja, wie viele Wirtschaftsgüter liegen vor und wie ist die jeweilige AfA zu bemessen?

**Lösung**

#### 4. Gebäude-AfA bei nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten

Fallen bei einem Gebäude nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten an und liegt kein anderes Wirtschaftsgut vor, ändert sich die AfA-Bemessungsgrundlage, vgl. H 7.3 (nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten) EStH.

Bei der Bemessung der AfA für das Jahr der Entstehung von nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind diese so zu berücksichtigen, als wären sie zu Beginn des Jahres aufgewendet worden, R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR.

Zur Höhe der AfA vgl. H 7.4 (nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten) EStH.

AfA-Methode	Grundsatz	Wahlrecht
§ 7 Abs. 4 Satz 1, Abs. 5 EStG	ursprüngliche AK/HK + <u>nachträgliche AK/HK</u> = neue BMG ===== → AfA-Satz wie bisher, d.h. Verlängerung der Abschreibungsdauer	Restbuchwert + <u>nachträgliche AK/HK</u> = neue BMG ===== → Wechsel zu § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG, wenn RND < Abschreibungsdauer, d.h. Verteilung der neuen BMG auf Restnutzungsdauer
§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG	Restbuchwert + <u>nachträgliche AK/HK</u> = neue BMG ===== → Verteilung auf Restnutzungsdauer	Restbuchwert + <u>nachträgliche AK/HK</u> = neue BMG ===== → AfA-Satz wie bisher, d.h. Verlängerung der Abschreibungsdauer (Exot)

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

#### **Fall 7 (Klara Fall)**

Die e.Kffr. Klara Fall (K) hat am 02.01.2005 ein Betriebsgebäude fertiggestellt (Bauantrag 13.12.2000). Die Herstellungskosten betragen 2.000.000 EUR. Im Jahr 2017 errichtete K einen Anbau, der nicht als selbstständiges Gebäude anzusehen ist. Die Herstellungskosten des am 01.09.2017 fertiggestellten Anbaus betragen 400.000 EUR.

Wie hoch ist die AfA für das Betriebsgebäude in 2017, wenn bisher gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG abgeschrieben wurde?

#### **Lösung**

## 5. Voraussichtlich dauernde Wertminderung bei Grundstücken

BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl 2016 I S. 995

- Von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung ist auszugehen, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes die Bewertungsobergrenze während eines erheblichen Teils der voraussichtlichen Verweildauer im Unternehmen nicht erreichen wird (Rz 8).
- Wertminderungen aus besonderem Anlass sind regelmäßig von Dauer (Rz 8).

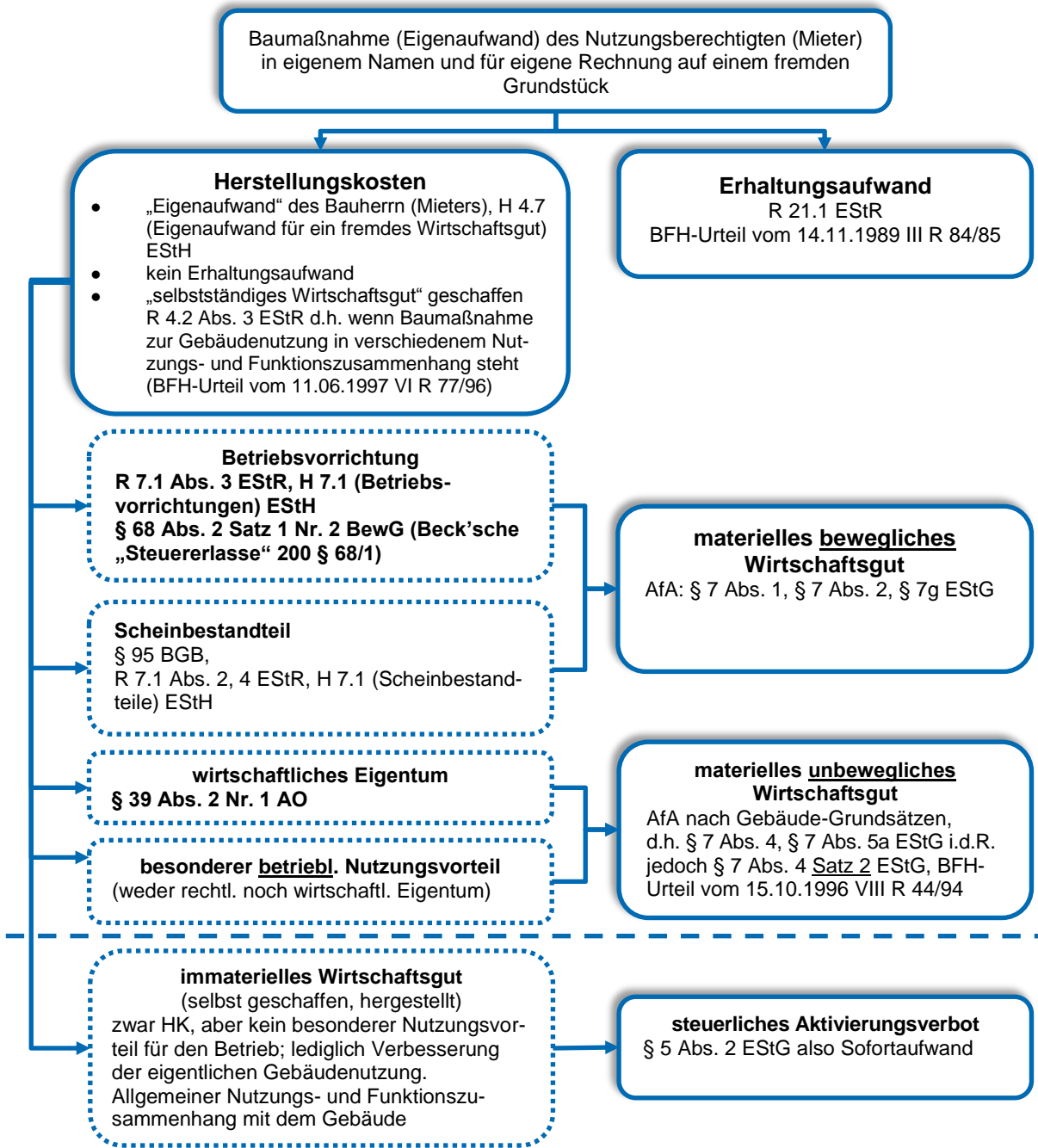
### **Fall 8** (Heinz Ellmann)

Der Einzelunternehmer Heinz Ellmann hat in 2015 ein Grundstück, das er ausschließlich für eigenbetriebliche Zwecke nutzt, für 2.000.000 EUR erworben. Das Grundstück wurde als Bauland erworben. In 2016 wurde die Bebauungsmöglichkeit widerrufen, weshalb der beizulegende Wert (hier wertmäßig identisch mit dem Teilwert) auf 200.000 EUR sinkt und sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz zu Recht eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wurde. Im Jahre 2017 wird das Grundstück völlig unerwartet wieder in einen Bebauungsplan aufgenommen, weshalb der Marktpreis bei 2.200.000 EUR liegt.

Bilanzielle Behandlung zum 31.12.2017 bei angestrebtem niedrigsten Ergebnis in der Handelsbilanz! Auf die Behandlung in 2016 ist nicht einzugehen.

### **Lösung**

6. **Mieterein- und/oder -umbauten**



H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

### **Fall 9 (Ritz-GmbH)**

Die Ritz-GmbH ist eine Hotelkette, die Mittelklassehotels in ganz Deutschland betreibt. In Hamburg wird zum 01.07.2017 ein neues Hotel eröffnet. Hierzu wird ein Mietvertrag über 15 Jahre (beginnend ab 01.05.2017) mit dem Vermieter Geizig abgeschlossen. Die Ritz-GmbH lässt noch vor Eröffnung auf eigene Rechnung folgende Maßnahmen in dem Gebäude des Geizig durchführen:

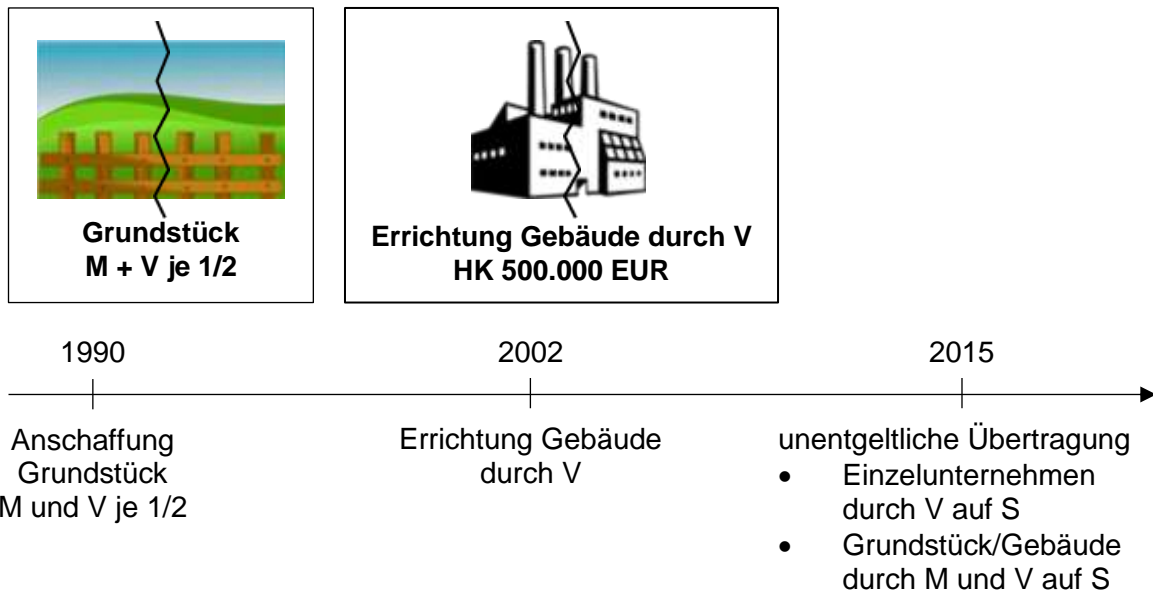
- a) Die alten und verbrauchten Fußbodenbelege werden gegen neue Teppichböden ausgetauscht.
- b) Im Kaminzimmer wird ein Ethanol-Kamin mit einer 20-jährigen Nutzungsdauer eingebaut, den die Ritz-GmbH am Ende des Mietvertrages entfernen muss. Nach Entfernung kann der Kamin weiter verwendet werden.
- c) Da das Restaurant im 1. Stock und die Küche im Erdgeschoss liegt, lässt die Ritz-GmbH einen Speiseaufzug einbauen, dessen betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 12 Jahre beträgt.
- d) Die Ritz-GmbH lässt außerdem eine Rolltreppe einbauen, damit die Gäste vom Foyer aus direkt zum Restaurant gelangen können. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 10 Jahre.
- e) Je Geschoss werden zusätzliche Trennwände mit Türen (Nutzungsdauer 18 Jahre) eingebaut, die den jeweiligen Flurbereich vor den Hotelzimmern vom Treppenhaus abtrennen. Die Türen und Trennwände dürfen dabei nach Beendigung des Mietverhältnisses nicht entfernt werden. Dies ist bautechnisch auch nicht möglich. Allerdings hat Geizig bei Beendigung des Mietverhältnisses den gemeinen Wert der Trennwände und Türen zu vergüten.

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung in 2017!

### **Lösung**

## 7. Gebäude auf fremden Grund und Boden (Ehegattengrundstücke)

### Fall 10 (BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl 2016 I S. 1431)



Die Eheleute Volker Unternehmer (V) und Margot Nicht-Unternehmer (M) sind zu je 1/2 Eigentümer des Grundstücks Mittelstraße 15 in Hannover (ursprüngliche Anschaffungskosten 100.000 EUR).

Im Jahr 2002 (Fertigstellung 01.07.2002) errichtet V aus eigenen Mitteln auf diesem Grundstück ein Gebäude, welches ausschließlich für seine eigenbetrieblichen Zwecke (Tischlerei) genutzt wird. Die Herstellungskosten belaufen sich auf 500.000 EUR.

Zum 01.07.2015 überträgt V sein gesamtes Einzelunternehmen unentgeltlich auf seinen Sohn Sascha Unternehmer (S). Im Rahmen dieses Übergabevertrages übertragen V und M ihrem Sohn ferner das Grundstück Mittelstraße 15 in Hannover. Die Teilwerte stellten sich zu diesem Zeitpunkt wie folgt dar: Grund und Boden 300.000 EUR, Gebäude 800.000 EUR.

### Lösung



### Praktikerhinweis

Es stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung auch auf ähnliche Fälle zu übertragen ist, wenn z.B. das zivilrechtliche (Mit-)Eigentum nicht beim Ehegatten, sondern z.B. bei Eltern, Kindern, Enkeln oder Geschwistern liegt und mit Rücksicht auf das Nahestehen (ebenso) keine besonderen vertraglichen Vereinbarungen getroffen wurden, die ohnehin wirtschaftliches Eigentum beim Unternehmer begründen würden.

Unseres Erachtens sind die hier zugrunde liegenden Rechtsprechungsgrundsätze lediglich auf Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand leben, anzuwenden.

Für andere (Mit-)Eigentümer gilt dies nicht. Der BFH setzt sich in seinem Urteil vom 09.03.2016, a.a.O., sehr ausführlich mit der Rechtsprechungshistorie und vor allem mit der Frage auseinander, ob der Unternehmer-Ehegatte wirtschaftlicher Eigentümer des dem anderen Ehegatten gehörenden Gebäudeteils ist.

Der BFH schließt sich hierbei ausdrücklich den Erwägungen des X. Senats in seinem Urteil vom 25.06.2003 X R 72/98, BStBl 2004 II S. 403, an. Dieser führt aus, dass wirtschaftliches Eigentum des Unternehmer-Ehegatten zu verneinen ist. Bisher hatte man dies mit einem Wertersatzanspruch nach §§ 951, 812 BGB begründet, der bewirken würde, dass der zivilrechtliche Herausgabeanspruch des (Mit-)Eigentümer-Ehegatten wirtschaftlich wertlos sei.

