

SKRIPT



Wiederholerlehrgang für die Bilanzbuchhalterprüfung

Fallstudie zur Jahresabschlusserstellung und zum Steuerrecht

Impressum

Herausgeber:

examio GmbH
Alte Textilfabrik
Friedrichstraße 20
57072 Siegen

Autor:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper
Ringstraße 33
56651 Oberzissen
info@kenkeiper.de
www.kenkeiper.de

Rechtsstand:

01.01.2024

Haftungsausschluss:

Die Inhalte dieses Skripts wurden unter Beachtung der größtmöglichen Sorgfalt erstellt. Gleichwohl kann für die Inhalte und die rechtliche Umsetzung der hier beschriebenen Themen keine Haftung vom Herausgeber oder Autor übernommen werden.

© 2024 Ken Keiper

Dieses Skript ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Skript darf in jeglicher Form ohne vorherige schriftliche Genehmigung des Autors nicht reproduziert und/oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.



Vorwort

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper (bestandenes StB-Examen)

Liebe Teilnehmerin, lieber Teilnehmer,

dieser Lehrgang soll Sie dabei unterstützen, die Bilanzbuchhalterprüfung im Wiederholungsversuch zu bestehen. Zu diesem Zweck werden wir klassischen Unterricht mit fallbezogenen Übungen im Rahmen einer Fallstudie kombinieren, um das bereits vorhandene Wissen besser zu verknüpfen und klausurfertig aufzubereiten.

Sie können während der gesamten Veranstaltung jederzeit Fragen stellen. Sofern Ihnen im Nachgang noch Fragen einfallen oder Sie für besondere Einfallproblematiken Unterstützung im Zusammenhang mit den in diesem Skript besprochenen Themen wünschen, können Sie mich gerne jederzeit per E-Mail kontaktieren.

Ansonsten wünsche ich Ihnen viel Spaß bei diesem Lehrgang,

Ken Keiper

Dipl.-Finanzwirt (FH) mit bestandenem StB-Examen | hauptberuflicher Dozent für Steuern & Rechnungswesen | Fachkraft Zoll und Außenwirtschaft (IHK) | Prüfer für Bilanzbuchhalter bei der IHK Koblenz

Sprachliche Klarstellung

Alles, was im Folgenden bezogen auf Personen gesagt wird, gilt selbstverständlich für alle Geschlechter gleichermaßen und ohne Unterschiede. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.

Inhalt

1. Einleitung zur Fallstudie	8
1.1. Ausgangssachverhalt	8
1.2. Allgemeine Bearbeitungshinweise.....	9
 2. Sachverhalte zur Jahresabschlusserstellung	11
2.1. Sachverhalt 1: Umzug.....	11
2.1.1. Sachverhalt.....	11
2.1.2. Aufgabenstellung	12
2.1.3. Lösung	13
2.2. Sachverhalt 2: Zweigniederlassung	17
2.2.1. Sachverhalt.....	17
2.2.2. Aufgabenstellung	18
2.2.3. Lösung	19
2.3. Sachverhalt 3: Anschaffung eines neuen Fahrzeugs	24
2.3.1. Sachverhalt.....	24
2.3.2. Aufgabenstellung	25
2.3.3. Lösung	26
2.4. Sachverhalt 4: Beschaffung einer neuen Beschallungsanlage	29
2.4.1. Sachverhalt.....	29
2.4.2. Aufgabenstellung	30
2.4.3. Lösung	31
2.5. Sachverhalt 5: Programmierung einer Software für die Lagerverwaltung	34
2.5.1. Sachverhalt.....	34

2.5.2. Aufgabenstellung.....	35
2.5.3. Lösung.....	36
2.6. Sachverhalt 6: Beteiligung an der EC-GmbH	39
2.6.1. Sachverhalt	39
2.6.2. Aufgabenstellung.....	40
2.6.3. Lösung.....	41
2.7. Sachverhalt 7: Vorräte & Waren	44
2.7.1. Sachverhalt	44
2.7.2. Aufgabenstellung.....	45
2.7.3. Lösung.....	46
2.8. Sachverhalt 8: Forderungen	50
2.8.1. Sachverhalt	50
2.8.2. Aufgabenstellung.....	51
2.8.3. Lösung.....	52
2.9. Sachverhalt 9: Darlehen an Marcel Kolumbus	55
2.9.1. Sachverhalt	55
2.9.2. Aufgabenstellung.....	55
2.9.3. Lösung.....	56
2.10. Sachverhalt 10: Gewinnausschüttung.....	57
2.10.1. Sachverhalt.....	57
2.10.2. Aufgabenstellung	57
2.10.3. Lösung	58
2.11. Sachverhalt 11: Personal	60
2.11.1. Sachverhalt.....	60
2.11.2. Aufgabenstellung	61
2.11.3. Lösung	62
2.12. Sachverhalt 12: Ermittlung der latenten Steuern	65
2.12.1. Aufgabenstellung	65
2.12.2. Lösung	66

2.13. Sachverhalt 13: Erstellung der Überleitungsrechnung und Ermittlung des Gewinns laut Steuerbilanz	67
2.13.1. Aufgabenstellung	67
2.13.2. Lösung	68

3. Sachverhalte zum Steuerrecht69

3.1. Sachverhalt 1: Beteiligung an der EK-KG	70
3.1.1. Sachverhalt.....	70
3.1.2. Aufgabenstellung	71
3.1.3. Lösung	72
3.2. Sachverhalt 2: Beteiligung an der EC-GmbH	75
3.2.1. Aufgabenstellung	75
3.2.2. Lösung	76
3.3. Sachverhalt 3: Zinsloses Darlehen.....	78
3.3.1. Aufgabenstellung	78
3.3.2. Lösung	79
3.4. Sachverhalt 4: Beteiligung an der LEDTEKS GmbH.....	80
3.4.1. Sachverhalt.....	80
3.4.2. Aufgabenstellung	80
3.4.3. Lösung	81
3.5. Sachverhalt 5: Ermittlung des Einkommens nach KStG	82
3.5.1. Sachverhalt.....	82
3.5.2. Aufgabenstellung	82
3.5.3. Lösung	83
3.6. Sachverhalt 6: Ermittlung des Gewerbeertrags nach GewStG	84
3.6.1. Sachverhalt.....	84
3.6.2. Aufgabenstellung	84
3.6.3. Lösung	85

