

6. Steuerliche Rücklagen

Fall 92:

In der Bilanz ist u.a. ein Pkw Mercedes Benz 600 SE enthalten, der dem Prokuristen Eitel für geschäftliche Fahrten zur Verfügung steht. Da der Einzelunternehmer und Arbeitgeber TT die Privatnutzung durch Eitel zwar nicht ausdrücklich erlaubt aber auch nicht verboten hat, wurde der Buchhalter angewiesen, die lohnsteuerlichen Werte bei der Lohnabrechnung und Lohnsteueranmeldung zugrunde zu legen, was auch korrekt geschehen ist.

Eigentlich wollte TT lediglich einen Pkw der Marke Audi A 8 zur Verfügung stellen. Nach dem Eitel aber großen Wert auf einen repräsentativen Wagen mit gehobener Ausstattung legte und die 12 Zylinder-Motortechnik erleben wollte, erklärte sich TT auch im Hinblick auf die von Eitel übernommene Beteiligung an den Anschaffungskosten (20.000 €) bereit, den Kaufvertrag über 120.000 € zuzüglich USt am 20.02.11 zu unterschreiben. Das Fahrzeug wurde dann zur Freude von Eitel bereits 5 Monate später ausgeliefert.

Der Vorgang wurde dann wie folgt verbucht:

Pkw	120.000 €	an Bank	142.800 €
Vorsteuer	19.000 €		
Kfz-Kosten	3.800 €		
Zulassungskosten	50 €	an Kasse	50 €
Bank	20.000 €	an Löhne	20.000 €
AfA	24.000 €	an Pkw	24.000 €

(Zutreffende Nutzungsdauer 5 Jahre.)

Bereits Ende 11 zeichnete sich jedoch ab, dass aufgrund des Benzinverbrauchs die Treibstoffkosten zu hoch sind, weshalb TT Eitel darauf hinwies, dass er spätestens im Herbst 13 mit dem Austausch des MB gegen einen Audi A6 (voraussichtliche Anschaffungskosten 50.000 €) rechnen muss.

Aufgabe: Nehmen Sie bilanzsteuerrechtlich Stellung.

Fall 93:

BB ist seit dem 01.01.03 an der B-GmbH zu 30 % beteiligt. Er hat die Anteile seit der Anschaffung bilanziert. Die Anschaffungskosten haben 150.000 € betragen. Die B-GmbH übernimmt neben ihrer Geschäftstätigkeit auch Teile des Warenvertriebs für das Einzelunternehmen des BB. Der Buchwert des GmbH-Anteils beträgt aufgrund einer zutreffenden Teilwertabschreibung in 2007 (Echtjahr) seit dem 100.000 €. Zur Finanzierung der Beteiligung hatte BB am 01.01.03 ein Darlehen in Höhe von 100.000 € aufgenommen. Das Darlehen ist zum 31.12.12 fällig und wurde in Höhe von 100 % ausgezahlt. Die Zinsen für das Darlehen betragen jährlich 6 %. In 10 sind Zinsen in Höhe von 6.000 € angefallen, die von BB als Aufwand erfasst wurden. Das Darlehen ist seit Darlehensaufnahme in den Bilanzen des BB in Höhe von 100.000 € ausgewiesen.

Am 01.07.10 (Übergang des Eigentums) veräußerte BB die Beteiligung an der GmbH für 700.000 € an Z. Die Nebenkosten übernahm Z. Das Darlehen ging nicht auf Z über. Der Veräußerungserlös wurde in 10 dem betrieblichen Bankkonto des BB gutgeschrieben. Eine Buchung ist allerdings noch nicht erfolgt. Die Wertsteigerung der Beteiligung an der GmbH trat im Laufe des Jahres 2010 aufgrund einer rasant angestiegenen Nachfrage nach den Produkten der GmbH ein. Der Veräußerungserlös diente BB zur Verstärkung seines Kapitals im Einzelunternehmen.

Frage: Wie ist die bilanzielle und steuerrechtliche Beurteilung zum 31.12.10?

Fall 94:

BB ist desweiteren seit dem 01.04.06 mit 15 % an der M-AG beteiligt. Eine sachliche Beziehung zwischen seinem Einzelunternehmen und der AG besteht nicht. Die Anschaffungskosten der Beteiligung, die seit der Anschaffung Privatvermögen des BB darstellte, betrugen 50.000 €. Zwecks Kapitalstärkung hat BB die Beteiligung an der AG am 01.04.2010 wie folgt in der Buchführung erfasst:

Beteiligung X-AG	40.000 €	an Einlagen	40.000 €
------------------	----------	-------------	----------

Dieser Wert entspricht dem Teilwert der Beteiligung im Zeitpunkt der Einlage. Unter Würdigung aller Umstände ist aber zum Zeitpunkt der Einlage nicht von einer verlustbringenden Beteiligung auszugehen.