Der X. Senat verweist auf den BGH, der in verschiedenen Entscheidungen festgestellt hat, dass bei Ehegatten, die im gesetzlichen Güterstand leben, bereicherungsrechtliche - und damit auch auf §§ 951, 812 BGB beruhende - Ausgleichsansprüche durch die Regelungen über den güterrechtlichen Ausgleich verdrängt werden. Zuwendungen unter Ehegatten werden danach allein güterrechtlich ausgeglichen, u.a. BGH-Urteil vom 10.07.1991 XII ZR 114/89, BGHZ S. 132. Ebenso OLG München, Urteil vom 20.07.2001 21 U 1873/01, NJW-RR 2002 S. 3, unter III. 2. Demnach fehle es von vornherein an einem realisierbaren Wertersatzanspruch des Unternehmer-Ehegatten. Damit entfielen deswegen auch die Grundlage für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums.

**Im Umkehrschluss bedeutet dies jedoch, dass gegenüber anderen als den Ehegatten ein Wertersatzanspruch nach §§ 951, 812 BGB vorliegen müsste, der wirtschaftliches Eigentum beim Unternehmer, welcher die Aufwendungen für das Gebäude im (Mit-)Eigentum z.B. des Bruders getragen hat, begründen würde.**

## **II. Steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung**

Das Steuerrecht gewährt aus wirtschafts-, sozial-, konjunktur- und strukturpolitischen Gründen teilweise Wahlrechte, die die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung nicht vorsehen. Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Wahlrechte, überhöhte Abschreibungen vorzunehmen oder besondere Passivposten zu bilden (subventionelle Steuerergünstigungen).

Nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG besteht seit dem Veranlagungszeitraum 2009 eine autonome Möglichkeit zur Ausübung dieser Wahlrechte losgelöst von der handelsbilanziellen Vorgehensweise. Voraussetzung für die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts ist aber nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG die Aufnahme der nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert angesetzten Wirtschaftsgüter (nicht steuerfreie Rücklagen) insbesondere, laufend zu führende Verzeichnisse.



1. § 7g EStG - Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag (§ 7g Abs. 1 EStG)

1. Anschaffung/Herstellung eines abnutzbaren beweglichen WG des AV geplant

+

2. Größenmerkmale, die am Schluss des Wirtschaftsjahres, für das der Abzug in Anspruch genommen werden soll, nicht überschritten werden dürfen:
- Gewerbetreibende, Freiberufler, mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG:  
Betriebsvermögen ≤ 235.000 EUR
  - LuF-Betriebe: Ersatzwirtschaftswert ≤ 125.000 EUR
  - Gewerbetreibende, Freiberufler, mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG:  
Gewinn ≤ 100.000 EUR

+

3. Absicht, das begünstigte WG in den dem Abzug folgenden 3 Wirtschaftsjahren anzuschaffen/herzustellen

+

4. Absicht, das begünstigte Wirtschaftsgut bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung/Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich zu nutzen

+

5. Benennung der Funktion des begünstigten Wirtschaftsgutes sowie die Höhe der voraussichtlichen AHK in den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen



Bildung eines IAB zulässig:  
Durch außerbilanzielle Gewinnminderung bis max. 40 % der voraussichtlichen AHK  
(Summe der Investitionsabzugsbeträge des zu beurteilenden Wirtschaftsjahres und der 3 vorangegangenen Wirtschaftsjahre = max. 200.000 EUR)

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 (BGBl 2015 I S. 1834) wurde § 7g EStG bezüglich der Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen wie folgt neu gefasst:



### § 7g EStG

„(1) <sup>1</sup>Steuerpflichtige können für die künftige Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die mindestens bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden, bis zu 40 Prozent der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd abziehen (Investitionsabzugsbeträge). <sup>2</sup>Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn

1. der Betrieb am Schluss des Wirtschaftsjahres, in dem die Abzüge vorgenommen werden, die folgenden Größenmerkmale nicht überschreitet:
  - a) bei Gewerbebetrieben oder der selbständigen Arbeit dienenden Betrieben, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 ermitteln, ein Betriebsvermögen von 235 000 Euro;
  - b) bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft einen Wirtschaftswert oder einen Ersatzwirtschaftswert von 125 000 Euro oder
  - c) bei Betrieben im Sinne der Buchstaben a und b, die ihren Gewinn nach § 4 Absatz 3 ermitteln, ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge einen Gewinn von 100 000 Euro;
2. der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. <sup>3</sup>Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; § 150 Absatz 8 der Abgabenordnung gilt entsprechend. <sup>3</sup>In den Fällen des Satzes 2 müssen sich die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge aus den beim Finanzamt einzureichenden Unterlagen ergeben.

<sup>3</sup>Abzugsbeträge können auch dann in Anspruch genommen werden, wenn dadurch ein Verlust entsteht oder sich erhöht. <sup>4</sup>Die Summe der Beträge, die im Wirtschaftsjahr des Abzugs und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren nach Satz 1 insgesamt abgezogen und nicht nach Absatz 2 hinzugerechnet oder nach den Absätzen 3 oder 4 rückgängig gemacht wurden, darf je Betrieb 200 000 Euro nicht übersteigen.

(2) <sup>1</sup>Im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung eines begünstigten Wirtschaftsguts können bis zu 40 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnerhöhend hinzugerechnet werden; die Hinzurechnung darf die Summe der nach Absatz 1 abgezogenen und noch nicht nach den Absätzen 2 bis 4 hinzugerechneten oder rückgängig gemachten Abzugsbeträge nicht übersteigen. <sup>2</sup>Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts können in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr um bis zu 40 Prozent, höchstens jedoch um die Hinzurechnung nach Satz 1, gewinnmindernd herabgesetzt werden; die Bemessungsgrundlage für die Absetzungen für Abnutzung, erhöhten Absetzungen und Sonderabschreibungen sowie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne von § 6 Absatz 2 und 2a verringern sich entsprechend.

(3) <sup>1</sup>Soweit in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres nach Absatz 2 Satz 1 hinzugerechnet wurden, sind die Abzüge nach Absatz 1 rückgängig zu machen; die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist ist zulässig. <sup>2</sup>Wurde der Gewinn des maßgebenden Wirtschaftsjahres bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung zugrunde gelegt, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem das dritte auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgende Wirtschaftsjahr endet. <sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.

(4) <sup>1</sup>Wird in den Fällen des Absatzes 2 ein begünstigtes Wirtschaftsgut nicht bis zum Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebes ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt, sind die Herabsetzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Verringerung der Bemessungsgrundlage und die Hinzurechnung nach Absatz 2 rückgängig zu machen. <sup>2</sup>Wurden die Gewinne der maßgebenden Wirtschaftsjahre bereits Steuerfestsetzungen oder gesonderten Feststellungen zugrunde gelegt, sind die entsprechenden Steuer oder Feststellungsbescheide insoweit zu ändern. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn die Steuer- oder Feststellungsbescheide bestandskräftig geworden sind; die Festsetzungsfristen enden insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 erstmals nicht mehr vorliegen. <sup>4</sup>§ 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist nicht anzuwenden.“

Mit der weitgehenden Neufassung des § 7g EStG wurden folgende wesentliche Änderungen vorgenommen:

1. Die Investitionsabsicht ist nicht mehr Tatbestandsmerkmal. Der Abzugsbetrag kann ohne weitere Angaben für jeden Betrieb, der die Größenmerkmale des § 7g EStG erfüllt, bis zur Höhe von 200.000 EUR beansprucht werden. In den 3 Folgejahren kann der Steuerpflichtige dann entscheiden, inwieweit dieser Abzugsbetrag für erfolgte Investitionen verwendet wird. Die IAB können entweder im Rahmen der Steuererklärung oder - bei Vorliegen der verfahrensrechtlichen Voraussetzungen - nach der erstmaligen Steuerfestsetzung (z.B. im Rechtsbehelfsverfahren oder durch Änderungsantrag gem. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO) geltend gemacht werden.
2. Das Funktionsbenennungserfordernis entfällt.
3. Es ist kein konkreter Bezug zu einem bestimmten Wirtschaftsgut vorhanden. D.h. ein Investitionsabzugsbetrag kann für ein beliebiges Wirtschaftsgut gebildet und verwendet werden. Gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG muss der Investitionsabzugsbetrag nach einer Investition auch nicht mehr zwingend aufgelöst werden. Erst nach 3 Jahren ist er zwingend aufzulösen.  
Bei der Hinzurechnung im Jahr der Anschaffung ist anzugeben, welche IAB verwendet werden (Abzugsjahr und Höhe). Mit der Ausübung des Wahlrechts gem. § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG entscheidet der Steuerpflichtige, ob und in welchem Umfang in Anspruch genommene IAB den getätigten Investitionen zugeordnet werden. Teilhinzurechnungen sind möglich.
4. Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen sind elektronisch zu übermitteln.

Zeitliche Anwendung:

Die Neufassung gilt erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die nach dem 31.12.2017 in Anspruch genommen werden. Für vorher in Anspruch genommene Investitionsabzugsbeträge gilt das alte Recht weiter, § 52 Abs. 16 EStG.

**Zu Zweifelsfragen ist das BMF-Schreiben vom 20.03.2017, BStBl 2017 I S. 423 ergangen.**

### Voraussetzungen für die Sonderabschreibung (§ 7g Abs. 5, 6 EStG)

1. Anschaffung/Herstellung eines abnutzbaren beweglichen WG des AV

+

2. Keine Überschreitung der o.g. Größenmerkmale in dem der Investition vorangegangenen Wirtschaftsjahr

+

3. (Fast) ausschließlich betriebliche Nutzung des WG in einer inländischen Betriebsstätte im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr

+

4. Aufnahme des betroffenen Wirtschaftsgutes in besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis, § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG

Im Jahr der Anschaffung/Herstellung und in den darauf folgenden 4 Wirtschaftsjahren können Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der AHK (neben der linearen oder degressiven AfA) vorgenommen werden

**Fall 11 (Ken Tucky)**

Einzelunternehmer Ken Tucky (K) plant die Anschaffung einer Maschine. Die voraussichtlichen Anschaffungskosten betragen 100.000 EUR.

Die Maschine wird im Januar 2017 für

- a) 100.000 EUR,
- b) 110.000 EUR und
- c) 90.000 EUR erworben und hat eine Nutzungsdauer von 10 Jahren.

Wie ist bei maximaler Gewinnminimierung in 2016 und in 2017 steuerlich vorzugehen?

Die Größenmerkmale des § 7g EStG sind erfüllt. Es wurden bisher keine Investitionsabzugsbeträge in Anspruch genommen.

**Lösung**

**Fall 12 (Ken Tucky)**

Wie Fall vorher, allerdings wird die Maschine bis zum 31.12.2019 nicht angeschafft.  
Die Steuerbescheide 2016 sind bereits erlassen und bestandskräftig.  
Würdigung des Sachverhaltes!

**Lösung**

**Fall 13 (Ken Tucky)**

Wie erster Fall zu § 7g EStG mit der Maßgabe, dass die Anschaffungskosten der im Januar 2017 angeschafften Maschine 100.000 EUR betragen. K hat die höchstmöglichen Steuer-  
vergünstigungen in Anspruch genommen.

Am 30.09.2018 veräußert K die Maschine für 88.000 EUR.

Steuerrechtliche Würdigung! Auf Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.

**Lösung**

## 2. § 6b EStG

Normzweck des § 6b EStG = Vermeidung der Sofortbesteuerung von bei einer Veräußerung aufgedeckter stiller Reserven.

### Voraussetzungen § 6b EStG (ohne Abs. 10 und Exoten)

1. Begünstigtes Wirtschaftsgut
  - Grund und Boden
  - Gebäude§ 6b Abs. 1 Satz 1 EStG

+

2. Veräußerung § 6b Abs. 1 Satz 1 EStG

+

3. Veräußerungsgewinn (stille Reserve) § 6b Abs. 2 EStG

+

4. Formelle Voraussetzungen, insbesondere 6-jährige Zugehörigkeit zum Anlagevermögen § 6b Abs. 4 EStG

### § 6b EStG anwendbar

Vermeidung der Sofortbesteuerung der aufgedeckten stillen Reserven durch:

1. **Sofortige Übertragung** im Jahr der Veräußerung, § 6b Abs. 1 EStG, wenn das betroffene Wirtschaftsgut in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen wird, § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG (Gegenwartsinvestition oder Vergangenheitsinvestition)  
**oder**
2. **Bildung einer steuerfreien Rücklage (§ 6b Abs. 3 EStG)** (Zukunftsinvestition)

**Fall 14 (Lee Gewiese)**

Das Betriebsgebäude der Bauunternehmerin Lee Gewiese (G) befindet sich seit 20 Jahren im Betriebsvermögen und hat Ende 2017 einen Buchwert von 160.000 EUR. Das Gebäude wird Ende 2017 unstreitig ins Privatvermögen überführt. Der Teilwert beträgt zu diesem Zeitpunkt 1.160.000 EUR.

Kann G im Wirtschaftsjahr 2017 eine Besteuerung der stillen Reserven durch die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG vermeiden?