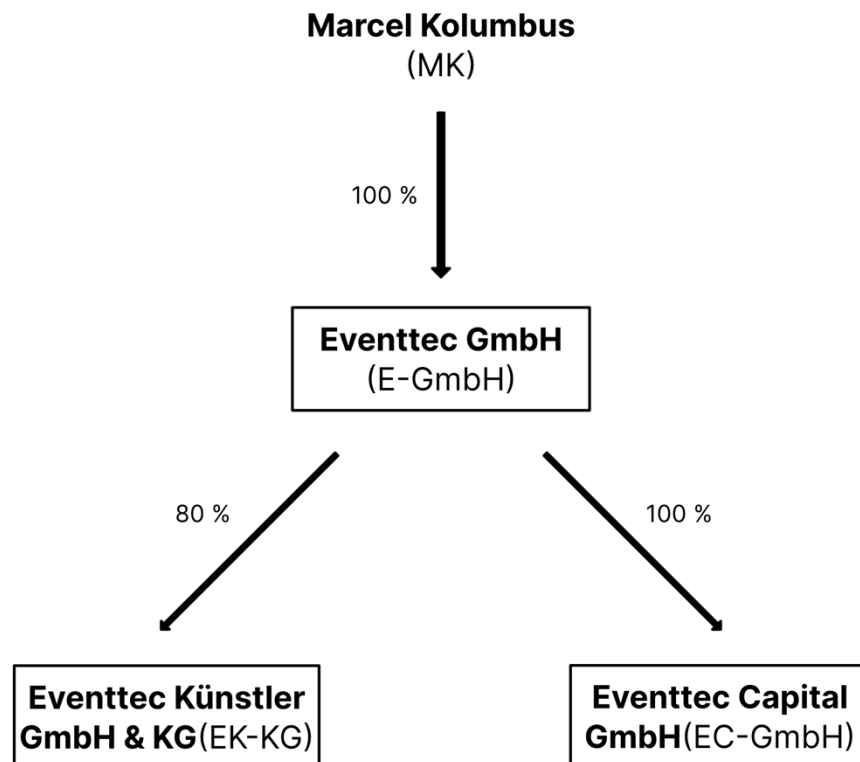
4.	Finalisierung von Handels- und Steuerbilanz	86
4.1.	Ermittlung der Rückstellungswerte	86
4.2.	Ermittlung des finalen Jahresüberschusses laut Handels- und Steuerbilanz.....	87
5.	Anhang	88
5.1.	Prüfschemata für die Jahresabschlusserstellung	88
5.1.1.	Prüfschema für die bilanzrechtliche Beurteilung von Vermögensgegenständen	88
5.1.2.	Prüfschema für Verbindlichkeiten	90
5.1.3.	Prüfschema für Rückstellungen	91
5.2.	Prüfschemata für das Steuerrecht.....	93
5.2.1.	Prüfschema für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften	93
5.2.2.	Prüfschema für die Besteuerung von Personengesellschaften	94

1. Einleitung zur Fallstudie

1.1. Ausgangssachverhalt

Der konfessionslose Marcel Kolumbus (MK) ist zu 100 % an der Eventtec GmbH (E-GmbH) beteiligt. Die Eventtec GmbH ist Dienstleister für Veranstaltungstechnik und unterstützt Künstler dabei, Tourneen durchzuführen. Sie ist selbst unternehmerisch tätig, indem sie Veranstaltungstechnik vermietet, Events plant und auch einen eigenen Online-Shop für Veranstaltungsequipment betreibt.

Darüber hinaus hat die E-GmbH auch div. Beteiligungen an Tochtergesellschaften, darunter die Beteiligung als Kommanditist an der Eventtec Künstler GmbH & Co. KG (EK-KG), die für die unter Vertrag genommenen Künstlern entsprechende Dienstleistungen erbringt (z.B. Tourmanagement), als auch die Eventtec Capital GmbH (EC-GmbH), die ihrerseits Beteiligungen an unterschiedlichen Unternehmen erwirbt und hält (Investitionsgesellschaft). An der EK-KG ist die E-GmbH zu 80 % beteiligt (die restlichen 20 % hält eine Verwaltungs-GmbH), an der EC-GmbH ist die E-GmbH zu 100 % beteiligt.



1.2. Allgemeine Bearbeitungshinweise

Sie sind als Bilanzbuchhalter (IHK) neu in der Unternehmensgruppe von MK eingestellt worden und sollen für das Jahr 01 den **Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht erstellen**. Daneben sollen Sie auch die **Steuererklärungen vorbereiten**.

Dieser Aufgabe sollen Sie im **Klausurstil der IHK-Prüfungen** nachgehen. Zu diesem Zweck beinhaltet die Fallstudie im Folgenden verschiedene Einzelsachverhalte, die grundsätzlich unabhängig voneinander zu lösen sind. Hinsichtlich der Bepunktung und der beigefügten Lösungshinweise wurde sich an den Original-Klausuren der IHK orientiert. Die **Sachverhalte zum Steuerrecht bauen** jedoch auf den **Sachverhalten zur Jahresabschlusserstellung auf**.

Bitte **begründen** Sie Ihre Ergebnisse unter Angabe der entsprechenden Vorschriften nach Handels- und Steuerrecht. **Entwickeln** Sie in den Sachverhalten zur Jahresabschlusserstellung dabei auch die entsprechenden **Bilanzansätze** zum 31.12.01 **fort**. Gehen Sie dabei stets davon aus, dass **handelsrechtlich** ein **möglichst hohes Eigenkapital** ausgewiesen werden soll, während **steuerrechtlich** ein **möglichst niedriger Gewinn** gewünscht wird. Wenden Sie bitte die **Rechtslage** für das Jahr **2023** an. Gehen Sie für die **Abzinsung** etwaiger Rückstellungen von einem Abzinsungssatz (7 Jahre) von **4 %** aus.

Gehen Sie im Handelsrecht auch auf den **Ausweis latenter Steuern** ein. Insbesondere sollten zum Abschluss aller Einzelsachverhalte die latenten Steuern berechnet und eine Aussage zum Gesamtausweis in der Bilanz getroffen werden. Gehen Sie dafür von einem **Steuersatz von 30 %** aus. Für die **Handelsbilanz** sollten Sie außerdem die **Abschlussbuchungen** darstellen, die **Abweichungen** zur Steuerbilanz sind nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** ebenfalls zu erläutern.

Gehen Sie davon aus, dass die Vermögensgegenstände und Schulden nach § 246 Abs. 1 HGB betriebsnotwendig sind. Es soll auch – soweit in den Bearbeitungshinweisen nichts anderes gefordert ist – **auf volle Euro (€) kaufmännisch gerundet werden**. Auf **Anhangsangaben** ist **nicht einzugehen**. Die **Bilanzaufstellung** erfolgte in der Zeit vom **01. – 31.03.02**. Bei Buchungen sind die **Postenbezeichnungen der Bilanz** gemäß § 266 HGB und der **GuV** gemäß §§ 275 Abs. 2, 277 Abs. 3 HGB zu verwenden. Alle erforderlichen Belege und Nachweise liegen in ordnungsgemäßer Form vor, sofern dies nicht durch einen Einzelsachverhalt anders bestimmt ist.

Nähere Hinweise zu den konkreten Aufgabenstellungen finden Sie im jeweiligen Einzelsachverhalt.

Lernziel

Die wenigsten Prüfungsteilnehmer scheitern in der Klausur an mangelndem Wissen, sondern vielmehr daran, dieses **konkret auf einen Einzelfall** anzuwenden. Hinzu tritt, dass das **Bilanz- und Steuerrecht sehr verzweigt ist** und viele Themen miteinander zusammenhängen. Diese Fallstudie ist sicherlich komplex, da sie unterschiedliche Einzelsachverhalte aus verschiedenen Klausurbereichen miteinander kombiniert.

Genau dies bietet Ihnen aber den Vorteil, dass Sie die **Zusammenhänge besser verstehen** und Fehler in den Klausuren vermeiden. Sie sollten daher am Ende der Fallstudie ein **besseres Verständnis aller Themen** und insbesondere auch dem Verhältnis zwischen **Handels- und Steuerrecht** gewonnen haben. Für die Nacharbeit der Fallstudie empfehle ich Ihnen im Übrigen das **examio Falltraining**, in dem Sie einzelne Aspekte noch einmal wiederholen und vertiefen können. Auch das **Schreiben von IHK Klausuren ab 2017** ist sehr zu empfehlen.

2. Sachverhalte zur Jahresabschlusserstellung

2.1. Sachverhalt 1: Umzug

(ca. 26 Punkte, ca. 60 Minuten Bearbeitungszeit)

2.1.1. Sachverhalt

Veräußerung des alten Grundstücks

Die E-GmbH hat ihr Unternehmen bis zum 30.06.01 auf einem in **ihrem Eigentum stehenden Grundstück** (nachfolgend als „altes Grundstück“ bezeichnet) ausgeübt. Auf dem Grundstück war eine **Lagerhalle** bebaut. Ursprünglich hatte sie für das Grundstück **800.000 €** gezahlt (dies entspricht auch dem Buchwert per 30.06.01). Das Grundstück befindet sich bereits seit über **10 Jahren im Anlagevermögen** der E-GmbH.