Aufgrund der in der zweiten Jahreshälfte überraschend eingetretenen „Bankenkrise“ betrug der Teilwert am 31.12.10 nur 20.000 €. Insoweit kann von einer dauernden Wertminderung ausgegangen werden.

Zum 31.12.10 nahm BB bisher keine Buchung vor.

Aufgabe: Nehmen Sie steuerrechtlich Stellung.

Fall 95:

Unternehmer U verkauft im Januar 10 seine Beteiligung an der E-GmbH (BW 200.000 €; Erwerb vor mehr als 6 Jahren) für 1 Million €. Der Veräußerungsgewinn (800.000 €) ist zu 40 % steuerfrei (320.000 €).

Aufgabe: Stellen Sie die möglichen Varianten der steuerlichen Behandlung des Veräußerungsgewinns bei fehlenden sowie unterschiedlichen Investitionsabsichten dar.

Fall 96:

E übernimmt von V eine Pensionsverpflichtung und bekommt dafür einen Wertausgleich von 60.000 €. Der Arbeitnehmer soll bei V bleiben (siehe § 4f Abs. 1 S. 3 EStG).

V hat in seiner Steuerbilanz eine Rückstellung in Höhe von 30.000 € gebildet.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Sachverhalte bilanzsteuerrechtlich.

Fall 97:

Die in Karlsruhe ansässige Brauerei Monninger Bräu-GmbH (GmbH) hat Teilbetriebe i.S.d. § 16 EStG in Italien und Chile. Sie hat aufgrund des dortigen Bedarfs ihren LKW zum dauerhaften Einsatz in ihre Betriebsstätte in der Toskana (Italien) verbracht. Im Gegenzug erhielt die GmbH am 1.04.11 von der italienischen Betriebsstätte den dann nicht mehr benötigten Kleintransporter für die Verwendung in Deutschland.

Der LKW wurde von der GmbH im Januar 10 mit einem Nettopreis von 100.000 € angeschafft. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrug im Januar 11 10 Jahre; der LKW wurde von der GmbH bisher linear abgeschrieben. Der Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung beträgt 95.000 €, der Teilwert 100.000 €.

Der Kleintransporter wurde im Januar 08 für 200.000 € angeschafft und seither in der Toskana genutzt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer betrug im Januar 08 fünf Jahre; er wurde ebenfalls linear abgeschrieben. Der Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung beträgt 150.000 €, der Teilwert 200.000 €.

Aufgrund der hohen Nachfrage nach Bier in Italien lieferte die GmbH Anfang Dezember 11.500 Einheiten mit 250 Flaschen „Edelpils“ (Anschaffungskosten 150 € je Einheit) an ihre Betriebsstätte in der Toskana aus.

Das Bier wurde noch vor Weihnachten 11 zu einem Durchschnittspreis von 260 € je Einheit verkauft. Der Fremdvergleichspreis im Zeitpunkt der Überführung betrug pro Einheit ebenfalls 260 €, der Teilwert 180 €.

Anfang 11 ließ die GmbH des weiteren einen im deutschen Stammhaus nicht mehr benötigten Pkw zur dauerhaften Verwendung in ihre Betriebsstätte nach Chile bringen (Bilanzausweis auf den 31.12.10 49.000 €; Teilwert 100.000 €).

Der Einzelveräußerungspreis beträgt Anfang 11 80.000 €. Es besteht nach Überführung noch eine betriebsgewöhnliche (Rest-)Nutzungsdauer von 10 Jahren.

Aufgabe: Sie bekommen den Auftrag, die nachstehenden Geschäftsvorfälle unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen handels- und steuerrechtlich zu beurteilen. Bei grenzüberschreitenden Vorgängen sind lediglich die Auswirkungen auf die inländische Besteuerung darzustellen.

In der Anlage ist das DBA mit Italien auszugsweise beigelegt (so die Klausur).

Auf evtl. latente Steuern ist nicht einzugehen.

Die Gesellschafter der GmbH möchten – wie in den Vorjahren – wenig Steuern zahlen. Aktuelle Auffassungen der Finanzverwaltung sind auch dann uneingeschränkt zu befolgen, wenn deren Anwendung unter Vertrauensschutzgesichtspunkten für zurückliegende Zeiträumen zeitlichen Einschränkungen unterliegt.