**Lösung**



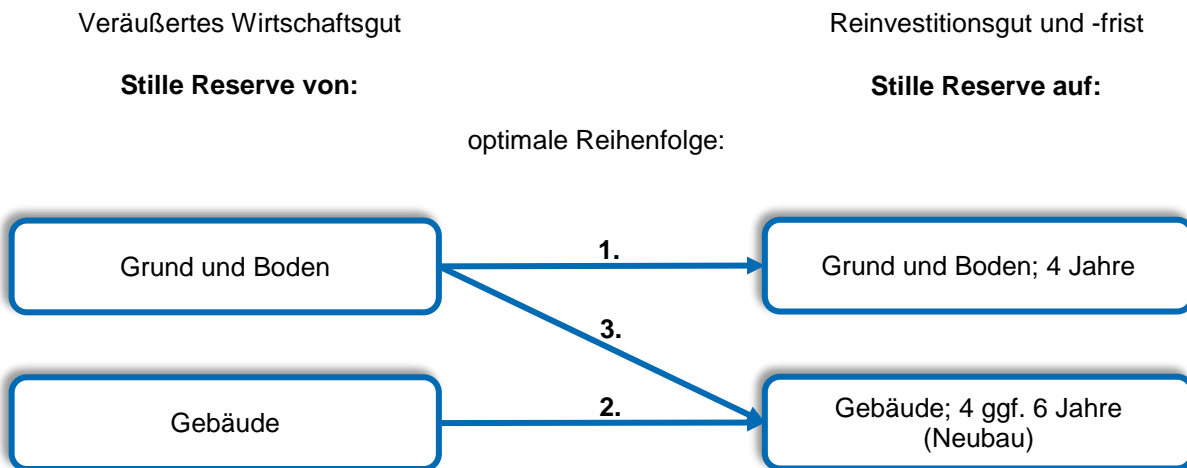
**Fall 15** (Pit Bull)

Malermeister Pit Bull (P), der seinen Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt, hat seit 7 Jahren als Lagerplatz ein unbebautes Grundstück aktiviert. Der Buchwert beträgt am 31.12.2015 1.200.000 EUR. P veräußert dieses Grundstück am 01.10.2016 für 1.600.000 EUR. Am 01.05.2017 erwirbt P in der Nähe seiner Betriebsstätte ein Ersatzgrundstück für 500.000 EUR.

Beurteilen Sie die Geschäftsvorfälle in 2016 und 2017, wenn P einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn wünscht! Welche Buchungen sind erforderlich? Welche Gewinnauswirkungen ergeben sich?

**Lösung**

**Übertragungsmöglichkeiten, § 6b Abs. 1 Satz 2 EStG**



Die Übertragung von Gebäude auf GruBo ist nicht zulässig, § 6b Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG.

**Fall 16 (Martha Pfahl)**

Die bilanzierende Möbelfabrikantin Martha Pfahl (M) hat am 01.04.2017 ein seit 12 Jahren zum Betriebsvermögen gehörendes bebautes Grundstück für 1.200.000 EUR veräußert. Dabei wurden beim Grund und Boden 100.000 EUR und bei dem Gebäude 250.000 EUR stille Reserven aufgedeckt (Buchwert Grund und Boden: 50.000 EUR, Buchwert Gebäude: 800.000 EUR).

Noch am 02.12.2017 erwirbt M ein bebautes Grundstück, das sie zu 100 % betrieblich nutzt.

	<u>EUR</u>
Anschaffungskosten Grund und Boden	280.000
Anschaffungskosten Gebäude	530.000

Wie ist zu verfahren, wenn M ab 2017 den niedrigsten steuerlichen Gewinn wünscht und künftige Reinvestitionen nicht angedacht sind? Wie ist zu buchen?

**Lösung**

## Voraussetzungen § 6b Abs. 10 EStG

1. Steuerpflichtiger, der keine Körperschaft ist § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG

+

2. Begünstigtes Wirtschaftsgut  
• Anteil an einer Kapitalgesellschaft § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG

+

3. Veräußerung § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG

+

4. Veräußerungsgewinn (stille Reserve) bis max. 500.000 EUR § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG

+

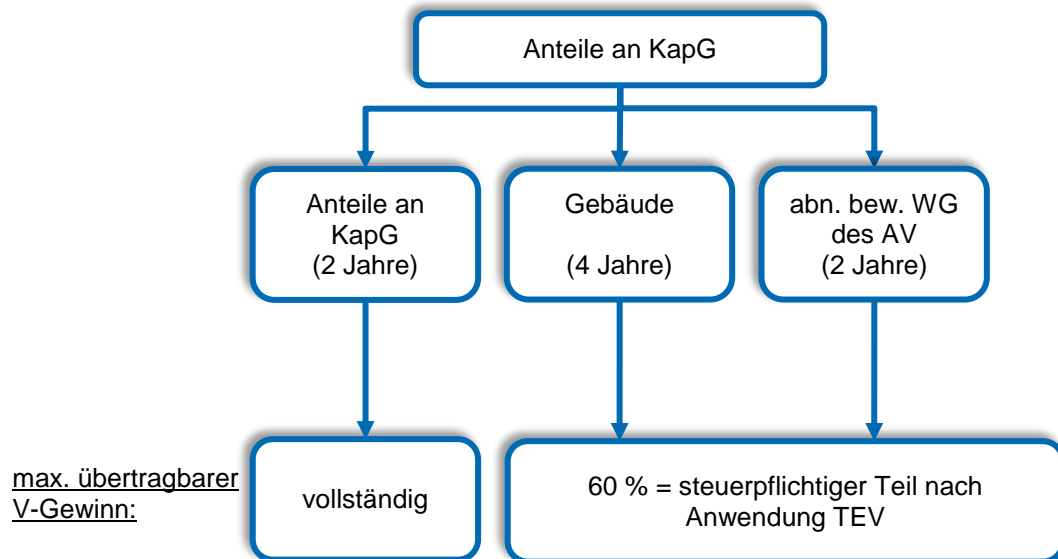
5. Formelle Voraussetzungen, insbesondere 6-jährige Zugehörigkeit zum AV § 6b Abs. 10 Satz 4 EStG

### § 6b EStG anwendbar

Vermeidung der Sofortbesteuerung der aufgedeckten stillen Reserven durch:

1. **Sofortige Übertragung im Jahr der Veräußerung (§ 6b Abs. 10 Satz 1 EStG)**  
(nur Gegenwartsinvestition), wenn Aufnahme des betroffenen Wirtschaftsgutes in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis (§ 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG)  
**oder**
2. **Bildung einer steuerfreien Rücklage (§ 6b Abs. 10 Satz 5 EStG)**  
(Zukunftsinvestition)

## Übertragungsmöglichkeiten, § 6b Abs. 10 Satz 1 EStG



**Fall 17 (Mark Zuckerpunsch)**

Aus dem Verkauf eines seit 8 Jahren zum Betriebsvermögen gehörenden Aktienpaketes erzielt der Kaufmann Mark Zuckerpunsch (Z) am 01.04.2013 einen Gewinn i.H.v. insgesamt 400.000 EUR.

Am 10.11.2016 beginnt er mit der Herstellung eines Fabrikgebäudes (Herstellungskosten 1.200.000 EUR) auf einem Grundstück, das seit 4 Jahren zum Betriebsvermögen gehörte. Die Fertigstellung des Gebäudes erfolgt am 01.12.2017.

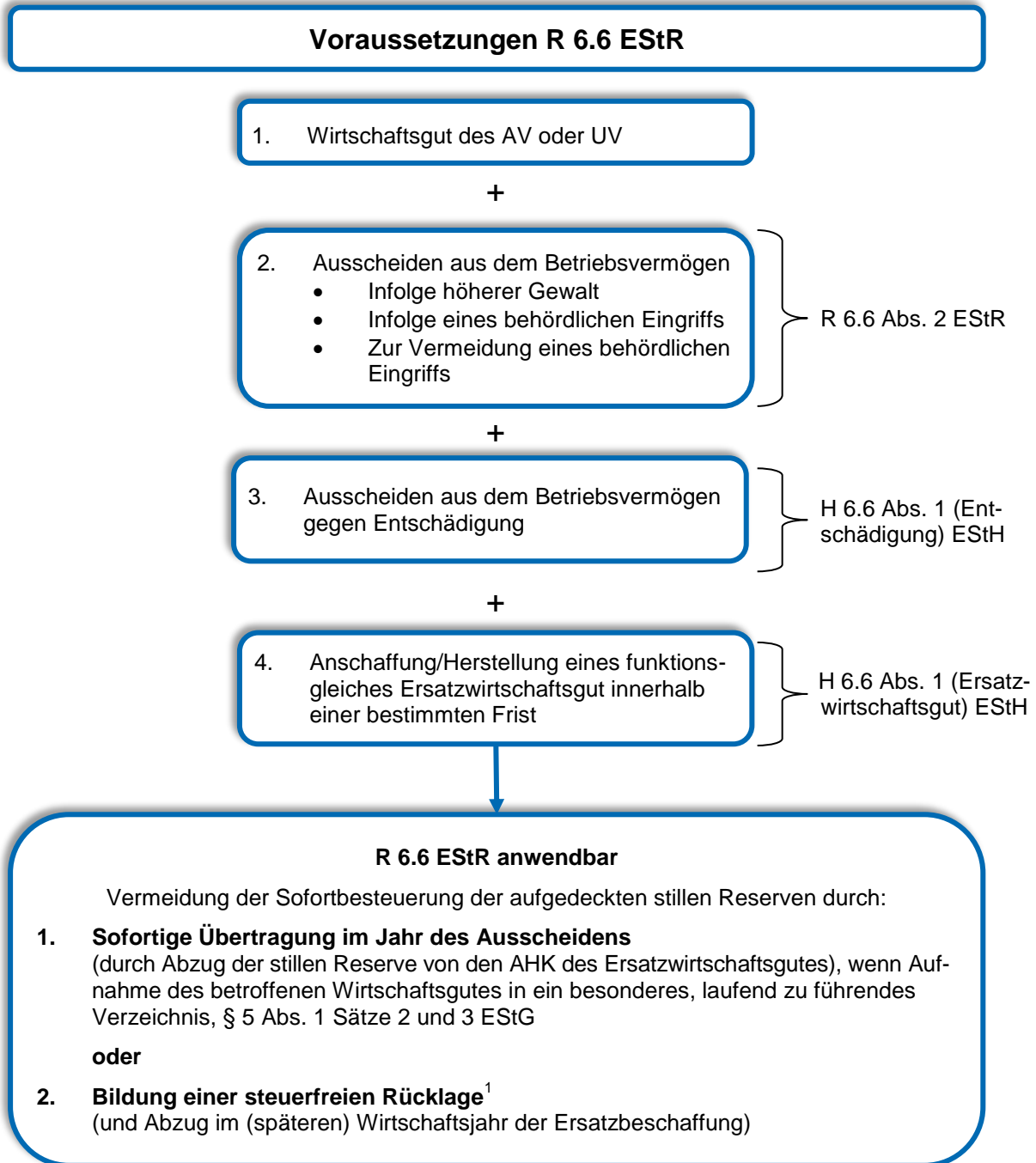
Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung bei angestrebtem möglichst niedrigem Gewinn!

Welche Buchungen sind vorzunehmen und welche Gewinnauswirkungen ergeben sich?

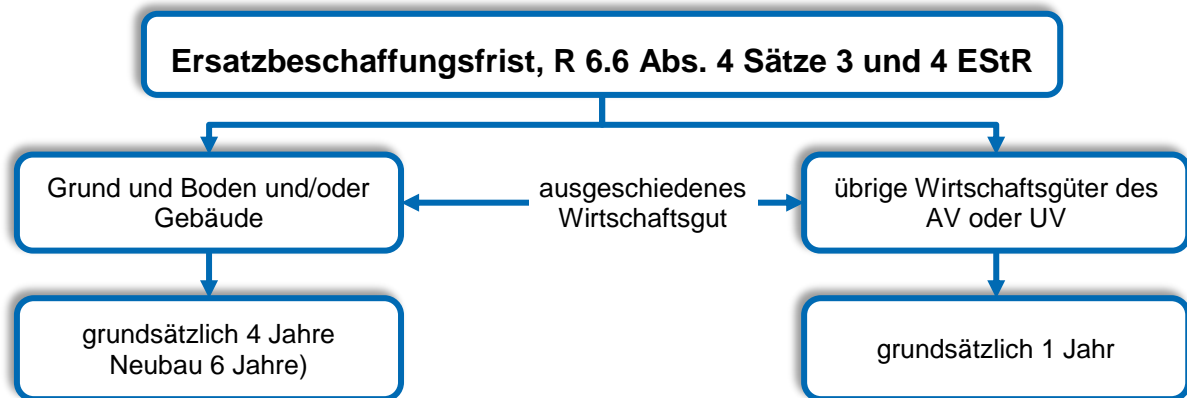
**Lösung**

### 3. R 6.6 EStR (Rücklage für Ersatzbeschaffung)

Normzweck der R 6.6 EStR = Vermeidung der Sofortbesteuerung aufgedeckter stiller Reserven in bestimmten Fällen der Ersatzbeschaffung.



<sup>1</sup> Falls bis zum Ende des Wirtschaftsjahres, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist, keine Ersatzbeschaffung erfolgt ist, kann eine Rücklage nur gebildet werden, wenn die Ersatzbeschaffung zu diesem Zeitpunkt **ernstlich geplant und zu erwarten** ist! (R 6.6 Abs. 4 Satz 1 EStR)



**Fall 18 (Anke Boren)**

Das Betriebsgebäude der Anke Boren (B) hat einen Buchwert von 80.000 EUR. Es wird im Jahr 2016 durch Brand zerstört. Die Feuerversicherung zahlt im Jahr 2016 1.600.000 EUR. Im Jahr 2017 errichtet B ein Ersatzgebäude für 1.800.000 EUR Herstellungskosten.

Wie ist in 2016 und 2017 zu verfahren, wenn B den niedrigsten Gewinn anstrebt?

**Lösung**

**Fall 19 (Roman Tisch)**

Infolge eines unverschuldeten Kurzschlusses wird in der Maschinenfabrik des Roman Tisch (T) am 31.12.2016 eine Maschine vollständig zerstört.

Die Maschine war am 01.05.2014 für 42.000 EUR angeschafft worden. Der Buchwert beträgt bei Ausscheiden unstreitig 20.580 EUR.

Die Versicherungsentschädigung beträgt 68.000 EUR und beinhaltet 8.000 EUR als Vergütung für den eingetretenen Produktionsausfall.

Am 01.04.2017 erwirbt T eine neue Maschine, die die Produktionslücke schließt. Die Anschaffungskosten betragen 40.000 EUR.