Sie ließ das zunächst unbebaute Grundstück bebauen. Die **Bebauung** wurde zum **01.07.94 fertiggestellt** und schlug damals mit **1.200.000 €** zu Buche. Seitdem wurde das **Gebäude handels- und steuerrechtlich** zutreffend mit jährlich **3 % linear** abgeschrieben. Die Abschreibungen bis zur Veräußerung und die Veräußerung selbst im Jahr 01 wurden ebenfalls **zutreffend gebucht**.

Aufgrund des starken Unternehmenswachstums dauerte es jedoch nicht lange, bis die Immobilie für die E-GmbH zu klein wurde. Aus diesem Grund beschloss Geschäftsführer MK, die Immobilie **mit Wirkung zum 01.07.01** auf den Käufer K zu **übertragen**. Für die Veräußerung erhielt die E-GmbH von K einen Betrag von **2.200.000 €**- davon entfielen **40 % auf das Grundstück** und **60 % auf das Gebäude**. Die Veräußerung erfolgte **umsatzsteuersteuerpflichtig** unter Verzicht auf die Steuerbefreiung von § 4 Nr. 9 lit. a) UStG. Die Umsatzsteuer i.H.v. 418.000 € wurde jedoch wegen § 13b Abs. 2 Nr. 3 UstG vom K abgeführt.

Die für die Veräußerung anfallenden Maklergebühren wurden von der E-GmbH getragen. Der Makler stellte einen Betrag **80.000 € zzgl. 15.200 € USt** ordnungsgemäß in Rechnung. Die Rechnung ging noch im Juni 01 ein und wurde von der E-GmbH wie folgt gebucht:

s.b. Aufw.	80.000 €	an	Guth. Kred.	95.200 €
so. VermG	15.200 €			

Die Veräußerung des Grundstücks wurde bereits in der laufenden Buchhaltung **korrekt gebucht**.

Erwerb des neuen Grundstücks

Parallel zur Veräußerung des alten Grundstücks erwarb die E-GmbH **mit Wirkung zum 01.01.01 ein neues Grundstück** (nachfolgend als „neues Grundstück“ bezeichnet) für einen Preis von **2.000.000 €** (zzgl. **Grunderwerbsteuer** i.H.v. **70.000 €**). Dieses neue Grundstück war deutlich größer und würde sicherlich den Platzbedarf für die nächsten Jahre erfüllen.

Unmittelbar nach dem Erwerb ließ die E-GmbH das Grundstück mit einem Gebäude durch den Generalunternehmer Mikas Bau (MB) bebauen. MB stellte der E-GmbH hierfür einen Betrag von **3.000.000 € zzgl. 570.000 € USt** in Rechnung. Der fällige Rechnungsbetrag wurde von der E-GmbH noch im Jahr 01 gezahlt, die Zahlung wurde zutreffend gebucht. Das Gebäude war bereits zum **01.06.01 bezugsfertig**, weshalb die E-GmbH im Juni vom alten Gebäude in das neue Gebäude umzog. Das Gebäude hat eine **tatsächlich Nutzungsdauer von 40 Jahren**.

Gleichwohl waren zum 01.06.01 die Trockenbauarbeiten im 2. OG des Büroteils noch nicht abgeschlossen. Diese Arbeiten wurden dann zum **01.09.01 aber noch nachgeholt** und mit einem Betrag von **30.000 € zzgl. 5.700 € USt** von MB noch in Rechnung gestellt. Die E-GmbH buchte den Vorgang bislang wie folgt:

Grundst.	2.000.000 €	an	Verb. LuL 2.000.000 €
s.b. Aufw.	70.000 €	an	so. Verb. 70.000 €
Bauten	3.000.000 €	an	Verb. LuL 3.570.000 €
so. VermG	570.000 €		
(VorSt)			
s.b. Aufw.	30.000 €	an	Verb. LuL 35.700 €
so. VermG	5.700 €		
(VorSt)			

Die Zahlungen von Verbindlichkeiten und Steuerbeträgen wurden zutreffend gebucht. **Weitere Buchungen (insbesondere Abschreibungen) erfolgten nicht.** Weitere Investitionen in Immobilien sind in den kommenden Jahren nicht geplant.

2.1.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln Sie die Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.1.3. Lösung

Veräußerung des alten Grundstücks

Das in 01 veräußerte bebaute Grundstück ist zum 31.12.01 nicht mehr auszuweisen, da in 01 ein entsprechender Abgang erfolgte. Durch den Abgang kommt es zur Aufdeckung stiller Reserven. Bis zur Veräußerung ist das Gebäude aber noch planmäßig abzuschreiben, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 4 EStG.

Die Veräußerungskosten i.H.v. 95.200 € brutto sind im Verhältnis des Veräußerungspreises auf GruBo und Gebäude aufzuteilen. Die VorSt aus den Veräußerungskosten ist abzugsfähig, da die Veräußerung des Grundstücks steuerpflichtig unter Verzicht auf die Steuerbefreiung erfolgte, §§ 15 Abs. 2 Nr. 1, 4 Nr. 9 lit. a), 9 Abs. 1 UStG. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus dem Vorgang sind die Nettoerträge bzw. Nettoaufwendungen heranzuziehen. Danach ergibt sich aus dem Vorgang die folgende Auswirkung auf den Jahresüberschuss:

+/-		GruBo	Gebäude
	Ursprüngliche AK/HK	800.000 €	1.200.000 €
./.	Planmäßige Abschreibung in den Jahren 94 – 00 (6,5 Jahre vom 01.07.94 – 31.12.00)	/	234.000 € (1.200.000 € x 3 % = 36.000 p.a. x 6,5 Jahre = 234.000 €)
=	BW zum 31.12.00	800.000 €	966.000 €
./.	Planmäßige Abschreibung bis zur Veräußerung am 30.06.01	/	18.000 € (1.200.000 € x 3 % x 6/12)
=	BW zum 30.06.01	800.000 €	948.000 €
	V-Preis	880.000 €	1.320.000 €
./.	V-Kosten (80.000 € x 40 % bzw. 60 %)	32.000 €	48.000 €
./.	BW zum 30.06.01 (s.o.)	800.000 €	948.000 €
=	Veräußerungsgewinn / aufgedeckte stille Reserven (§ 6b Abs. 2 EStG)	48.000 €	324.000 €

Der Veräußerungsgewinn ist handelsrechtlich ein sonstiger betrieblicher Ertrag, § 275 Abs. 2 Nr. 4 HGB. Eine Übertragung des Veräußerungsgewinns bzw. die Bildung einer entsprechenden Rücklage wären handelsrechtlich nicht zulässig.

Steuerrechtlich ist die Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden jedoch nach § 6b Abs. 1 EStG begünstigt, insbesondere da sich das Grundstück mehr als 6 Jahre lang im Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte befand, § 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG. Auch die übrigen Voraussetzungen von § 6b Abs. 1, 4 EStG sind erfüllt. Der zuvor ermittelte Veräußerungsgewinn könnte daher in der Steuerbilanz auf ein anderes Grundstück übertragen werden. Da hier ein neues Grundstück in engem zeitlichem Zusammenhang erworben wurde und ein möglichst niedriger Gewinn in der Steuerbilanz ausgewiesen werden soll, wird eine solche Übertragung an späterer Stelle geprüft.