Die inländischen Bilanzansätze (Kontostände) sind anzugeben.

Eine Bilanz ist nicht zu erstellen.

Anlage: DBA Italien (hier nicht beigelegt)

Fall 98:

Der Bauunternehmer Achatz erzielt in den Jahren 01 und 02 neben Einkünften aus seinem inländischen Gewerbebetrieb von 100.000 € p.a. folgende Einkünfte:

Einkünfte aus der Lieferung von Waren in Chile über eine dortige Betriebsstätte, Einkünfte aus Waffenlieferungen in Paraguay über eine dortige Betriebsstätte, Einkünfte aus der Vermietung eines Mehrfamilienhauses in Paraguay, Einkünfte aus der Vermietung eines Hauses in Madrid (Spanien), Einkünfte aus der Vermietung eines weiteren Hauses in Torremolinos (Spanien), Einkünfte aus einer spanischen Betriebsstätte seiner Bauunternehmung.

In den Jahren 01 und 02 werden dabei folgende Einkünfte erzielt:

	01 in €	02 in €
Lieferung in Chile	10.000	./. 5.000
Waffenlieferungen in Paraguay	./. 2.000	8.000
Vermietung Mehrfamilienhaus in Paraguay	./. 1.000	500
Vermietung in Spanien		
• Madrid	./. 10.000	5.000
• Torremolinos	11.000	./. 6.000
Spanische Betriebsstätte	./. 10.000	9.000

Aufgabe: Nehmen Sie mit Angabe der Fundstellen zur Frage der Besteuerung Stellung.

J. Lösungen der prüfungsrelevanten Fälle

Lösung Fall 1:

Dazu s. Fall 1.

Lösung Fall 2:

Dazu s. Fall 2.

Lösung Fall 3:

Dazu s. Fall 3.

Lösung Fall 4:

Dazu s. Fall 4.

Lösung Fall 5:

Dazu s. Fall 5.

Lösung Fall 6 (Ansatz dem Grunde nach):