Beraten Sie T, der den niedrigsten steuerlichen Gewinn anstrebt! In der Handelsbilanz möchte er jedoch ein möglichst hohes Ergebnis ausweisen.

**Lösung**



#### 4. R 6.5 EStR (Zuschüsse für Anlagegüter)

Zuschuss
=
Vermögensvorteil, den ein Zuschussgeber zur Förderung eines zumindest auch in seinem Interesse liegenden Zwecks dem Zuschussempfänger zuwendet
und <b>keine unmittelbare Gegenleistung</b> gegenübersteht

Nach der Änderung des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG durch das BilMoG dürfen Investitionszuschüsse nun handels- und steuerbilanziell unabhängig voneinander

- sofort erfolgswirksam vereinnahmt  
oder
- erfolgsneutral von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgesetzt werden.

#### **Fall 20 (Zora Zett)**

Zu den Anschaffungskosten eines im Jahr 2017 angeschafften beweglichen Wirtschaftsgutes erhält Zora Zett (Z) in demselben Jahr einen Zuschuss. Das Wirtschaftsgut hat eine Nutzungsdauer von 10 Jahren. Z ist noch unsicher, ob Sie den Zuschuss im Jahr 2017 als Betriebseinnahme behandeln (Fall A) oder von den Anschaffungskosten abziehen will (Fall B).

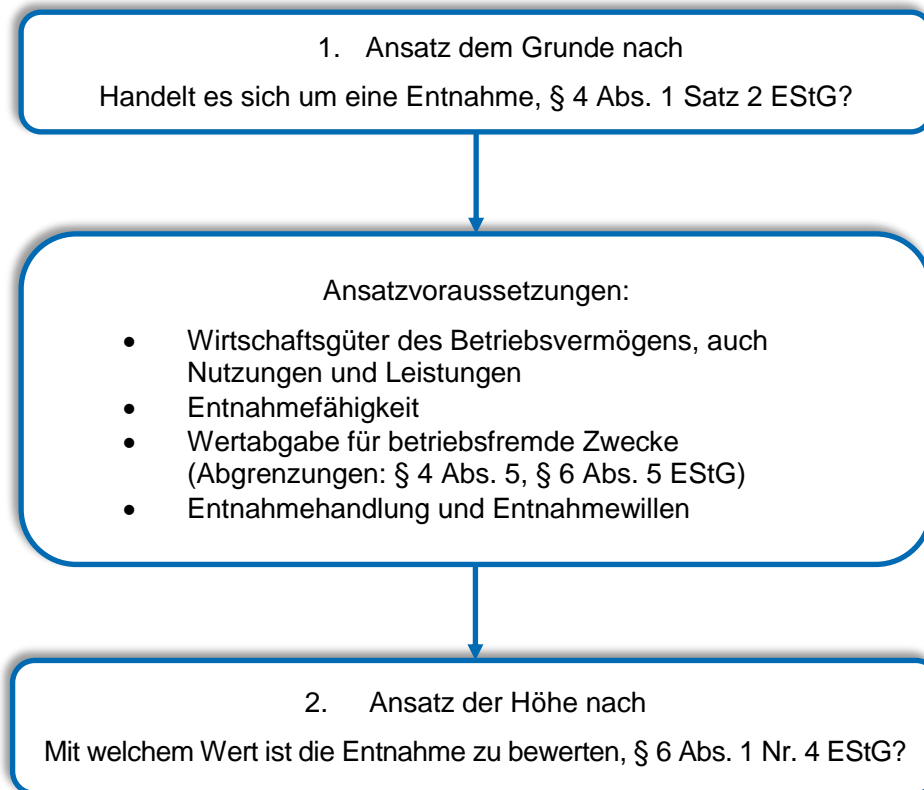
Die Anschaffungskosten betragen 100.000 EUR. Der Zuschuss beträgt 20.000 EUR.

Stellen Sie die unterschiedlichen Gewinnauswirkungen der Jahre 2017 bis 2024 dar.

#### **Lösung**

### **III. Entnahmen und Einlagen**

#### **1. Entnahmen**



**Fall 21** (Rainer Fall)

Der e.K. Rainer Fall (F) ist Elektrowareneinzelhändler. Am 24.12.2017 schenkte er seiner Tochter eine Stereoanlage, die er zuvor seinem Warenlager entnommen hatte. Die Anschaffungskosten für die Anlage betragen im Juli 2017 8.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer, der Verkaufspreis 12.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer. Anfang Dezember 2017 änderte der Lieferant die Preise für dieses Gerät auf 8.600 EUR zzgl. Umsatzsteuer.

Steuerrechtliche Würdigung!

**Lösung**

**Fall 22** (Kai Perinia)

Der Möbelfabrikant e.K. Kai Perinia (P) beschäftigt ab 01.04.2017 in seinem Betrieb die Putzfrau D. Diese arbeitet 35 Stunden pro Woche. Davon entfallen 7 Stunden auf Tätigkeiten als Haushaltshilfe im Haushalt des P. Das Gehalt nebst Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung beträgt in 2017 60.000 EUR.

Steuerrechtliche Würdigung!

**Lösung**

**Fall 23 (Bill Yard)**

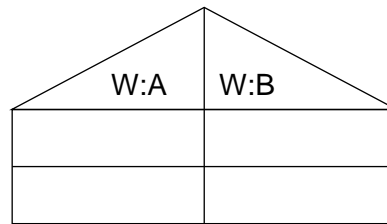
Der Einzelunternehmer Bill Yard stockt ein Betriebsgebäude (2 Stockwerke mit jeweils 100 qm) mit einer Etage (100 qm), die ausschließlich privat genutzt wird, auf. Der Teilwert des Grund und Bodens beträgt 600.000 EUR.

Liegt bezüglich des Grund und Bodens eine Entnahme vor?

**Lösung**

**Fall 24 (Ilse Inhouse)**

01.07.2010  
Entnahme erklärt



Verkauft am 14.07.2010 für  
286.000 EUR mit Tiefgaragen-  
stellplatz

Die Ilse Inhouse (I) erwarb in 1998 ein Grundstück, welches mit mehreren Mehrfamilienhäusern bebaut wurde. Es liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor.

Insgesamt wurden 21 Wohnungen im Anschluss veräußert. 10 Wohnungen ließen sich nicht veräußern und wurden als Vermietungsobjekte behalten.

In dem Objekt A-Weg befanden sich im Dachgeschoss 2 Wohnungen.

Die Wohnung B rechts wurde am 14.07.2012 mit Tiefgaragenstellplatz für 286.000 EUR verkauft.

Für die Wohnung A links, welche von I vermietet wurde, wurde zum 01.07.2012 die Entnahme erklärt. Der Entnahmewert wurde mit 240.000 EUR in Höhe der Herstellungskosten angegeben.

Das Finanzamt bewertete die Entnahme dagegen mit 286.000 EUR.

Wie ist die Entnahme der Wohnung zu bewerten?

**Lösung**

### **Fall 25 (Axel Abfahrt)**

Der e.K. Axel Abfahrt (A) produziert und vertreibt Ski und Snowboards. Da A selbst leidenschaftlicher Skifahrer ist, entnimmt er stets zu Beginn der Wintersaison ein Paar seiner selbst produzierten Ski der aktuellsten Serie.

Im November 2017 entnimmt er ein Paar „Titan Sport“. Die Herstellung eines Paar Ski dieser Serie verursachten folgende Aufwendungen:

	<u>EUR</u>
• Material	320
• Fertigungslöhne	240
• Lagerhaltung	280
• Personalbüro und Rechnungswesen	200

Die übrigen Ski dieser Serie kann A zu den kalkulierten Verkaufspreisen i.H.v. 1.200 EUR veräußern.

Wie ist die Entnahme des Paar Ski der Serie „Titan Sport“ zu bewerten? Auf Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.

### **Lösung**

**Fall 26 (Eddi Kett)**

Der bilanzierende Eddi Kett (K) betreibt einen Großhandel für Gartenmöbel. Einen im Januar 2017 angeschafften Audi A 8 (Listenpreis inkl. Umsatzsteuer 119.000 EUR) nutzt K auch für seinen Betrieb. K ist zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt.

Die Aufwendungen für das Fahrzeug betragen im Jahr 2017 inkl. AfA 30.000 EUR.

Der Audi wird 2017 wie folgt genutzt:

	<u>km</u>
• Gesamtfahrleistung	22.000
• betriebliche Fahrten	2.800
• Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb (einfache Entfernung 22 km an 200 Tagen)	8.800

Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

Steuerrechtliche Beurteilung 2017! Wie ist zu buchen? K möchte, wenn möglich, den Audi dem Betriebsvermögen zuordnen.

**Lösung**

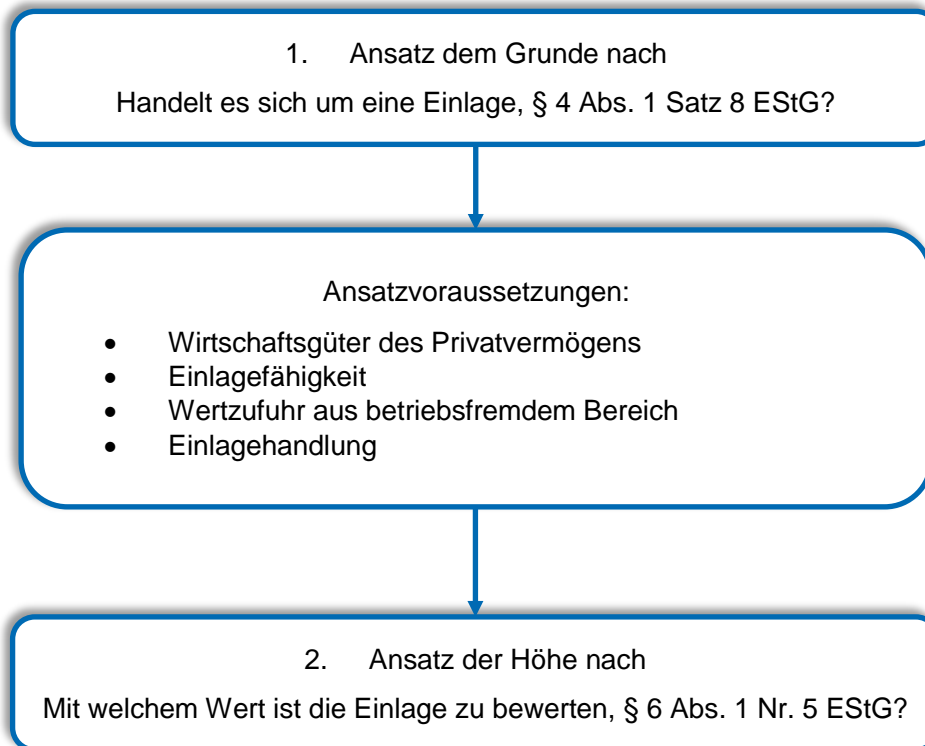
H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

**Abwandlung**

Die gefahrenen Kilometer werden anhand eines Fahrtenbuches nachgewiesen. Es soll alternativ die „Fahrtenbuchmethode“ angewandt werden. Auf Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.

**Lösung**

## 2. Einlagen





**Fall 27** (Immo Billy)

Der Schlossereiunternehmer Immo Billy (I) nutzt ab dem 01.04.2017 ein unbebautes Grundstück als Lagergrundstück für seinen Betrieb.

Der Grund und Boden, der am 01.04.2016 angeschafft wurde, ist bisher ausschließlich privat genutzt worden. Das Lagergrundstück wird ausschließlich betrieblich genutzt.

		<u>EUR</u>
Anschaffungskosten	01.04.2016	200.000
Teilwert	01.04.2017	360.000

**Variante**

Teilwert	01.04.2017	180.000
----------	------------	---------

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung und Bewertung!

**Lösung**

**Fall 28 (Gerd Nähr)**

Der Malermeister Gerd Nähr (G) hat am 01.04.2016 einen Pkw zur ausschließlichen privaten Nutzung angeschafft. Der Preis betrug 200.000 EUR zzgl. 38.000 EUR Umsatzsteuer. Seit 01.10.2017 dient der Pkw zu 70 % eigenbetrieblichen Zwecken. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist mit 6 Jahren zugrunde zu legen. Der Teilwert beträgt am 01.10.2017 180.000 EUR.

Mit welchem Wert ist die Einlage zu bewerten? Die Anschaffungskosten sind unstreitig als angemessen anzusehen.

**Lösung**

**Fall 29** (Lutz Ifer)

Der e.K. Lutz Ifer (L) hat vor 12 Jahren ein Aktienpaket (40 % des Grundkapitals der AG) für 700.000 EUR als Privatvermögen erworben. Diese Beteiligung wird im Jahr 2017 in das Betriebsvermögen eingelegt. Im Zeitpunkt der Einlage beträgt der Teilwert 1.600.000 EUR.

Bilanzsteuerrechtliche Beurteilung in 2017!

**Lösung**

### **Fall 30** (Ismir Übel)

Der e.K. Ismir Übel (I) hat im Jahr 2011 ein Gebäude errichten lassen. Vom Zeitpunkt der Fertigstellung im Januar 2012 an wurde das Gebäude zu Recht als Privatvermögen behandelt. Der Bauantrag wurde nach dem 31.03.1985 gestellt und die auf das Gebäude entfallenden Herstellungskosten von 1.200.000 EUR hat I linear i.H.v. 2 % jährlich als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht.

Im Jahr 2017 benötigt I das Gebäude für eigenbetriebliche Zwecke (keine Betriebswohnung) und legt es deshalb ab 01.01.2017 in sein Betriebsvermögen ein. Die fortgeführten Herstellungskosten betragen zum 31.12.2016 1.080.000 EUR, der Teilwert am 01.01.2017 1.600.000 EUR.

Mit welchem Wert steht das Gebäude am 31.12.2017 zu Buche?

#### **Abwandlung 1**

Der Teilwert beträgt 1.120.000 EUR.

#### **Abwandlung 2**

Der Teilwert beträgt 800.000 EUR.