Eine Korrektur von Buchungen ist vorliegend für die Veräußerung des alten Grundstücks nicht erforderlich, insbesondere da die Abschreibung bis zur Veräußerung bereits in der laufenden Buchhaltung erfasst wurde.

Erwerb des neuen Grundstücks

Grundstück

Der mit Wirkung zum 01.01.01 erworbene Grund und Boden ist der E-GmbH zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) und im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Position „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte...“ (§ 266 Abs. 2 A II 1 HGB) auszuweisen. Die Zugangs- und Folgebewertung erfolgt mit den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die AK ergeben sich aus dem Kaufpreis von 2.000.000 € (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) sowie der Grunderwerbsteuer als Erwerbsnebenkosten (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB) i.H.v. 70.000 €. Somit betragen die gesamten **AK 2.070.000 €**. Da die Erwerbsnebenkosten bislang als s.b. Aufwand gebucht wurden, ist diese Buchung noch im Rahmen der Abschlussarbeiten zu korrigieren.

Steuerrechtlich kann der Veräußerungsgewinn aus der in 01 erfolgten Veräußerung des alten Grundstücks auf dieses neue Grundstück übertragen werden, § 6b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG. Da dies zu einem niedrigeren steuerlichen Gewinn führt, wird von dem Wahlrecht Gebrauch gemacht. Danach ergeben sich in Handels- und Steuerbilanz die folgenden Bilanzansätze zum 31.12.01:

+/-		Handelsrecht	Steuerrecht
	Kaufpreis (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB)	2.000.000 €	2.000.000 €
+	GrEst (255 Abs. 1 S. 2 HGB)	70.000 €	70.000 €
=	Zwischenergebnis	2.070.000 €	2.070.000 €
./.	Stille Reserven aus der Veräußerung des alten Grundstücks (§ 6b Abs. 6 EStG)	/	48.000 €
=	(fortgeführte) AK / BW 31.12.01	2.070.000 €	2.022.000 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **48.000 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz größer ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 48.000 € = 14.400 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Hinweis zum Verständnis

Latente Steuern sind grundsätzlich nur für temporäre Differenzen zu bilden (sog. Temporary-Konzept). Bei Übertragungen nach § 6b EStG wird die Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz aber regelmäßig erst mit der Veräußerung des neuen Grundstücks aufgelöst, was unter Umständen sehr weit in der Zukunft liegen kann. Man spricht daher von einer „quasi-permanenten“ Differenz. Gleichwohl unterliegen auch solche quasi-permanenten Differenzen der Bildung latenter Steuern.

Nur dauerhaft permanente Differenzen unterliegen nicht der Bildung latenter Steuern. Diese entstehen i.d.R. durch außerbilanzielle Vorgänge (z.B. durch außerbilanzielle Kürzungen nach § 8b KStG).

Gebäude

Das mit Bezugsfertigkeit am 01.06.01 hergestellte neue Gebäude ist der E-GmbH zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) und im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter der Position „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte...“ (§ 266 Abs. 2 A II 1 HGB) auszuweisen. Die Zugangs- und Folgebewertung erfolgt mit den HK abzüglich Abschreibung/AfA, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG. Die Herstellungskosten betragen grundsätzlich 3.000.000 € (§§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB, 9b Abs. 1 EStG).

Die zum 01.09.01 fertiggestellten Trockenbauarbeiten gelten als nachträgliche Herstellungskosten aus Erweiterung i.S.d. § 255 Abs. 2 S. 1 2. Alt. HGB, da es sich um eine Erweiterung der Gebäudesubstanz handelt, die jedoch nach der erstmaligen Fertigstellung (Bezugsfertigkeit) und damit nachträglich vorgenommen wird. Die Vorsteuer aus diesen Aufwendungen ist nicht Teil der HK, § 9b Abs. 1 EStG. Für die Bemessung der Abschreibung/AfA wird bei nachträglichen HK unterstellt, dass die Aufwendungen zu Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres angefallen sind (R 7.4 Abs. 9 EStR), sodass für die Berechnung der Abschreibung/AfA für 01 von einer Bemessungsgrundlage von 3.030.000 € berechnet werden kann.

Handelsrechtlich erfolgt die Abschreibung wegen der Aufgabenstellung (möglichst hoher Eigenkapitalausweis) linear über die Nutzungsdauer von 40 Jahren, § 253 Abs. 1 HGB.

Steuerrechtlich sind für die Bemessung der AfA hingegen 3 % jährlich durch § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG zwingend vorgeschrieben. Soweit die AfA-Ermittlung die nachträglichen HK aus den Trockenbauarbeiten betrifft, sind die H 7.3 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH sowie H 7.4 [Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten] EStH zu beachten. Für das Jahr 01 ist die AfA zeitanteilig für 7 Monate zu ermitteln, § 7 Abs. 1 S. 4 EStG.

Hinzu tritt, dass in der Steuerbilanz die stillen Reserven aus der Veräußerung des alten Grundstücks auf das neue Grundstück übertragen werden können, § 6b Abs. 1

Hinweis: In der Praxis werden Immobilien auch in der Handelsbilanz häufig mit 3 % p.a. abgeschrieben. Dies ist nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit auch zulässig.

S. 2 Nr. 3 EStG, was aufgrund der Aufgabenstellung auch so erfolgt. Die übertragenen stillen Reserven mindern gemäß § 6b Abs. 6 EStG die AfA-BMG.

Nach alledem ergeben sich für das Gebäude die folgenden Bilanzansätze:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Baukosten (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB)	3.000.000 €	3.000.000 €
+	(Nachträgliche) HK durch Abschluss der Trockenbauarbeiten (R 7.4 Abs. 9 EStR)	30.000 €	30.000 €
./.	Übertragung stiller Reserven aus der Veräußerung des alten Grundstücks (§ 6b Abs. 6 EStG)	/	324.000 €
=	BMG für die Abschreibung/AfA in 01	3.030.000 €	2.706.000 €
./.	Abschreibung/AfA in 01 (HR: 3.030.000 € / 40 J. = 75.750 € pro Jahr; 75.750 € x 7/12 = 44.188 € in 01) StR: 2.706.000 € x 3 % = 81.180 € pro Jahr; 81.180 € x 7/12 = 47.355 € in 01)	44.188 €	47.355 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	2.985.812 €	2.658.645 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach § 60 Abs. 2 EStDV i.H.v. **327.167 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz größer ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 327.167 € = 98.150 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Die GrESt sowie die nachträglichen HK aus dem Trockenbau wurden bislang als Aufwand und nicht als (nachträgliche) HK gebucht. Dies ist im Rahmen des Jahresabschlusses zu korrigieren. Darüber hinaus ist auch die Abschreibung noch zu buchen.

Grundst.	70.000 €	an	s.b. Aufw. 70.000 €
Bauten	30.000 €	an	s.b. Aufw. 30.000 €
Absch. Sach.	44.188 €	an	Bauten 44.188 €

2.2. Sachverhalt 2: Zweigniederlassung

(ca. 30 Punkte, ca. 70 Minuten Bearbeitungszeit)

2.2.1. Sachverhalt

Die in Sachverhalt 1 beschriebene Lagerhalle wird von der E-GmbH für die Einlagerung von Veranstaltungstechnik und den Versand der eigenen Waren im Rahmen des Online-Shops verwendet.

Gleichwohl möchte MK mit der E-GmbH expandieren und benötigt daher eine **weitere Halle**, in der Künstler unter echten Bedingungen eine Tournee vorbereiten und proben können (sog. **Probefhalle**). Zu diesem Zweck mietet MK im Namen der E-GmbH **mit Wirkung zum 01.08.01** eine leere Halle auf einem benachbarten Grundstück an. Der **Mietvertrag** wird auf **5 Jahre geschlossen**. Eine Verlängerungsoption ist nicht vorgesehen.