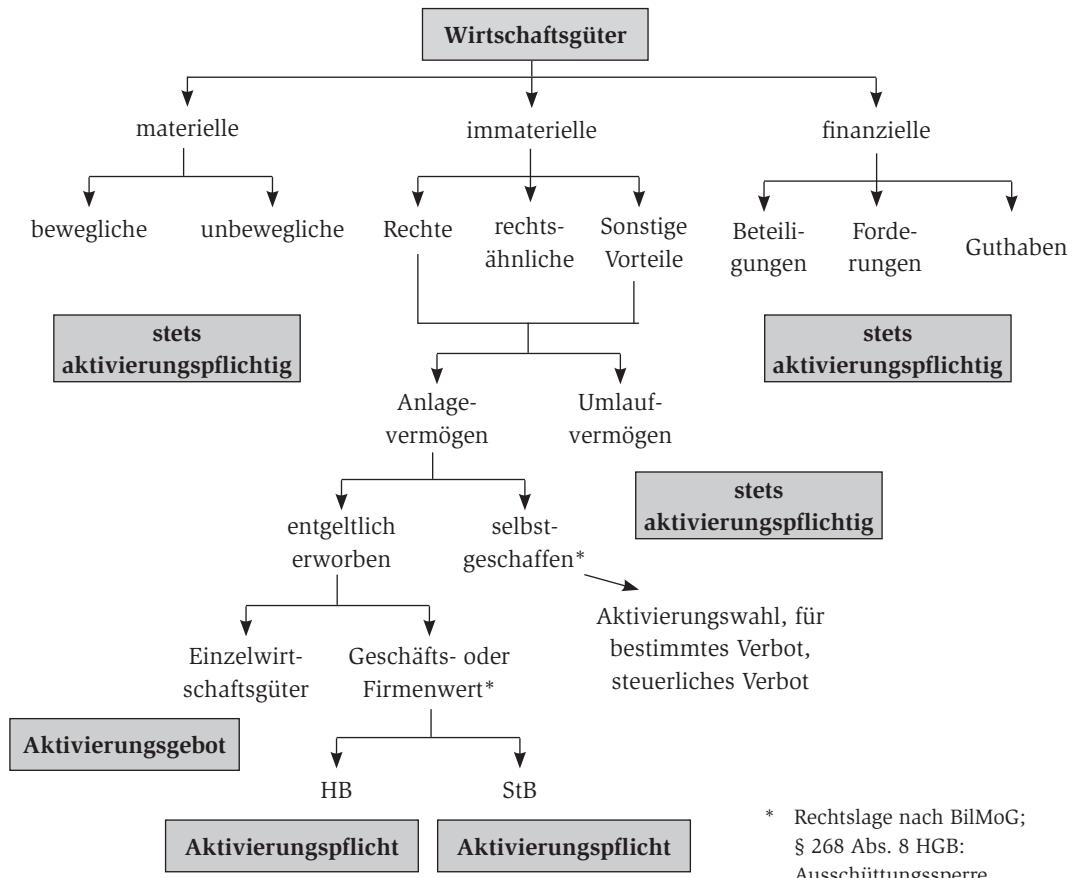
Gewerbliche Schutzrechte

	Punkte
Es handelt sich um zwei immaterielle Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens. Bei Beginn der Herstellung nach 31.12.2009 besteht nach § 248 Abs. 2 HGB – nur – in der Handelsbilanz ein Wahlrecht zur Aktivierung mit den HK nach § 255 Abs. 2a HGB.	1
Die Zahlung der Erfindervergütung für die Erfindung „Digitale Umsetzung analoger Aufnahmen“ ist ein Erwerbsvorgang, d.h. es liegt ein entgeltlich erworbene immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vor, das in Handels- und Steuerbilanz auszuweisen ist (§§ 242, 246 Abs. 1 S. 1 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS und Abs. 2 EStG).	2
Ansatz der Höhe nach: Die Bewertung richtet sich nach § 253 Abs. 3 S. 1 HGB und § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS, Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 S. 1 EStG nach den Anschaffungskosten abzüglich planmäßiger Abschreibungen bzw. AfA.	3
Die AfA ist zeitanteilig zu ermitteln, $\frac{4.200 \text{ €}}{5} \times \frac{5}{12} = 350 \text{ €}$	4
Erforderliche Korrekturbuchung (ohne selbst geschaffenes):	5
Gewerbliche Schutzrechte	3.850 €
Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens	350 €
an Sonstiger betrieblicher Aufwand	4.200 €

Lösung Fall 7:

	Punkte
Materielles oder immaterielles Wirtschaftsgut? Entscheidend ist, was im Vordergrund steht.	1
Filmwerke gelten als immaterielle Wirtschaftsgüter . Der Film selbst ist lediglich das körperliche Substrat, entscheidend ist die Möglichkeit des Herstellers das Filmwerk zu nutzen (vervielfältigen, verbreiten, veröffentlichen usw.). Nichts anderes gilt bei Werbespots.	
Übertragenen Urheberrechte gehen in Wirtschaftsgut Werbefilm ein und sind nicht mehr selbstständig (vgl. auch BMF vom 23.02.2001, BStBl I 2001, 175 ff.; Tz. 2 und 3).	2
Keine Aktivierung selbstgeschaffener oder unentgeltlich erworbener immaterieller WG des Anlagevermögens. Entgeltlich erworbene immaterielle WG sind zu bilanzieren; ebenso immaterielles WG des Umlaufvermögens, gleichgültig, ob angeschafft oder hergestellt.	3
Entscheidend ist, wer Hersteller ist, d.h. ob echte oder unechte Auftragsproduktion vorliegt.	4
Ansatz dem Grunde nach Unechte Auftragsproduktion: Unternehmer ist selbst der Hersteller des Films. Filmproduzent ist Erfüllungsgehilfe (Geschäftsbesorgung, § 679 BGB, oder Dienstvertrag , §§ 679, 611 BGB). Die Kosten können sofort abgesetzt werden. Der Erfüllungsgehilfe wird nicht Hersteller des Films in urheberrechtlichem Sinne . Die W-GmbH bleibt für den Übergang der Nutzungs- und Leistungsrechte verantwortlich (BMF, a.a.O. Tz. 7–9).	5
Ergebnis: Kein entgeltlicher Erwerb des immateriellen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens (§§ 246, 247, 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 1. HS EStG), da unechte Auftragsproduktion (R 5.5 EStR, H 5.5 „immaterielle sind u.a.“ EStH). Ab 2010: Nur in der HB besteht ein Aktivierungswahlrecht, § 248 Abs. 2 HGB.	6

Erläuterung zur Lösung Fall 6 und 7 (Immaterielle Vermögensgegenstände)



* Rechtslage nach BilMoG;
§ 268 Abs. 8 HGB:
Ausschüttungssperre

Im Gegensatz zu materiellen Wirtschaftsgütern (konkrete körperliche Gegenstände) sind **immaterielle Wirtschaftsgüter ohne körperliche Gestalt** (wie z.B. Rechte oder geistige Inhalte, R 5.5 EStR).