#### **Lösung**

**Fall 31 (Franz Hose)**

Stahlbauunternehmer Franz Hose (F) erhält anlässlich der Geschäftseröffnung im Januar 2017 von einem Lieferanten zur Herstellung und Pflege künftiger Geschäftsbeziehungen unentgeltlich einen Spezialbohrer im Wert von 4.760 EUR (gemeiner Wert) (Teilwert: 4.000 EUR).

Außerdem erhält F von diesem Lieferanten absprachegemäß aus den gleichen Gründen eine Fräse „zum verbilligten Preis“. Der gemeine Wert der Fräse beträgt 7.140 EUR (Teilwert 6.000 EUR). F zahlt hierfür 4.000 EUR zzgl. 760 EUR Umsatzsteuer.

Wie hat F den Sachverhalt im Januar 2017 bilanzsteuerrechtlich zu erfassen?

Erforderliche Buchungssätze sind anzugeben!

**Lösung**

**Abwandlung**

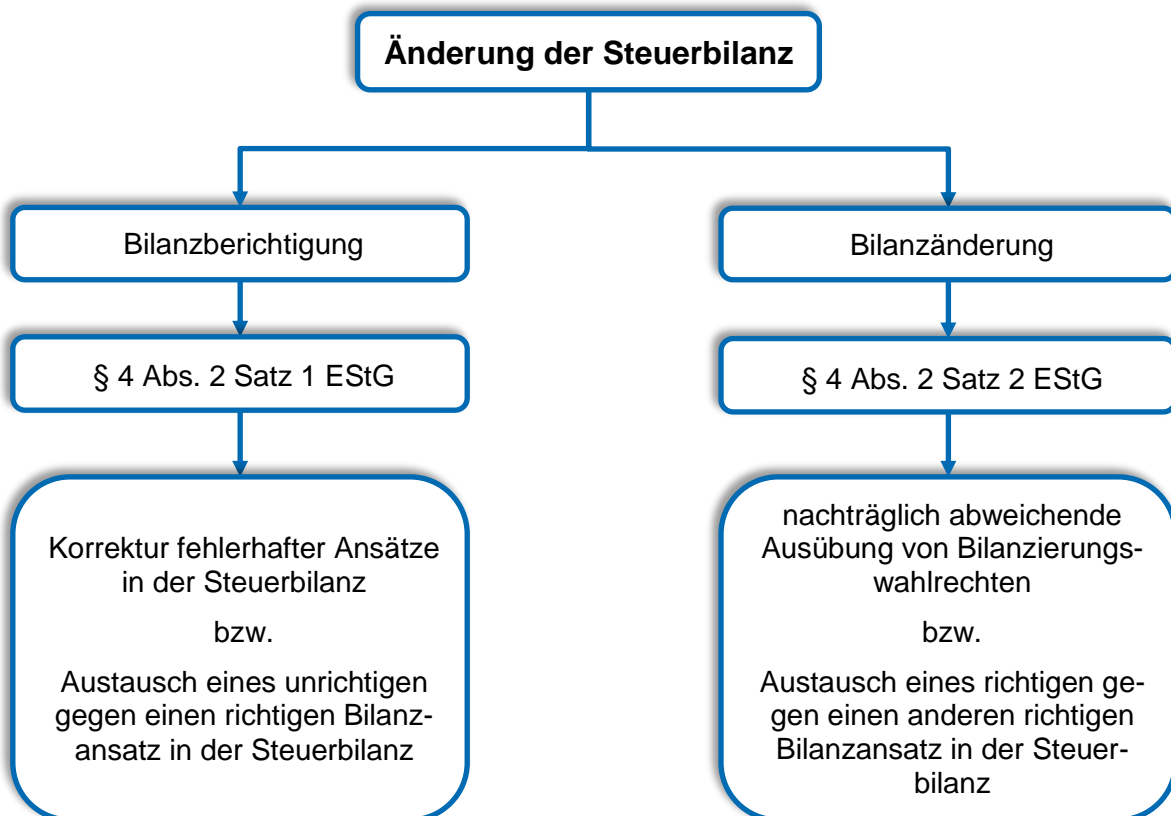
F erhält den Spezialbohrer von seinem Vater aus dessen Betriebsvermögen (Anschaffungskosten = Buchwert 3.000 EUR). F und sein Vater stehen in keinerlei Geschäftsbeziehungen.

**Lösung**

#### IV. Bilanzberichtigung, Bilanzänderung

Ein Steuerpflichtiger ist berechtigt, seine Bilanz jederzeit zu ändern und zu berichtigen, wenn er sie noch nicht beim Finanzamt eingereicht bzw. elektronisch übermittelt hat. Durch die Einreichung i.S.d. elektronischen Übermittlung tritt für ihn eine Bindung ein. Eine Änderung der Bilanz ist dann nur noch möglich, wenn das Gesetz dies zulässt.

Handelsrechtlich wird nur von der „Änderung von Jahresabschlüssen“ gesprochen, die gem. IDW RS HFA 6 erst nach Feststellung (bzw. bei e.K. oder PersHG durch Unterschrift mit Datumsangabe) des Jahresabschlusses vorliegen kann. Vorher liegt nur ein unverbindlicher Bilanzentwurf vor.



## 1. Bilanzberichtigung

Von einer Bilanzberichtigung ist zu sprechen, wenn ein Bilanzansatz unzulässig ist, d.h. wenn er gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuerrechts oder des Handelsrechts oder gegen die einkommensteuerrechtlich zu beachtenden handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verstößt. In diesen Fällen ist die Bilanz **objektiv** unrichtig. Der falsche Bilanzansatz muss durch den richtigen ersetzt werden, § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG. Eine Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG bezieht sich stets nur auf die Steuerbilanz.

### Voraussetzungen Bilanzberichtigung, § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

1. Bilanzansatz der Steuerbilanz

+

2. Bilanzierungsfehler

+

3. Bilanz wurde bereits dem Finanzamt eingereicht

+

4. Die Steuerfestsetzung der die Bilanz zugrunde liegt ist nach den Paragraphen der AO noch änderbar

### Rechtsfolgen

Der Steuerpflichtige darf (i.d.R. = muss) die Bilanz berichtigen

### **Fall 32 (Aufgabe des subjektiven Fehlerbegriffs)**

Die Big-GmbH ist seit Jahren als Großbetrieb i.S.d. § 3 BpO (Betriebsprüfungsordnung) eingestuft, sodass die Finanzverwaltung i.d.R. eine Betriebsprüfung für jeden Veranlagungszeitraum durchführen wird (sog. Anschlussprüfung).

Für die Sach- und Personalkosten der künftigen Groß-Bp, die auf den Veranlagungszeitraum 2013 entfallen und voraussichtlich 100.000 EUR betragen, hat die Big-GmbH im Jahresabschluss zum 31.12.2013 keine Rückstellung gebildet. Die Bilanzaufstellung erfolgte am 01.04.2014 und wurde dem Finanzamt am 15.05.2014 eingereicht. Die Steuerfestsetzungen erfolgten unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO.

Mit Urteil vom 06.06.2012 entschied nunmehr der BFH (I R 99/10) abweichend von der früheren BFH-Rechtsprechung, dass Großbetriebe i.S.d. BpO für die o.g. Kosten einer Groß-Bp Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zu bilden haben.

### **Fragen**

1. Ist eine Bilanzberichtigung i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG durch die Big-GmbH zulässig?
2. Müsste das Finanzamt im Rahmen der Groß-Bp - für den Fall, dass nicht schon eine Bilanzberichtigung vorher durchgeführt wurde - eine Rückstellung bilden?

### **Lösung**



**Fall 33**

Anlässlich einer Betriebsprüfung wird festgestellt, dass zum 31.12.2015 bereits eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten i.H.v. 200.000 EUR hätte passiviert werden müssen. Zum 31.12.2017 ist mit einem Erfüllungsbetrag von 280.000 EUR zu rechnen. Die Veranlagungen der Jahre 2015 bis 2017 stehen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Bilanzsteuerrechtliche Würdigung!

**Lösung**

### **Fall 34**

Für ein Fälligkeitsdarlehen (Laufzeit 01.07.2015 bis 30.06.2025) wurde bei Auszahlung am 01.07.2015 von der Bank ein Disagio von 20.000 EUR einbehalten. Der Betrag wurde in der Buchführung für 2015 voll als Aufwand behandelt. Die Veranlagungen für 2015 und 2016 sind inzwischen bestandskräftig und nach der AO nicht mehr änderbar. Die Veranlagung für das Jahr 2017 steht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO.

Bilanzsteuerrechtliche Würdigung!

### **Lösung**

### **Fall 35**

Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2013 bis 2015 wurde folgender Sachverhalt ermittelt: Erstmals in der Schlussbilanz zum 31.12.2010 wurde von der OHG „vorsorglich“ eine Rückstellung für Altlasten i.H.v. 500.000 EUR zulasten des Gewinns in die Bilanz eingestellt. Dieser Wert wurde auch in den Folgejahren unverändert fortgeführt. Im Rahmen der aktuellen Betriebsprüfung ergab sich, dass diese Rückstellung von Anfang an in keiner Weise gerechtfertigt war. Auch konnte die Firma keinerlei Nachweise diesbezüglich erbringen. Die OHG weist jedoch darauf hin, dass der Vorprüfer diesen Sachverhalt vermutlich übersehen hat. Die Steuerbescheide für 2010 bis 2012 sind aber inzwischen bestandskräftig und nicht mehr änderbar (zutreffend). Aus diesem Grunde besteht die Firma auf der weiteren Beibehaltung der Rückstellung.

Bilanzsteuerrechtliche Würdigung!

### **Lösung**

**Fall 36 (Anna Los Entnahme aus dem Sonderbetriebsvermögen)**

Die Unternehmerin Anna Los (A) hat ab dem 01.01.2008 der AB-OHG (Beteiligung je 50 %) ein unbebautes Grundstück als Lagerplatz überlassen und bis zum 31.12.2015 mit den Anschaffungskosten von 100.000 EUR als Sonder-BV bilanziert.

Im Jahr 2012 wurde das Grundstück mit einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus bebaut (Teilwert im Wirtschaftsjahr 2012 = 160.000 EUR).

Die Veranlagungen der Wirtschaftsjahre 2008 bis 2014 sind vorbehaltlos und endgültig und nach Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

**Lösung**

**Fall 37** (Emil Edison)

Der Einzelunternehmer Emil Edison (E) hat eine Maschine mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 10 Jahren im Januar 2013 erworben. Die Anschaffungskosten betragen 1.000.000 EUR. Zum 31.12.2014 wurde die Maschine, die linear abgeschrieben wird, mit 900.000 EUR, nach versehentlich zu niedriger Abschreibung ausgewiesen. Die Veranlagungen für 2013 und 2014 sind unstreitig nach der AO nicht mehr änderbar.

Bilanzsteuerrechtliche Behandlung in 2015!

**Lösung**

### **Fall 38**

Im Januar 2013 wurde eine Betriebsvorrichtung erworben (Anschaffungskosten 100.000 EUR; Nutzungsdauer 5 Jahre).

Die AfA für das Wirtschaftsjahr 2013 wurde bisher mit 20 % = 20.000 EUR verbucht.

Im Jahr 2014 wurde bewusst keine AfA vorgenommen, da in diesem Jahr ohnehin ein Verlust entstanden ist und er dadurch unter dem Grundfreibetrag lag. Der Unternehmer will die AfA für 2014 in den späteren Jahren nachholen.

Im Wirtschaftsjahr 2015 wurde der Restwert von 80.000 EUR auf die Restnutzungsdauer verteilt. Die AfA wurde mit 26.666 EUR vorgenommen. Der Bilanzansatz zum 31.12.2015 beträgt 53.334 EUR.

Die Veranlagung für 2014 ist endgültig und nicht mehr änderbar. Die Veranlagung für 2014 erfolgte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO. Bilden Sie die erforderlichen Buchungssätze!

### **Lösung**

### **Fall 39**

Unternehmerin Undine (U) hat am 03.01.2012 einen Pkw aus privaten Mitteln angeschafft, den sie ausschließlich für betriebliche Zwecke nutzt. In den Jahresabschlüssen zum 31.12.2012 und in den Folgejahren wurde der Pkw versehentlich nicht aktiviert. Die Anschaffungskosten betragen 50.000 EUR, die Nutzungsdauer beträgt 5 Jahre.

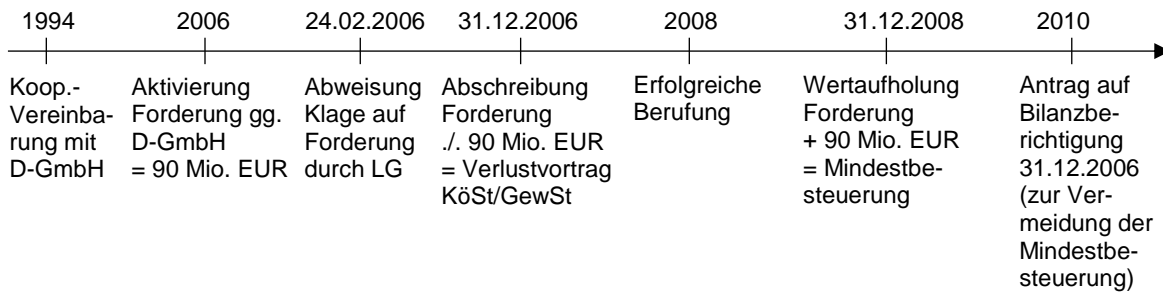
Die Veranlagungen der Jahre 2012 bis 2014 sind nach den Vorschriften der AO nicht mehr änderbar.

Im Jahr 2015 aktivierte U den Pkw mit seinen ursprünglichen Anschaffungskosten und nahm AfA i.H.v. 25.000 EUR (Restnutzungsdauer 2 Jahre) vor.

Ist die bilanzielle Behandlung durch U zutreffend erfolgt?

### **Lösung**

**Fall 40 (BFH-Urteil vom 26.02.2014 I R 12/14, BFH/NV 2014 S. 1544)**



Unternehmensgegenstand der BEINAH-GmbH (B-GmbH) war die Erbringung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Durchführung einer städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme einschließlich des An- und Verkaufs von bebauten und unbebauten Grundstücken.