Der Vermieter V besteht jedoch darauf, dass die **Miete** für ein **Jahr im Voraus gezahlt** wird, weshalb die E-GmbH einen Betrag von **240.000 € zzgl. 45.600 € USt** am **01.08.01** an den V für den **Zeitraum 01.08.01 – 31.07.01** überweist. Die Vermietung erfolgt zwar gemäß Mietvertrag **umsatzsteuerpflichtig**, allerdings hat MK bislang noch **keine Rechnung über die Jahresmiete erhalten**. Der Mietvertrag enthält ebenfalls nicht alle Pflichtangaben nach § 14 UStG.

Der Vorgang wurde in der laufenden Buchhaltung bisher wie folgt erfasst:

s.b. Aufw.	240.000 €	an	Guth. Kred.	285.600 €
so. Verm.	45.600 €			
(VorSt)				

Um die Halle tatsächlich verwenden zu können, lässt die E-GmbH **mechanische Winden (ND 10 Jahre)** im Dach der Halle **installieren**, die es ermöglichen, schwere Lasten zu heben und in der Luft zu befestigen (z.B. Traversen mit Beleuchtungsanlagen). Für die Winden inklusive Einbau wendet die E-GmbH insgesamt **60.000 € zzgl. 11.400 € USt** an einen Generalunternehmer auf. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt vor. Der **Einbau der Winden wird zum 10.08.01 fertiggestellt**. Die Anschaffung der Winden wurde wie folgt gebucht:

s.b. Aufw.	60.000 €	an	Guth. Kred.	71.400 €
so. Verm.	11.400 €			
(VorSt)				

Diese Winden wurden fest mit dem Dach verbunden, weshalb ein Ausbau mit einem hohen Aufwand verbunden ist. Gleichwohl besteht der Vermieter darauf, dass MK die Winden **nach seinem Auszug wieder entfernt**.

Der **Ausbau** der Winden wird nach den Verhältnissen des Bilanzstichtags 31.12.01 **voraussichtlich 10.000 € netto** kosten. Es ist aber auch davon auszugehen, dass Teile des Abbruchmaterials nach heutigen Wertverhältnissen noch für **2.000 € netto** veräußert werden könnten. Da der Rückbau **erst in 5 Jahren fällig** sein wird, rechnet MK jedoch aufgrund der Inflation bis zum Ablauf des Mietvertrags mit einer **Verteuerung um insgesamt 30 %**. Die Winden werden nach ihrem Ausbau auch noch einen **Wiederverwendungswert** haben. Zu dem Rückbau sind bislang noch keine Buchungen vollzogen worden.

Daneben lässt die E-GmbH auch noch Trennwände (ND 10 Jahre) in die Halle einbauen. Für diese Trennwände wendet sie **20.000 € zzgl. 3.800 € USt** auf. Eine ordnungsgemäße Rechnung liegt vor. Die Wände werden ebenfalls zum **01.09.01 fertiggestellt**. Der Vermieter besteht jedoch in diesem Fall darauf, dass die Trennwände **im Gebäude verbleiben** und erklärt sich bereit, der E-GmbH einen **entsprechenden Wertausgleich** beim Auszug zu zahlen.

Der Vorgang wurde in der Buchhaltung der E-GmbH wie folgt erfasst:

s.b. Aufw.	20.000 €	an	Guth. Kred. 23.800 €
so. Verm.	3.800 €		
(VorSt)			

2.2.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

Hinweis

Das BMF-Schreiben vom 15.01.1976 (BStBl. I 1976, S.66) ist als Hilfsmittel für diesen Sachverhalt zugelassen und wäre in einer Klausur auch abgedruckt.

2.2.3. Lösung

Miete der Probehalle

Die Probehalle ist nicht in der Bilanz der E-GmbH auszuweisen, da sie nur gemietet und damit der E-GmbH nicht zivilrechtlich oder wirtschaftlich zuzurechnen ist, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. Demnach sind die gezahlten Mieten grundsätzlich als Aufwand zu erfassen.

Gleichwohl zahlt die E-GmbH am 01.08.01 die Miete für ein ganzes Jahr im Voraus, weshalb für 7/12 von 240.000 € = **140.000 €** ein **aktiver RAP** nach §§ 250 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG auszuweisen ist.

Im Übrigen ist die Vorsteuer noch nicht abziehbar nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, da keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und der Mietvertrag auch nicht als solche angesehen werden kann. Die geleisteten **45.600 €** sind daher bis zum Vorliegen der Rechnung als „**noch nicht abzugsfähige Vorsteuer**“ im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) bei den „sonstigen Vermögensgegenständen“ (§ 266 Abs. 2 B II Nr.4 HGB) auszuweisen.

Im Rahmen der Abschlussbuchungen ist die VorSt zu korrigieren und die Bildung des RAP nachzuholen.

Einbau der Winden

Bei den Winden handelt es sich um Einbauten, die durch den Mieter vorgenommen werden. Entsprechend stellt sich die Frage, ob der E-GmbH die Winden zivilrechtlich oder wirtschaftlich zuzurechnen sind, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. Für die Zurechnung von Mietereinbauten ist das BMF-Schreiben vom 15.01.1976 (BStBl. I 1976, S. 66) heranzuziehen.

Demgemäß handelt es sich bei den Winden um einen **Scheinbestandteil**, da die Winden aufgrund der Rückbaupflicht nur zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt werden und sie nach ihrem Ausbau auch noch einen beachtlichen Wiederverwendungswert haben, BMF a.a.o. Rz. 2. Demnach sind die Winden zivilrechtlich (§ 95 BGB) und wirtschaftlich der E-GmbH zuzurechnen und bei dieser im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Bilanzposten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A II Nr. 2 HGB) auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt mit den AK i.H.v. 60.000 € (§§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Vorsteuer gehört nicht zu den AK, § 9b Abs. 1 EStG. Bei der Folgebewertung sind die planmäßigen Abschreibungen/AfA zu berücksichtigen, §§ 253 Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Abschreibung/AfA erfolgt gemäß BMF a.a.o. Rz. 10 auf die Mietdauer, da diese mit 5 Jahren kürzer als die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren ist. Demnach ergibt sich zum 31.12.01 der folgende Bilanzansatz:

+/-		Bilanzansatz
	AK, § 255 Abs. 1 HGB	60.000 €
/	Mietdauer, BMF a.a.o. Rz. 10	5 Jahre
=	Abschreibung/AfA p.a.	12.000 €
x	zeitanteilig (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	4/12
=	Abschreibung/AfA 01	4.000 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	56.000 €

Die Buchung der E-GmbH ist zu korrigieren, indem die Winden aktiviert und abgeschrieben werden.

Rückbauverpflichtung

Für die Rückbauverpflichtung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, da es sich um eine Außenverpflichtung handelt, die dem Grunde nach bereits besteht, deren Höhe jedoch noch nicht feststeht, §§ 249 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 1 S. 1 EStG, R 5.7 Abs. 2 EStR. Der Bilanzausweis erfolgt unter den „sonstigen Rückstellungen“, § 266 Abs. 3 B Nr. 3 HGB.

Die Bewertung erfolgt handelsrechtlich mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB. Da es sich um eine Sachleistungsverpflichtung handelt, sind handels- (und auch steuerrechtlich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. b) EStG) die Einzelkosten und angemessene Teile der notwendigen Gemeinkosten einzubeziehen. Außerdem ist die Rückstellung handels- (und auch steuerrechtlich gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d) EStG) zeitanteilig anzusammeln, da der laufende Betrieb für die Abbruchverpflichtung ursächlich ist (jährlich 1/5 der Mietdauer).