Entgeltlicher Erwerb eines immateriellen WG des Anlagevermögens:

- § 5 Abs. 2 EStG.
- **Aktivierung zwingend** (R 5.5 Abs. 2 EStR).

Nicht entgeltlicher Erwerb:

- Handelsrecht: **Aktivierungswahl** mit Ausnahmen, § 248 Abs. 2 HGB.
- Steuerrecht: **Aktivierungsverbot** (§ 5 Abs. 2 EStG).

Das **Aktivierungsverbot** des § 5 Abs. 2 EStG gilt aber **nicht**:

- Bei **unentgeltlicher Übertragung eines Betriebs**, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils auf einen anderen
→ § 6 Abs. 3 EStG: **Buchwertfortführung**.
- Bei **unentgeltlicher Übertragung aus betrieblichem Anlass** von einem Betrieb in den Betrieb eines anderen Steuerpflichtigen
→ § 6 Abs. 4 EStG: Ansatz beim Erwerber mit **gemeinem Wert**.
- Bei **Einlage** aus dem Privatvermögen
→ §§ 4 Abs. 1 S. 8, 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, R 5.5 Abs. 3 EStR: Ansatz mit **Teilwert**.

Begründung: Die **Trennung des Betriebsvermögens vom Privatvermögen geht** dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG vor.

Keine Einlagen von Nutzungen

Gegenstand einer **gesellschaftlichen Sacheinlage** setzt voraus, dass es sich um einen **bilanzierungsfähigen Vermögenswert** handelt (R 40 Abs. 1 KStR).

Nutzungen können nicht Gegenstand einer **verdeckten Einlage bei einer Kap-Ges** sein.

Kein Aktivierungsverbot bei Umlaufvermögen

Selbst hergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sind nach den allgemeinen Grundsätzen mit den HK zu **aktivieren**.

Abschreibung

Immaterielle Wirtschaftsgüter gehören **nicht** zu den **beweglichen Wirtschaftsgütern** (R 7.1 Abs. 1, 2 EStR, H 7.1 „Bewegliche Wirtschaftsgüter“ EStH).

- AfA linear,
- AfA (wenn abnutzbar) oder Teilwertabschreibungen möglich (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).

Lösung Fall 8:

	Punkte
Bodenschätze bilden grundsätzlich mit dem Grund und Boden eine Einheit , jedenfalls so lange wie diese im Boden lagern und nicht abgebaut werden (H 4.2 (Bodenschätze) EStH).	1
Der Erwerb eines Wirtschaftsguts „ Salzabbauberechtigung “ oder „ Salzvorkommen “ mit dem Ziel, die in dem Grund und Boden vorhandenen Salzvorkommen auszubeuten oder ausbeuten zu lassen, ist nicht Grundlage des Grundstückskaufs gewesen.	2
Die Absicht , die geplante Anlage zur Wiederaufbereitung atomaren Materials zu errichten und dabei die steinsalzhaltigen Bodenschichten für die Lagerung zu nutzen, reicht nicht aus, diese besonderen Bodenschichten im Hinblick auf ihren Verwendungszweck als, gegenüber dem Grund und Boden, selbständiges Wirtschaftsgut anzusehen (keine alsbaldige Aufschließung vorgesehen, s. BMF vom 07.10.1998, BStBl I 1998, 1221 Tz. 2b).	3
Ergebnis: Der Veräußerer hat kein vom Grundstück abgesondertes Wirtschaftsgut veräußert und der Erwerber keinen Bodenschatz als Wirtschaftsgut erworben (keine Aufteilung der AK, keine AfA, vgl. auch § 11d Abs. 2 EStDV).	4
Bodenschatz – ein Wirtschaftsgut? Grundsatz Unselbständiger Grundstücksteil (R 7.5 EStR, H 4.2 EStH)	5
Wirtschaftsgut Erst mit Aufschließung (Abbaugenehmigung), dann aber keine Anschaffungskosten, damit keine AfA oder wenn gesonderter Kaufpreis und alsbaldige Aufschließung.	
Vermögenszugehörigkeit PV, wenn Veräußerer bisher nicht verwertet	
BV, wenn Veräußerer bisher verwertet	