Die B-GmbH schloss am 16.10.1994 eine Kooperationsvereinbarung mit der D-GmbH, die mit der Durchführung der vorstehend genannten städtebaulichen Entwicklungsmaßnahme betraut worden war.

Die B-GmbH sollte die für die Aufgaben der D-GmbH erforderlichen Grundstücke auf eigene Rechnung erwerben.

Die B-GmbH zielte nur auf Vergütungen aus den Grundstücksbewirtschaftungen ab und sollte ansonsten die gesamten Gewinne aus den Grundstücksgeschäften unter Abzug der entstandenen Kosten an die D-GmbH abführen.

Da die Grundstücksgeschäfte und die Grundstücksbewirtschaftung anders als erwartet verliefen, überstiegen die der B-GmbH entstandenen Aufwendungen die Einnahmen.

Daher machte die B-GmbH eine Forderung i.H.v. 90 Mio. EUR gegen die D-GmbH geltend und aktivierte diese in den Bilanzen. Die D-GmbH bestritt den Bestand der Forderung.

Die von der B-GmbH erhobene Klage wies das Landgericht mit Urteil vom 24.02.2006 ab.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2006 wurden die Forderungen daher in voller Höhe abgeschrieben. Dies führte zu einem Jahresfehlbetrag i.H.v. 90 Mio. EUR und zu einem entsprechenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer.

Die von der B-GmbH eingelegte Berufung war aber in 2008 erfolgreich, da es lt. Berufungsgericht dem Grundgehalt der Kooperationsvereinbarung entspreche, die B-GmbH, die an etwaigen Gewinnen nicht teilnehmen sollte, beim Fehlschlagen der gemeinsamen Gewinnerwartung von jeglichen Verlusten freizustellen.

Zum 31.12.2008 kam es demnach zu einer vollständigen Wertaufholung der zuvor abgeschriebenen Forderung. Dies ergab einen Jahresüberschuss i.H.v. 90 Mio. EUR.

Bereits am 27.07.2007 wurde über das Vermögen der B-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet.

Der Insolvenzverwalter reichte im Oktober 2010 beim Finanzamt die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für den aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geltenden 3-jährigen Abwicklungszeitraumes der B-GmbH (28.07.2007 bis 31.07.2010) ein.



Das Finanzamt folgte den Erklärungen und ermittelte das zu versteuernde Einkommen wie folgt:

	<u>EUR</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	90.000.000
Verlustabzug (2 Mio. EUR zzgl. 88 Mio. EUR x 60 %)	<u>54.800.000</u>
Zu versteuerndes Einkommen B-GmbH im Veranlagungszeitraum 2010	352.000.000 =====

Den Gewerbeertrag verteilte es zeitanteilig auf den Abwicklungszeitraum, wobei die festgestellten Gewerbeverluste ebenfalls nur unter Berücksichtigung der sog. Mindestbesteuerung abgezogen wurden.

Die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zum 31.12.2006 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (festgestellt: 90 Mio. EUR) standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, § 164 AO.

Der Insolvenzverwalter beantragte in 2012, diese Bescheide gem. § 164 Abs. 2 Satz 2 AO abzuändern und einen um die Wertberichtigung der Forderungen i.H.v. 90 Mio. EUR geminderten verbleibenden Verlustvortrag i.H.v. 0 EUR festzustellen.

Die Wertberichtigung sei, wie sich aus dem Urteil des Berufungsgerichts ergebe, seinerzeit zu Unrecht erfolgt. Das Finanzamt lehnte den Änderungsantrag ab.

Kommt eine nachträgliche Rückgängigmachung der Wertberichtigung der Forderung gegenüber der D-GmbH durch Bilanzberichtigung zum 31.12.2006 in Betracht?

### **Lösung**

## 2. Bilanzänderung

§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG regelt die Anwendbarkeit und die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung, also den Fall, bei dem ein richtiger Bilanzansatz durch einen anderen möglichen Bilanzansatz ersetzt werden soll.

*Nach § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG ist darüber hinaus eine Änderung der Vermögensübersicht (Bilanz) nur zulässig, wenn sie in einem engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit einer Änderung (im Sinne von Berichtigung) nach Satz 1 steht und soweit die Auswirkung der Änderung (im Sinne von Berichtigung) nach Satz 1 auf den Gewinn reicht.*

### Voraussetzungen Bilanzänderung, § 4 Abs. 2 Satz 2 EStG

1. Bilanzansatz der Steuerbilanz

+

2. Bilanzierungswahlrecht  
(z.B. § 6b EStG, R 6.6 EStR, § 7g Abs. 2 Satz 2, Abs. 5 EStG)

+

3. Enger zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zu einer Bilanzberichtigung

+

4. Kompensation, d.h. nur soweit die Gewinnauswirkung der Bilanzberichtigung reicht

Rechtsfolgen

Der Steuerpflichtige darf auf Antrag die Bilanz ändern

**Fall 41**

Im Anschluss an eine Betriebsprüfung für den Veranlagungszeitraum 2012 bis 2014, die für das Jahr 2012 zu einer Gewinnerhöhung nach Korrektur der Warenbewertung (+ 240.000 EUR) geführt hat, strebt der Steuerpflichtige Alfons eine Korrektur bei den planmäßigen Abschreibungen (bisher linear) an. Die degressive Abschreibung würde zu einem zusätzlichen Aufwand i.H.v. 200.000 EUR führen.

Welche Möglichkeit hat der Steuerpflichtige, wenn er einen niedrigen Gewinn anstrebt?

**Lösung**

### **Fall 42**

Aufgrund einer Bilanzberichtigung hat das Finanzamt beim Steuerpflichtigen D für 2014 (statt für 2015) eine rechtsverbindlich zugesagte Versicherungsentschädigung gewinnrealisierend als Forderung erfasst. Die Entschädigung wurde für gestohlene Waren gewährt. D hatte die Forderung versehentlich nicht erfasst.

D möchte die Gewinnauswirkung vermeiden. Geht das?

### **Lösung**

## **V. Anpassung an Betriebsprüfungen**

### **1. Einleitung**

Betriebsprüfungen enden regelmäßig mit bilanziellen Feststellungen, die ihre Wirkung auch in folgende Wirtschaftsjahre hineintransportieren, die nicht mehr zum Prüfungszeitraum gehören.

Oftmals liegen für Folgejahre des Prüfungszeitraums bereits Jahresabschlüsse i.S.v. Handelsbilanzen und Steuerbilanzen verbundenen mit Steuerfestsetzungen vor.

Damit eröffnet sich die Problematik der Bilanzanpassung der/des Folgejahre(s) an die Prüferbilanz. Es handelt sich um ein in der Praxis häufig vernachlässigtes Thema, obwohl eine Bilanzanpassung im Regelfall zu Steuererstattungen führen wird!

Denn nicht selten stellen die Feststellungen im Rahmen einer Bp nur Gewinnverschiebungen zwischen dem letzten Jahr des Prüfungszeitraums (als Gewinnerhöhung) und dem Folgejahr (als Gewinnminderung) dar, die der Prüfer entweder aus statistischen Gründen (sog. unechtes Mehrergebnis) oder aus Zinsgründen (§ 233a AO) trifft. Sicher ist doch die Aussage von Betriebsprüfern so oder so ähnlich bekannt: „Die Wareninventurunterlagen benötige ich aber nur für das letzte Jahr!“.

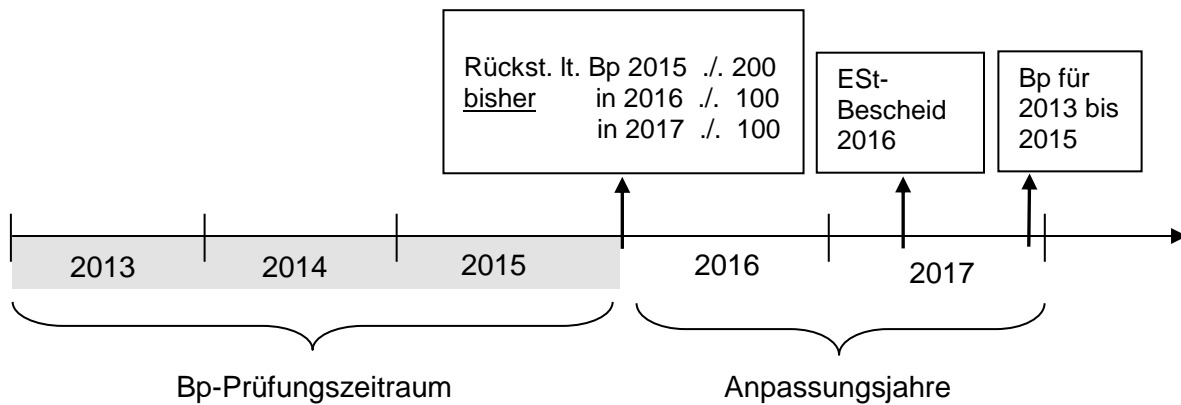


Wer nicht anpasst, verliert i.d.R. endgültig Steuererstattungspotential!

Schaubild 1: Grundfall

**Sachverhalt**

Die Bp erkennt zutreffend die Bildung einer Rückstellung in 2015 i.H.v. 200 nicht an, die bisher in 2016 und 2017 um jeweils 100 aufgelöst wurde. Der Verstoß betrifft auch die Handelsbilanzen.



**Gewinnauswirkungen der Bp und der Anpassung (GuV-Methode)**

	<u>EUR</u>
<b><u>2015</u></b>	
Weniger Aufwand aus der Bildung der Rückstellung, mehr Gewinn	+ 200
<b><u>2016</u></b>	
Weniger Erträge aus der Auflösung der Rückstellung, weniger Gewinn	./ 100
<b><u>2017</u></b>	
Weniger Erträge aus der Auflösung der Rückstellung, weniger Gewinn	./ 100

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

## 2. Berichtigungspflicht von Erklärungen, § 153 AO

Unabhängig vom Regelfall, dass Anpassungen in Folgejahren nach Betriebsprüfungen zur Steuerminderung führen, ist darauf hinzuweisen, dass den Steuerpflichtigen immer dann eine Verpflichtung zur Abgabe berichtigter Steuererklärungen trifft, wenn er nachträglich erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Steuererklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern gekommen ist, § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht die Verpflichtung zur Abgabe berichtigter Bilanzen und Steuererklärungen für alle relevanten Sachverhalte des Folgejahres, wenn mindestens eine steuererhöhende Tatsache gegeben ist. Das heißt nicht, dass in der Praxis regelmäßig geänderte Steuerbilanzen angefordert oder abgegeben werden. Oft werden nur die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen mitgeteilt. § 153 AO verlangt nicht eine geänderte Steuererklärung sondern die Berichtigung der bisher falschen Angaben zu der abgegebenen Steuererklärung. Nur in den Fällen der Verpflichtung zur Selbstermittlung der Steuer (Voranmeldungen) ist auch eine berichtigte Ermittlung der neuen Steuer zu erklären.

Bei umfangreicheren Berichtigungen werden jedoch die Entwicklungen der zu ändernden Bilanzposten für die Jahre nach der Betriebsprüfung angefordert um die geänderten Erklärungswerte nachvollziehen zu können. Für den Veranlagungsdienst ist meistens nicht erkennbar, wie sich einzelne Feststellungen aus den Betriebsprüfungen in den Folgejahren konkret auswirken.

Wenn z.B. wie im Eingangsfall die Rückstellung in den Jahren 2016 und 2017 mit jeweils 100 aufgelöst wurde, so kann dies der Finanzbeamte nicht erkennen, wenn in den Jahren wieder neue Rückstellungen gebildet wurden und die Einzelrückstellungen in einer Bilanzposition zusammengefasst wurden.

Die Verpflichtung gem. § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO betrifft nicht nur die reinen Folgewirkungen aufgrund einer Prüferbilanz (Bilanzposten), sondern auch sog. Dauersachverhalte, die im Rahmen der Bp eine abweichende rechtliche Würdigung erfahren haben und in den Folgejahren immer noch vorliegen.

Auch hier erkennt der Steuerpflichtige im Nachhinein, dass seine ursprünglichen Steuererklärungen unrichtig sind und hat die entsprechende Richtigstellung vorzunehmen.

### Beispiele (Dauersachverhalte)

- Höhe der Pauschalwertberichtigung zu Forderungen
- Höhe der pauschalen Gewährleistungsrückstellung
- Höhe des %-Satzes der privaten Pkw- oder Telefonnutzung
- vGA-Sachverhalte wie z.B. Höhe der angemessenen Gesamtausstattung des Gesellschafter-Geschäftsführers (Kein Bilanzproblem!)

Viele Bp-Berichte (z.B. in Sachsen-Anhalt) enthalten hierzu stets folgende Formulierung (unter Schlussbemerkungen):

**„Sollten Feststellungen aus dem Bericht auch Auswirkungen auf Veranlagungszeiträume nach dem Prüfungszeitraum haben, sind gem. § 153 AO zeitnah berichtigte Steuererklärungen und an die Bp angeglichene Steuerbilanzen (§ 4 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 60 Abs. 2 EStDV) einzureichen.“**

**Diese Verpflichtung besteht ebenso, wenn die im Bericht aufgeführten Sachverhalte, die zu Feststellungen der Bp geführt haben, auch in anderen Veranlagungszeiträumen aufgetreten sind. Insbesondere sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu berichtigen.“**

### 3. Korrektornorm (§ 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO)

Unabhängig von der Frage der Pflicht zur Anpassung der Folgejahre an die Bilanzkorrektur eines Vorjahres gem. § 153 AO kann eine Steuerfestsetzung nur auf der Grundlage einer Korrektornorm geändert werden. Denn § 153 AO stellt lediglich die Verpflichtung zur Abgabe einer berichtigten Steuererklärung, nicht aber eine verfahrensrechtliche Korrektornorm i.S.d. §§ 172 ff. AO dar.