Handelsrechtlich schließt der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendige Erfüllungsbetrag auch künftige Kostensteigerungen (Zukunftswert) mit ein, sodass die voraussichtliche Kostensteigerung von 30 % zu beachten ist.

Der voraussichtliche Erlös aus der Veräußerung des Abbruchmaterials ist als künftiger Vorteil (vgl. für die Steuerbilanz auch § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. c) EStG) mindernd zu berücksichtigen.

Handelsrechtlich erfolgt die Abzinsung mit 4 %, da dies dem durchschnittlichen Zinssatz der vergangenen sieben Jahre entspricht.

Steuerrechtlich sind bei der Bewertung zwei Besonderheiten zu beachten: Zum einen erfolgt die Abzinsung mit 5,5 % (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG) und auch künftige Kostensteigerungen sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f) EStG noch nicht zu berücksichtigen.

Daraus ergeben sich für handels- und steuerrechtliche Zwecke die folgenden Rückstellungswerte:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Voraussichtliche Kosten des Rückbaus	10.000 €	10.000 €
./.	Voraussichtlicher Erlös aus dem Rückbaumaterial	2.000 €	2.000 €
=	Zwischenergebnis	8.000 €	8.000 €
+	Künftige Kostensteigerung (30 % v. 8.000 €)	2.400 €	/
=	BMG vor Abzinsung	10.400 €	8.000 €
/	Ansammlung (5 Jahre Zeitraum bis Rückbau = 60 Monate; August bis Dezember = 5 Monate)	5/60	5/60
=	RSt 01 Nennbetrag	867 €	667 €
/	Interpolierter Aufzinsungsfaktor <i>Hinweis:</i> <i>Eine Darstellung mit einem Abzinsungsfaktor anstelle eines Aufzinsungsfaktors wäre selbstverständlich auch in Ordnung. Dann müsste mithilfe der Formel $1 / (1 + i)^n$ multipliziert statt dividiert werden.</i>	1,1972 ($1,04^5 = 1,2167$ $1,04^4 = 1,170$ $1,2167 ./ 1,170 = 0,0467 / 12 \times 7$ Mon. = 0,0272 $1,170 + 0,0272 = 1,1972$)	1,2786 ($1,055^5 = 1,307$ $1,055^4 = 1,2388$ $1,307 ./ 1,2388 = 0,0682 / 12 \times 7$ Mon. = 0,0398 $1,2388 + 0,0398 = 1,2786$)
=	Abgezinsten Betrag der RSt	724 €	522 €
=	Zinsertrag (§ 277 Abs. 5 HGB)	143 €	145 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach § 60 Abs. 2 EStDV i.H.v. **202 €** zu erhöhen.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz niedriger ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **aktive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 202 € = 61 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Da bezüglich der Rückbauverpflichtung bislang noch keine Buchungen erfolgt sind, ist dies im Rahmen des Jahresabschlusses nachzuholen. Dabei ist besonders darauf zu achten, dass die Rückstellung in Höhe des **Nennbetrags einzubuchen** und der **Ertrag aus der Abzinsung gemäß § 277 Abs. 5 HGB gesondert** zu erfassen ist.

Trennwände

Auch bei den Trennwänden handelt es sich dem Grunde nach um Mietereinbauten. Es können jedoch keine Scheinbestandteile vorliegen, da diese nicht zu einem vorübergehenden Zweck eingebaut werden. Auch handelt es sich nicht um Betriebsvorrichtungen, da die Wände ausschließlich der klassischen Gebäudenutzung dienen. Stattdessen liegt ein sonstiger Mietereinbau i.S.d. BMF a.a.O. Rz. 4 lit. a) und Rz. 6 lit. b) vor, da die E-GmbH aufgrund des Wertausgleichs durch den Vermieter als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist.

Nach §§ 246 Abs. 1 S. 2, 247 Abs. 2, 266 Abs. 2 A II 1 HGB sind die Trennwände daher im Anlagevermögen der E-GmbH unter dem Posten „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte...“ auszuweisen.

Die Zugangsbewertung erfolgt mit den HK von 20.000 €, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 9b Abs. 1 EStG. Für die Folgebewertung sind die Trennwände auf die Mietdauer abzuschreiben, da die Trennwände während dieser Zeit von der E-GmbH genutzt werden, §§ 253 Abs. 3 HGB, H 7.4 [Mietereinbauten] EStH, 7 Abs. 4 S. 2 EStG.

Hinweis zum Verständnis

An dieser Stelle wäre die korrekte Zitation sehr wichtig. Denn Rz. 10 des BMF-Schreibens a.a.o. gilt für sonstige Mietereinbauten nicht mehr und wurde durch H 7.4 [Mietereinbauten] überholt. Demnach erfolgt die Abschreibung für die Steuerbilanz hier nicht nach § 7 Abs. 1 EStG, sondern nach § 7 Abs. 4 EStG. Häufig ist aber die tatsächliche ND/MD kürzer als die 33,3 Jahre, daher gilt dann wieder § 7 Abs. 4 S. 2 EStG.

Demnach ergibt sich der folgende Bilanzansatz zum 31.12.01:

+/-		Bilanzansatz
	HK, § 255 Abs. 2 HGB	20.000 €
/	Mietdauer, §§ 253 Abs. 3 HGB, 7 Abs. 4 S. 2 EStG	5 Jahre
=	Abschreibung/AfA p.a.	4.000 €
x	Zeitanteil (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG)	4/12
=	Abschreibung/AfA 01	1.333 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	18.667 €

Die Buchung der E-GmbH ist zu korrigieren, indem die Trennwände aktiviert und abgeschrieben werden.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

ARAP	140.000 €	an	s.b. Aufw.	140.000 €
so. Verm. (n.a. VorSt)	45.600 €	an	so. Verm. (VorSt)	45.600 €
Bauten	60.000 €	an	s.b. Aufw.	60.000 €
Absch. Sach.	4.000 €	an	Bauten	4.000 €
Bauten	20.000 €	an	s.b. Aufw.	20.000 €
Absch. Sach.	1.333 €	an	Bauten	1.333 €
s.b. Aufw.	867 €	an	so. RSt.	724 €
			so. Zins.	143

2.3. Sachverhalt 3: Anschaffung eines neuen Fahrzeugs

(ca. 16 Punkte, ca. 40 Minuten Bearbeitungszeit)

2.3.1. Sachverhalt

Die E-GmbH verfügt unter anderem über einen 3,5 Tonner LKW der Marke Ivecos. Dieser wird benutzt, um Veranstaltungsequipment zu transportieren. Am **16.04.01** baut der Mitarbeiter Kai Ling (KL) einen **Unfall** mit dem Ivecos LKW, der zu einem wirtschaftlichen Totalschaden führt. Aus diesem Grund wird der LKW noch am selben Tag an einen Schrotthändler **für 1,19 € verkauft**. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Ivecos einen **Restbuchwert** von **8.300 €**.