Bezogen auf den Grundfall lt. Schaubild stellt sich die Frage, ob die Steuerfestsetzung für 2016 und ggf. nach welcher AO-Vorschrift geändert werden kann, wenn man davon ausgeht, dass ein Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO nicht besteht. Eine Änderung nach § 173 AO als neue Tatsache ist nicht möglich, da die Umstände die zu der Korrektur der Rückstellung im Kalenderjahr 2015 geführt haben neue Tatsachen gewesen sein mögen. Damit liegen jedoch keine neuen Tatsachen in Form von Lebenssachverhalten für die Veranlagung des Kalenderjahres 2016 im Kalenderjahr 2017 vor. Wenn die Änderung der Rückstellung nur auf einer geänderten Rechtsauffassung beruht, liegen ohnehin keine neuen Tatsachen vor.

Nach gefestigter BFH-Rechtsprechung vom 19.08.1999 IV R 73/98, BStBl 2000 II S. 18 und BFH-Urteil vom 30.06.2005 IV R 11/04, BStBl 2005 II S. 809 - gilt Folgendes:



Wird ein für das Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebender Wertansatz korrigiert, der sich auf die Höhe des Gewinns eines Folgejahres auswirkt, so stellt dies ein Ereignis mit steuerlicher Rückwirkung hinsichtlich der Veranlagung oder Feststellung für das Folgejahr dar, sodass die Folgeveranlagung oder Folgefeststellung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO korrigiert wird.

Hierbei stellt - wiederum bezogen auf den Grundfall lt. Schaubild 1 - konkret die Änderungsveranlagung lt. Bp mit der Änderung der Rückstellung für das Veranlagungsjahr 2015 in 2017 das rückwirkende Ereignis dar.

Konkret formuliert der BFH wie folgt:

Die zur Grundlage einer Steuerfestsetzung oder gesonderten Gewinnfeststellung gewordene Korrektur des Wertansatzes für ein Wirtschaftsgut, das Teil des Betriebsvermögens am Schluss des Wirtschaftsjahres ist, ist ein rückwirkendes Ereignis i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO für die Steuerfestsetzung oder Gewinnfeststellung eines Folgejahres, bei der sich der Wertansatz Gewinnerhöhend oder Gewinnmindernd auswirkt.

Aus welchen Gründen die Rückstellung daher im Kalenderjahr 2015 geändert wurde, spielt keine Rolle. BFH-Urteil vom 14.12.2011 IV B 83/10, BFH/NV 2012 S. 702.

In der Änderungsveranlagung für 2015 wird die Gewinnerhöhung 2015 wegen der Auflösung der Rückstellung lt. Bp zum 31.12.2015 i.H.v. 200 verarbeitet. Wegen des Bilanzzusammenhangs hat dies eine Folgewirkung auf das am Betriebsvermögensvergleich 2016 teilnehmende Betriebsvermögen zum 01.01.2016 und hier auch auf den Gewinn 2016, der sich um 100 mindert.



Schaubild 2: Grundfall

<b>Änderungen des Gewinns gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG durch Bp und Anpassung:</b>			
	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
Betriebsvermögen 31.12.	200 <i>Folgewirkung</i>	100 <i>Folgewirkung</i>	0
./. Betriebsvermögen 01.01		200	100
+ Entnahmen	-	-	-
./. Einlagen	-	-	-
= Gewinn =====	<b>200</b> =====	<b>./. 100</b> =====	<b>./. 100</b> =====

Aufgrund der Anwendbarkeit des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO als Korrekturvorschrift der Folgejahre nach Anpassung ergeben sich keine Probleme mit der Verjährung. Denn die Festsetzungsfrist beginnt gem. § 175 Abs. 1 Satz 2 AO mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem das Ereignis eintritt und beträgt 4 Jahre.

Da der § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO konkret auf die Änderung eines Wertansatzes i.S.v. Bilanzposten und damit von Betriebsvermögen i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG abstellt, greift die Korrektornorm nur bezogen auf die sog. Folgewirkungen und nicht etwa bei den o.g. Dauersachverhalten ein.

Eine Privatentnahme im Prüfungszeitraum führt zwar zu einer Bilanzberichtigung für den Prüfungszeitraum durch die veränderte Entwicklung in der Eigenkapitalentwicklung, hat aber keine Auswirkung auf eine Bilanzposition in Folgejahren. Außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Abrechnungen so wie Freibeträge berühren ebenfalls keinen Bilanzposten und können daher auch nicht zu einer Bilanzberichtigung führen, die ein rückwirkendes Ereignis darstellt.

Die Gegenkorrektur von materiellen Fehlern i.S.v. § 177 AO oder die Anwendung anderer Korrektornormen wie z.B. die des § 173 AO wegen des Bekanntwerdens neuer Tatsachen bleibt der Finanzverwaltung unbenommen.

**Beispiel (bezogen auf Grundfall)**

Der Steuerpflichtige reicht für 2016 (1. Jahr nach Bp) eine berichtigte Steuererklärung ein und erklärt einen um 100.000 EUR verminderten Gewinn. Die bisherige Steuerfestsetzung für 2016 ist bestandskräftig veranlagt worden.

Das Finanzamt ändert den Einkommensteuerbescheid 2016 zugunsten nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und berücksichtigt gewinnerhöhend im Rahmen einer Gegenkorrektur nach § 177 Abs. 2 AO einen Ertrag aus dem im Rahmen der Bp festgestellten Pkw - Privatanteil, der bisher nicht erfasst war i.H.v. 10.000 EUR.

Die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2016 wird gem. § 35b GewStG und die entsprechende Gewerbesteuerfestsetzung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geändert.

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

## 4. Zusammenspiel von Handels- und Steuerbilanz



### Praktikerhinweis

Die folgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf gewerbliche Bilanzierende, die als Kaufleute verpflichtet sind, einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufzustellen.

### 4.1 Auswirkung der Bp auf die Handelsbilanz

Hierzu hat der HFA des IDW eine Stellungnahme herausgegeben: **IDW RS HFA 6**, Stand: 12.04.2007. Der IDW befasst sich allgemein mit der Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen. Unter Tz 4 sind Ausführungen zur Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz enthalten.

Die bilanziellen Feststellungen einer Bp führen i.d.R. nicht dazu, dass die alten Handelsbilanzen geändert werden müssen. Hat sich herausgestellt, dass die Handelsbilanz fehlerhaft war, reicht es im Regelfall aus, wenn der Fehler **in laufender Rechnung** korrigiert wird.

Eine sog. **Rückwärtsberichtigung** findet nur dann zwingend statt, wenn der Jahresabschluss nichtig (vgl. § 256 AktG) ist und die Nichtigkeit durch Zeitablauf (vgl. § 256 Abs. 6 AktG Frist: 6 Monate oder 3 Jahre) noch nicht geheilt ist.

Dies gilt des Weiteren bei schwerwiegenden Mängeln, die zwar nicht zur Nichtigkeit führen aber mit materiellen Folgewirkungen verbunden sind, sich z.B. eine Beeinflussung der Höhe gewinnabhängiger Zahlungsverpflichtungen ergibt (z.B. Tantiemen).

Die Frage, ob eine Rückwärtsberichtigung oder eine Berichtigung in laufender Rechnung erfolgt, ist ansonsten nach der Art und der Schwere des Verstoßes im Einzelfall zu beurteilen, Rz 16 RS HFA 6.



### Grundsatz

Keine Rückwärtsberichtigung der alten Handelsbilanzen, sondern Anpassung der Handelsbilanz an die Bp-Bilanz in laufender Rechnung!

### Ausnahmsweise Rückwärtsberichtigung bei

Nichtigkeit, o.a. schwerwiegende Mängel.

Erfolgt die Anpassung in laufender Rechnung, wird die Anpassung wie ein laufender Geschäftsvorfall des Jahres, in dem die Bp stattfindet behandelt. Dabei dürfen die Anpassungen erst dann erfolgen, wenn das Ergebnis der Bp feststeht bzw. absehbar ist, Rz 35 RS HFA 6.

Zusätzliche Steuerschulden sind zu berücksichtigen, sobald sie erkennbar sind. Die Anpassung in laufender Rechnung erfolgt, da es sich - aus Sicht der Handelsbilanz - um erstmalig erfasste Vorgänge handelt, grundsätzlich **erfolgswirksam** (siehe aber Kasten zur Übung in der Praxis). Dies ist vor allem bei Kapitalgesellschaften wichtig, da die Organe über die Verwendung von Mehr- bzw. Mindergewinnen zu entscheiden haben. Mehrgewinne stehen beispielsweise grundsätzlich für eine Gewinnausschüttung zur Verfügung.

Nach Rz 36 RS HFA 6 sind dabei aus Vereinfachungsgründen folgende GuV-Posten zu verwenden:

- Sonstige betriebliche Erträge,
- sonstiger betriebliche Aufwendungen,
- Steuern vom Einkommen und Ertrag (mehr oder weniger Ertragsteuern),
- sonstige Steuern (insbes. mehr oder weniger Umsatzsteuer).

Diese Posten sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern.



### Hinweis zur Praxis

#### 1. Personenunternehmen außerhalb PublG (Einzelunternehmen/PersG)

Erfolgsneutrale Anpassung gegen das Kapitalkonto.

#### 2. Kapitalgesellschaften & Co. i.S.d. §§ 264a HGB

Erfolgswirksame Anpassung über GuV.

### Bezug zum Ausgangsfall

Die Anpassung der Handelsbilanz erfolgt **im Jahr der Bp in 2017** in laufender Rechnung.

Zu beachten ist, dass die i.H.v. 200 gebildete Rückstellung zum 31.12.2016 bereits i.H.v. 100 aufgelöst wurde, also zum 01.01.2017 nur noch i.H.v. 100 besteht und zum 31.12.2017 vollständig aufgelöst wurde. Bisher erfolgte Buchung in der Handelsbilanz:

Zum 31.12.2017

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige Rückstellungen	100.000	Sonstige betriebliche Erträge	100.000

### 1. Variante erfolgsneutral Buchung (EU/PersG)

Zum 01.01.2017

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige Rückstellungen	100.000	Kapitalkonto	100.000

Zum 31.12.2017 (Rückgängigmachung der bisherigen Auflösung)

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige betriebliche Erträge	100.000	Sonstige Rückstellungen	100.000

## 2. Variante erfolgswirksame Buchung (KapG)

Zum 01.01.2017

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige Rückstellungen	100.000	Sonstige betriebliche Erträge	100.000

Zum 31.12.2017 (Rückgängigmachung der bisherigen Auflösung)

Soll	EUR	Haben	EUR
Sonstige betriebliche Erträge	100.000	Sonstige Rückstellungen	100.000

(Hinweis: außerbilanzielle Korrektur für steuerliche Zwecke ./ 100.000 EUR)

### 4.2 Auswirkung der Bp auf die Steuerbilanz

#### 4.2.1 Steuerbilanzen im Prüfungszeitraum

Die bilanziellen Feststellungen der Bp beziehen sich ausschließlich auf die Steuerbilanz. Die sog. Prüferbilanz ist - von der rechtlichen Einordnung - eine reine Steuerbilanz.

Die bilanziellen Korrekturen der Bp stellen quasi Bilanzberichtigungen i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG dar. Der Steuerpflichtige ist schließlich nicht etwa in der Pflicht, seine „alten“ Steuerbilanzen für den Prüfungszeitraum zu berichtigen und dem Finanzamt nochmals vorzulegen.

Dagegen, dass das Finanzamt die Bilanzberichtigung durchführt, scheint die Rechtsprechung des BFH zu sprechen, der in seinem Urteil vom 04.11.1999, BStBl 2000 II S. 129 sagt, dass eine Bilanzberichtigung nur vom Steuerpflichtigen selbst vorzunehmen ist. Allerdings heißt es dort auch, dass das Finanzamt, wenn es eine Bilanz für fehlerhaft hält, diese Bilanz der Besteuerung nicht zugrunde legen darf und eine eigene Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich mit ggf. auf der Grundlage der Bilanz abgeänderten Werten vornehmen muss. Die rechtlichen Folgen dessen, was die Bp mit der Aufstellung einer Prüferbilanz erreicht, sind mit denen einer Bilanzberichtigung identisch.

Die Bilanzberichtigungen durch die Bp beziehen sich nicht auf die Handelsbilanz, vgl. auch 4.1.



#### **Praktikerhinweis**

Bilanzberichtigung (nur Steuerbilanz), § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG

≠

Änderung Jahresabschluss (nur Handelsbilanz), IDW HFA RS 6

Ein dem Grunde und/oder der Höhe nach unzulässiger Ansatz in der Handelsbilanz wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH auch nicht maßgeblich für die Steuerbilanz.

#### 4.2.2 Steuerbilanzen nach dem Prüfungszeitraum

Wie schon festgestellt, haben bilanzielle Feststellungen der Bp wegen des Bilanzenzusammenhangs grundsätzlich Auswirkungen in den Folgejahren, weshalb eine Anpassung der Folgebilanzen an die Prüferbilanz erforderlich ist.

Hier sind 2 grundlegende Fallvarianten zu unterscheiden:

- a) Es liegt noch keine beim Finanzamt eingereichte Steuerbilanz und damit noch keine Steuerfestsetzung vor (**Variante 1**).
- b) Für Folgejahre der Bp existieren bereits eingereichte Steuerbilanzen und Steuerfestsetzungen (**Variante 2**).

##### Zu a) Variante 1

Die Anpassung an die Ergebnisse der Bp ist mit der Anpassung der Handelsbilanz in laufender Rechnung abgegolten. Etwaige bleibende Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz infolge der laufenden Anpassung werden üblicherweise in eine Überleistungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV aufgenommen. Selbstverständlich können auch getrennte Handels- und Steuerbilanzen aufgestellt werden, § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV.

Jedenfalls handelt es sich bei diesen laufenden Anpassungen der Folgejahre aus steuerlicher Sicht nicht um Bilanzberichtigungen i.S.d. § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG.

### Fall 43

Der e.K. Toni Euro betreibt ein gewerbliches Einzelunternehmen in Magdeburg.