Gleichwohl war das Fahrzeug Vollkasko versichert, weshalb die Versicherung im Mai 01 den tatsächlichen **Zeitwert** mit einem Betrag von **10.000 €** abfindet. Das Schreiben über die Anerkennung des Schadens sowie die Überweisung der 10.000 € erfolgten allesamt noch im **Mai**. Die E-GmbH erfasste die Vorgänge im Zusammenhang mit der Zerstörung des Altfahrzeugs wie folgt:

Absch. Sach.	8.300 €	an	Tech. Anl.	8.300 €
Guth. Kred.	1,19 €	an	s.b. Ertrag	1,19 €
Guth. Kred.	10.000 €	an	s.b. Ertrag	10.000 €

Da die E-GmbH dringend ein solches Fahrzeug benötigt, bestellt der Geschäftsführer MK im Namen der E-GmbH ein **neues Fahrzeug** (ND 6 Jahre) im Mai bei einem Ivecos Händler. Dieses wird dann schließlich am **02.06.01** an die E-GmbH ausgeliefert. Der Ivecos Händler stellt dabei einen Betrag von **40.000 € netto zzgl. 2.000 € netto Überführungskosten** in Rechnung (**Bruttobetrag insgesamt = 49.980 €**). Den Vorgang buchte die E-GmbH wie folgt:

tech. Anl.	40.000 €	an	Guth. Kred.	49.980 €
s.b. Aufw.	2.000 €			
so. Verm.	7.980 €			
(VorSt)				

Im Juli 01 wird das neue Fahrzeug noch mit einem **Logo** der E-GmbH **foliert**. Für die Werbebeschriftung werden der E-GmbH noch einmal **1.500 € zzgl. 285 € USt** ordnungsgemäß in Rechnung gestellt. Den Vorgang buchte die E-GmbH wie folgt:

s.b. Aufw.	1.500 €	an	Guth. Kred.	1.785 €
so. Verm.	285 €			
(VorSt)				

Abschreibungen für den neuen LKW wurden bislang noch nicht gebucht.

2.3.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.3.3. Lösung

Zerstörung des alten Fahrzeugs

Da das alte Fahrzeug am 16.04.01 an den Schrotthändler veräußert wird, ist es der E-GmbH am 31.12.01 nicht mehr zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) und daher auch nicht mehr als Vermögensgegenstand auszuweisen. Gleichwohl war es bis zur Veräußerung Anlagevermögen der E-GmbH (§ 247 Abs. 2 HGB) und unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A II 2 HGB) auszuweisen. Die Bewertung erfolgte mit den fortgeführten AK, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

Die Zerstörung durch den Unfall führt im April 01 zu einer außerplanmäßigen Abschreibung (§ 253 Abs. 3 HGB), da eine dauernde Wertminderung vorliegt. Steuerrechtlich erfolgt gemäß § 7 Abs. 1 S. 7 EStG ebenfalls eine außergewöhnliche AfA (AfaA). Demnach ist die vollständige Ausbuchung des Fahrzeugs, die von der E-GmbH auch vorgenommen wurde, korrekt.

Gleichwohl löst die Veräußerung des Fahrzeugs an den Schrotthändler für 1,19 € Umsatzsteuer aus, da es sich um eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Inland (§§ 3 Abs. 1, 3 Abs. 6 S. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) handelt. Demnach ist die im Veräußerungspreis enthaltene USt ($1,19 \text{ €} / 119 \times 19 = 0,19 \text{ €}$ vgl. §§ 10 Abs. 1, 12 Abs. 1 UStG) noch als Verbindlichkeit zu erfassen.

Die Versicherungsentschädigung wurde zutreffend als Ertrag i.H.v. 10.000 € erfasst. Der Vorgang löst keine Umsatzsteuer aus, da es sich bei der Versicherungsentschädigung um echten Schadensersatz handelt.

Da die E-GmbH mit der Versicherungsentschädigung und dem Veräußerungspreis insgesamt 10.001 € erhält und $10.001 \text{ €} > 8.300 \text{ €}$ RWB sind, kommt es in Höhe der Differenz (= 1.701 €) zur Aufdeckung stiller Reserven.

Gemäß R 6.6 EStR können diese stillen Reserven auf die AK eines neuen Wirtschaftsguts (neuer Ivecos LKW) übertragen werden, da der alte LKW als Wirtschaftsgut des Anlagevermögens aufgrund höherer Gewalt aus dem BV ausscheidet. Die konkreten Folgen der Übertragung stiller Reserven werden nachfolgend beim neuen Fahrzeug geprüft.

Erwerb des neuen Fahrzeugs

Der neue Ivecos LKW ist der E-GmbH zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) und im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ (§ 266 Abs. 2 A II 2 HGB) auszuweisen. Die Bewertung erfolgt mit den fortgeführten AK, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

Zu den AK gehören der Kaufpreis i.H.v. 40.000 € (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) sowie die Überführungskosten i.H.v. 2.000 € (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB). Die Vorsteuer gehört nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den AK.

Bei der Werbebeschriftung könnte es sich grundsätzlich um nachträgliche HK aus Erweiterung oder wesentlicher Verbesserung handeln (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB).

Allerdings hat das **FG München** in seinem Urteil vom 10.05.06 (1 K 55521/04) entschieden, dass es sich bei einer Werbebeschriftung **nicht um aktivierungspflichtige Aufwendungen** handelt. Daher ist die Werbebeschriftung nicht in der fortgeführten AK des Fahrzeugs einzubeziehen.

In der Klausur haben Sie keine Möglichkeit, nach Urteilen zu recherchieren. Für eine Begründung in eigenen Worten würden Sie aber dennoch den Punkt erhalten.

Die durch den alten LKW ausgelösten stillen Reserven können steuerrechtlich nach R 6.6 EStR auf den neuen LKW übertragen werden, da die Reinvestition offenkundig innerhalb der Frist von 1 Jahr (R 6.6 Abs. 4 EStR) erfolgt ist. Durch die Übertragung der stillen Reserven ändert sich auch die AfA-BMG für die Steuerbilanz.

Nach alldem ergibt sich die folgende Bilanzpostenermittlung per 31.12.01:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	AK, § 255 Abs. 1 HGB	42.000 €	42.000 €
./.	Übertragung stiller Reserven nach R 6.6 EStR	/	1.701 €
=	BMG für die Abschreibung/AfA in 01	42.000 €	40.299 €
./.	AfA 01 (HR: 42.000 € / 6 Jahre = 7.000 € pro Jahr; 7.000 € x 7/12 = 4.083 € in 01 StR: 40.299 € / 6 Jahre = 6.717 € pro Jahr; 6.717 € x 7/12 = 3.918 € in 01)	4.083 €	3.918 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	37.917 €	36.381 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **1.536 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz höher ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 1.536 € = 461 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Neben der Umsatzsteuer aus der Veräußerung des Altfahrzeugs müssen auch noch die Überführungskosten aktiviert und die Abschreibungen für den neuen LKW gebucht werden:

s.b. Ertrag	0,19 €	an	so. Verb. (USt)	0,19 €
tech. Anl.	2.000 €	an	s.b. Aufw.	2.000 €
Absch. Sach.	4.083 €	an	tech. Anl.	4.083 €

2.4. Sachverhalt 4: Beschaffung einer neuen Beschallungsanlage

(ca. 16 Punkte, ca. 40 Minuten Bearbeitungszeit)

2.4.1. Sachverhalt

Die E-GmbH benötigt für die Beschallung größerer Tourneen ein entsprechendes Beschallungssystem. Nach einigen Produktvorführungen entscheidet sich der Geschäftsführer MK für das GSE System der Marke D&B. Da dieses System sehr teuer ist und D&B von Haus aus günstige Leasingkonditionen anbietet, entscheidet sich MK im Namen der E-GmbH für ein **Leasing der Anlage** zu den folgenden Konditionen:

- **Grundmietzeit:** 5 Jahre ab dem 01.07.01
- Kündigung: erst nach der Grundmietzeit zulässig
- **Anschaffungskosten** der Anlage: 1.000.000 € netto
- **Leasingrate:** jährlich 240.000 €
- Die erste Leasingrate i.H.v. 240.000 € wurde am **01.07.01** vorschüssig gezahlt; danach wird im jährlichen Rhythmus gezahlt
- **Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer:** 10 Jahre
- **Option:** Kauf nach Ablauf der Grundmietzeit möglich – als Kaufpreis wird ein Betrag von 1 € festgelegt

Die Anlage wird pünktlich zum 01.07.01 der E-GmbH ausgeliefert. Die E-GmbH hat **sämtliche Kosten** im Zusammenhang mit dem Leasingvertrag (Leasingraten) bislang als s.b. Aufwand gebucht.