In 2017 wird eine steuerliche Bp für die Jahre 2014 und 2015 durchgeführt.

Es lagen bisher für 2014 und 2015 folgende einheitliche Handels- und Steuerbilanzen der Besteuerung zugrunde:

Aktiva	Bilanzen 31.12.2014 und 31.12.2015 (vor Bp)		Passiva	
	31.12.2014	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2015
	EUR		EUR	
Grundstück	320.000	320.000	<b>Eigenkapital</b>	
Hofbefestigung	140.000	98.000	Kapital 01.01.	460.000 510.000
Waren	160.000	240.000	Entnahmen	./. 60.000 ./. 100.000
Forderungen aus LuL	47.600	71.400	Einlagen	30.000 40.000
Sonstige Aktiva	332.400	470.600	Jahresüber- schuss	<u>80.000</u> <u>110.000</u>
			<b>Kapital 31.12.</b>	510.000 560.000
				=====
			Rückstellung Schadensersatz	60.000 40.000
			<b>Sonstige Passiva</b>	<u>430.000</u> <u>600.000</u>
	<u>1.000.000</u>	<u>1.200.000</u>		1.000.000 1.200.000
	=====	=====		=====

H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag

Im Rahmen der Bp wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### 1. Anschaffungsnebenkosten Grundstück

Der Prüfer aktivierte Anschaffungsnebenkosten für ein in 2014 angeschafftes unbebautes Grundstück i.H.v. 40.000 EUR, die bisher als sonstige betriebliche Aufwendungen behandelt wurden.

#### 2. AfA Hofbefestigung

Ab 2014 wurde eine zu Beginn des Jahres hergestellte Hofbefestigung mit einer BND von 10 Jahren unzutreffend mit 30 % degressiv abgeschrieben. Im Rahmen der Bp erkannte das Finanzamt für das unbewegliche Wirtschaftsgut nur eine lineare AfA von 10 % an. Die Herstellungskosten betragen 200.000 EUR.

	Vor Bp	Nach Bp
	EUR	EUR
Zugang 2014	200.000	200.000
AfA 2014	<u>./ 60.000</u>	<u>./ 20.000</u>
31.12.2014	140.000	180.000
AfA 2015	<u>./ 42.000</u>	<u>./ 20.000</u>
31.12.2015	98.000	160.000

### 3. Erhöhung Warenbestand 31.12.2015

Aufgrund nicht erfasster Anschaffungsnebenkosten i.H.v. 20.000 EUR war der Warenendbestand zum 31.12.2015 entsprechend zu erhöhen. Der Fehler ist in den Folgejahren nicht wiederholt worden. Der Warenbestand zum 01.01.2015 betrug zutreffend 160.000 EUR.

### 4. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 19 % Umsatzsteuer

Es wurden folgende mit 19 % steuerpflichtige Umsätze jeweils erst im Folgejahr bei Zahlung erfasst:

Umsätze	EUR
2014	60.000
2015	100.000

### 5. Minderung Rückstellung Schadensersatz

Die Gründe für die Bildung einer Rückstellung für Schadensersatz waren in 2014 entfallen, sodass sie bereits zum 31.12.2014 aufzulösen war. Die Rückstellung wurde in 2015 bisher anteilig um 20.000 EUR aufgelöst.

### 6. Privatnutzung Telefon

Es wurde einvernehmlich festgestellt, dass die Telefonkosten zu 30 % privat veranlasst sind. Die Telefonkosten betragen insgesamt:

	EUR	VorSt in EUR
2014	30.000	5.700
2015	40.000	7.600

### 7. Aufwandseinlagen

Folgende privat bezahlte Betriebsausgaben (ohne Vorsteuerabzug) wurden bisher nicht erfasst:

	EUR
2014	8.000
2015	2.000

### 8. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

Nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG wurden für 2014 i.H.v. 5.000 EUR und 2015 i.H.v. 4.000 EUR erfasst. Bislang gab es keine außerbilanziellen Gewinnänderungen.

#### **Aufgaben**

1. Ermitteln Sie die Gewinnauswirkungen für die einzelnen Feststellungen sowie den Gewinn nach Bp für 2014 und 2015 mithilfe der Mehr-und-Weniger-Rechnung nach der
  - a) Bilanzpostenmethode
  - b) GuV-Methode!
2. Erstellen Sie die Bp-Bilanzen zum 31.12.2014 und 31.12.2015!
3. Ermitteln Sie den steuerlichen Gewinn 2014 und 2015!

Es ist aus Vereinfachungsgründen keine Gewerbesteuerrückstellung nach Bp zu bilden.

#### **Lösung**



**Lösung**

**Fall 44 (Abwandlung zu Fall 43)**

Es handelt sich um die Euro-GmbH, die vom Finanzamt für 2014 und 2015 geprüft wird.

Es lagen bisher für 2014 und 2015 folgende einheitliche Handels- und Steuerbilanzen der Besteuerung zugrunde:

Aktiva	Bilanzen 31.12.2014 und 31.12.2015 (vor Bp)			Passiva	
	31.12.2014	31.12.2015		31.12.2014	31.12.2015
	EUR			EUR	
Grundstück	320.000	320.000	Gezeichnetes Kapital	200.000	200.000
Hofbefestigung	140.000	98.000	Kapitalrücklage	140.000	140.000
Waren	160.000	240.000	Gewinnvortrag	60.000	140.000
Forderungen aus LuL	47.600	71.400	Jahresüberschuss	80.000	110.000
Sonstige Aktiva	332.400	470.600	Rückstellung Schadensersatz	60.000	40.000
—	—	—	<u>Sonstige Passiva</u>	<u>460.000</u>	<u>570.000</u>
====	<u>1.000.000</u>	<u>1.200.000</u>		<u>1.000.000</u>	<u>1.200.000</u>
	=====	=====	====	=====	=====

Im Rahmen der Bp wurden folgende Feststellungen getroffen:

1. Anschaffungsnebenkosten Grundstück

Der Prüfer aktivierte Anschaffungsnebenkosten für ein in 2014 angeschafftes unbebautes Grundstück i.H.v. 40.000 EUR, die bisher als sonstige betriebliche Aufwendungen behandelt wurden.

2. AfA Hofbefestigung

Ab 2014 wurde eine zu Beginn des Jahres hergestellte Hofbefestigung mit einer BND von 10 Jahren unzutreffend mit 30 % degressiv abgeschrieben. Im Rahmen der Bp erkannte das Finanzamt für das unbewegliche Wirtschaftsgut nur eine lineare AfA von 10 % an. Die Herstellungskosten betragen 200.000 EUR.

	Vor Bp	Nach Bp
	EUR	EUR
Zugang 2014	200.000	200.000
AfA 2014	<u>./.</u> 60.000	<u>./.</u> 20.000
31.12.2014	140.000	180.000
AfA 2015	<u>./.</u> 42.000	<u>./.</u> 20.000
31.12.2015	98.000	160.000

### 3. Erhöhung Warenbestand 31.12.2015

Aufgrund nicht erfasster Anschaffungsnebenkosten i.H.v. 20.000 EUR war der Warenbestand zum 31.12.2015 entsprechend zu erhöhen. Der Fehler ist in den Folgejahren nicht wiederholt worden. Der Warenbestand zum 01.01.2015 betrug zutreffend 160.000 EUR.

### 4. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 19 % Umsatzsteuer

Es wurden folgende mit 19 % steuerpflichtige Umsätze jeweils erst im Folgejahr bei Zahlung erfasst:

Umsätze	EUR
2014	60.000
2015	100.000

### 5. Minderung Rückstellung Schadensersatz

Die Gründe für die Bildung einer Rückstellung für Schadensersatz waren in 2014 entfallen, sodass sie bereits zum 31.12.2014 aufzulösen war. Die Rückstellung wurde in 2015 bisher anteilig um 20.000 EUR aufgelöst.

### 6. Privatnutzung Telefon 19 % Umsatzsteuer

Es wurde einvernehmlich festgestellt, dass die Telefonkosten zu 30 % durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.

Die Telefonkosten betragen insgesamt:

	EUR	VorSt in EUR
2014	30.000	5.700
2015	40.000	7.600

### 7. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

Nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG wurden für 2014 i.H.v. 5.000 EUR und 2015 i.H.v. 4.000 EUR erfasst. Bislang gab es keine außerbilanziellen Gewinnänderungen.

### **Aufgaben**

1. Ermitteln Sie die Gewinnauswirkungen für die einzelnen Feststellungen sowie den Gewinn lt. Steuerbilanz nach Bp für 2014 und 2015 mithilfe der Mehr-und-Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode!
2. Erstellen Sie die Bp-Bilanzen zum 31.12.2014 und 31.12.2015 unter Verwendung eines allgemeinen StAP!
3. Ermitteln Sie den steuerlichen Gewinn 2014 und 2015!



#### **Praktikerhinweis**

Es sind keine Steuerrückstellungen nach Bp zu bilden.

### **Lösung**

**Lösung**

**Fall 45 (Erweiterung zu Fall 44)**

Die bei der EURO-GmbH durchgeführte Betriebsprüfung für die Jahre 2014 und 2015 wurde in 2017 abgeschlossen. Die Handelsbilanzen für die Jahre 2014 bis 2016 sind bereits gem. § 42a GmbHG festgestellt worden und sollen nicht geändert werden. Im Geschäftsjahr 2017 will die GmbH die verbleibenden Abweichungen zur Steuerbilanz anpassen.

Gewinnausschüttungen sind in allen zu beurteilenden Jahren nicht erfolgt und auf Auswirkungen auf Steuerbelastungen und Rückstellungen ist nicht einzugehen.

Aktiva	Bilanz Euro-GmbH zum 31.12.2016		Passiva
	EUR		EUR
Grundstück	320.000	Gezeichnetes Kapital	200.000
Hofbefestigung	68.600	Kapitalrücklage	140.000
Waren	400.000	Gewinnvortrag	250.000
Forderungen aus LuL	240.000	Jahresüberschuss	200.000
Sonstige Aktiva	1.971.400	Rückstellung Schadensersatz	0
—	—	<u>Sonstige Passiva</u>	<u>2.210.000</u>
====	<u>3.000.000</u>		<u>3.000.000</u>
	=====	====	=====

Hinsichtlich der Bp-Feststellungen ist folgendes zu beachten:

1. Anschaffungsnebenkosten Grundstück

Das Grundstück befindet sich weiterhin im Betriebsvermögen der GmbH.

2. AfA Hofbefestigung

Der Bilanzposten Hofbefestigung wurde zum 31.12.2016 wie folgt weiterentwickelt:

	Vor Bp	Nach Bp
	EUR	EUR
Zugang 2014	200.000	200.000
AfA 2014	<u>./ 60.000</u>	<u>./ 20.000</u>
31.12.2014	140.000	180.000
AfA 2015	<u>./ 42.000</u>	<u>./ 20.000</u>
31.12.2015	98.000	160.000
AfA 2016	<u>./ 29.400</u>	<u>./ 20.000</u>
31.12.2016	68.600	140.000

3. Erhöhung Warenbestand 31.12.2015

Aufgrund nicht erfasster Anschaffungsnebenkosten i.H.v. 20.000 EUR war der Warenbestand zum 31.12.2015 entsprechend zu erhöhen. Der Fehler ist in den Folgejahren nicht wiederholt worden.

4. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 19 % Umsatzsteuer

Auch zum 31.12.2016 wurden 20.000 EUR zzgl. 19 % Umsatzsteuer nicht als Forderungen erfasst, sondern erst im Zahlungsjahr 2017.

5. Rückstellung Schadenersatz

Die Rückstellung war in 2016 aufgelöst worden.

6. Privatnutzung Telefon 19 % Umsatzsteuer

In 2016 und 2017 lag keine Privatnutzung vor.

7. Nicht abziehbare Betriebsausgaben

Die nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG wurden für 2016 und 2017 zutreffend ermittelt.

### **Aufgaben**

1. Erstellen Sie die Steuerbilanz nach Anpassung an die Bp zum 31.12.2016 unter Verwendung der Mehr-und-Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode!
2. Nehmen Sie die Anpassungsbuchungen der Handelsbilanz an die Steuerbilanz in 2017 vor! Unterstellen Sie, dass die Jahresabschlussbuchungen zum 31.12.2017 bereits erfolgt sind.

Die Steuerrückstellungen sind nicht anzupassen.

### **Lösung**







## VERANSTALTUNGSORTE

---

*H.a.a.S. GmbH  
Seminare und Vortrag  
An der Weide 32  
30173 Hannover*

*Tel. 0511 763892-0  
Fax 0511 763892-33  
info@haas-sv.de  
www.haas-wir-steuern.de*

**PLZ 0**  
Cottbus  
Dessau  
Dresden  
Gera  
Leipzig

**PLZ 1**  
Berlin  
Neubrandenburg  
Rostock  
Schwerin

**PLZ 2**  
Bad Zwischenahn  
Bremen  
Bremerhaven  
Celle  
Emden  
Flensburg  
Hamburg  
Husum  
Kiel  
Leer  
Lübeck  
Lüneburg  
Neumünster  
Oldenburg  
Papenburg  
Soltau  
Stade  
Verden  
Walsrode  
Wilhelmshaven

**PLZ 3**  
Bad Hersfeld  
Bad Oeynhausen  
Bielefeld  
Braunschweig  
Fulda  
Göttingen  
Goslar  
Hameln  
Hannover  
Hildesheim  
Höxter  
Kassel  
Magdeburg  
Minden  
Nienburg  
Paderborn  
Salzgitter  
Springe  
Stendal  
Wetzlar  
Wolfsburg

**PLZ 4**  
Cloppenburg  
Dinklage  
Lingen  
Meppen  
Münster  
Osnabrück  
Vechta

**PLZ 5**  
Mainz

**PLZ 6**  
Darmstadt  
Frankfurt  
Offenbach

**PLZ 9**  
Erfurt  
Würzburg

Weitere Informationen zu den Seminarorten auf [www.haas-wir-steuern.de](http://www.haas-wir-steuern.de)