D&B hat der E-GmbH mit Datum vom **01.07.01** eine **Rechnung** über **1.000.000 € netto zzgl. 190.000 € USt** ausgestellt. Die Abrechnungen über die einzelnen Leasingraten erfolgten ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis. Die Vorsteuer i.H.v. 190.000 € soll – so ist es im Leasingvertrag festgehalten – direkt nach Erwerb von der E-GmbH an D&B gezahlt werden und ist nicht in den laufenden Leasingraten inkludiert. Die **Zahlung** der **190.000 €** von der E-GmbH an D&B wurde bislang gegen **durchlaufende Posten** gebucht.

2.4.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

Hinweis

Das BMF-Schreiben vom 19.04.1971 (BStBl. I 1971, S. 264) dürfen Sie verwenden – es wäre in einer Klausur auch abgedruckt.

2.4.3. Lösung

Maschine

Bei dem Leasingvertrag handelt es sich um Finanzierungs-Leasing i.S.d. BMF-Schreibens vom 19.04.1971 (BStBl. I 1971, S. 264) II Nr. 1, da eine feste Grundmietzeit vereinbart ist und es sich auch nicht um ein Spezial-Leasing handelt. Die Grundmietzeit beträgt hier 5 Jahre GMZ / 10 Jahre ND = 50 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Maschine. Für die Bestimmung einer wirtschaftlichen Zurechnung bei der E-GmbH als Leasingnehmer ist daher die Höhe der Kaufoption im Vergleich zum verbleibenden Buchwert maßgebend, BMF a.a.o. III Nr. 2 lit. b) bb).

Vorliegend beträgt der Buchwert nach Ablauf der GMZ AK 1.000.000 € ./ (1.000.000 € / 10 J. ND = 100.000 € x 5 J.) = 500.000 €. Da dies größer als der vereinbarte Kaufpreis von 1 € ist, kann davon ausgegangen werden, dass die Kaufoption ausgeübt wird, weshalb die Maschine von Anfang an der E-GmbH als Leasingnehmerin wirtschaftlich zugerechnet wird, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB.

Die E-GmbH hat die Maschine daher im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „technische Anlagen und Maschinen“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 A II 2 HGB. Die Bewertung erfolgt mit den AK abzüglich Abschreibung/AfA, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG.

Die AK betragen hier 1.000.000 € (AK gemäß Leasingvertrag) – eine höhere Bewertung trotz insgesamt höherer Leasingraten ist nicht zulässig. Die Vorsteuer gehört nicht zu den AK, da sie abziehbar ist, § 9b Abs. 1 EStG. Die Abschreibung erfolgt hier linear, sodass sich der Bilanzposten wie folgt entwickelt:

+/-		Bilanzansatz
	AK im Juli 01	1.000.000 €
./.	Abschreibung/AfA in 01 (1.000.000 € / 10 J. = 100.000 € pro Jahr; 100.000 € x 6/12 = 50.000 € in 01)	50.000 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	950.000 €

Verbindlichkeit

Die AK der Maschine (1.000.000 €) sowie die darauf entfallende VorSt (190.000 €) bilden zugleich auch den Erfüllungsbetrag (1.190.000 €) einer anzusetzenden Verbindlichkeit aus dem Leasingvertrag für die gedachte Darlehenstilgung, § 246 Abs. 1 HGB. Der Ausweis der Verbindlichkeit erfolgt als „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“ gemäß § 266 Abs. 3 C 4 HGB. Zum Bilanzstichtag 31.12.01 ist die Verbindlichkeit bereits in Höhe der Vorsteuer vollständig und im Übrigen in Höhe des in der ersten Leasingrate enthaltenen Tilgungsanteils bezahlt worden (Berechnung s. nachfolgend).

Zahlungen

Während der gesamten Leasingdauer wird die E-GmbH 5 J. x 240.000 € = 1.200.000 € an D&B leisten. Sie wendet daher 200.000 € mehr auf, als nach den AK der Beschallungsanlage notwendig wären. Diese Differenz stellt damit einen Zins-/Kostenanteil dar. Dieser Zins-/Kostenanteil ist nach der Zinsstaffelmethode auf die Laufzeit von 5 Jahren zu verteilen. In 01 fällt nur eine Rate an.

Auf diese Rate entfällt nach der Zinsstaffelmethode ein Aufwand von $5/15 \times 200.000 \text{ €} = 66.667 \text{ €}$. Somit dient der übrige Betrag ($240.000 \text{ €} - 66.667 \text{ €} = 173.333 \text{ €}$) der Tilgung der Verbindlichkeit für das erste Jahr der Leasingdauer.

Da die Zahlung am 01.07.01 geleistet wird und 66.667 € Zinsen für ein Jahr im Voraus beinhaltet, ist ein Rechnungsabgrenzungsposten für den Zeitraum 01.01. – 30.06.02 zu bilden, §§ 250 Abs. 1 HGB, 5 Abs. 5 EStG. Die Einstellung der RAP erfolgt ebenfalls nach der Zinsstaffelmethode, diesmal aufgeteilt nach Monaten. Insgesamt beinhaltet die erste Rate Zinsen für 12 Monate, sodass $21/78 (6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 21; 21/78) \times 66.667 \text{ €} = 17.949 \text{ €}$ in den ARAP einzustellen sind. In 01 verbleibt daher ein Zinsaufwand i.H.v. 48.718 €, der in der GuV unter „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ (§ 275 Abs. 2 Nr. 13 HGB) zu erfassen ist.

Fortentwicklung der Verbindlichkeit

Nach alldem entwickelt sich die Verbindlichkeit durch den Erwerb der Maschine wie folgt:

+/-		Bilanzansatz
	Zugang im Juli 01	1.190.000 €
./.	Tilgung der Vorsteuer „cash“	190.000 €
=	Restbetrag	1.000.000 €
./.	Tilgungsanteil in der am 01.07.01 gezahlten Rate	173.333 €
=	Bilanzansatz zum 31.12.01	826.667 €

Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlich stellt die Auslieferung der Maschine eine steuerbare Lieferung dar (§§ 3 Abs. 1, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), sodass die Abrechnung der 190.000 € USt korrekt ist. Da die E-GmbH eine ordnungsgemäße Rechnung erhalten hat, ist diese USt auch als VorSt abziehbar. Der Zins-/Kostenanteil beinhaltet wegen § 4 Nr. 8 lit. a) UStG keine USt, sodass insoweit eine Abrechnung ohne gesonderten Steuerausweis ebenfalls nicht zu beanstanden ist.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Da die E-GmbH bislang die Leasingraten vollständig in den Aufwand gebucht und eine Aktivierung der Maschine noch nicht vorgenommen hat, muss dies im Jahresabschluss nachgeholt werden. Es ergeben sich die folgenden Abschlussbuchungen:

Tech. Anl.	1.000.000 €	an	Verb. LuL.	1.190.000 €
so. VermG.	190.000 €			
(VorSt)				
Verb. LuL.	190.000 €	an	durchl. Pos.	190.000 €
Verb. LuL	173.333 €	an	s.b. Aufw.	173.333 €
Zins. u. ähn.	48.718 €	an	s.b. Aufw.	66.667 €
ARAP	17.949 €			
Absch. Sach.	50.000 €	an	tech. Anl.	50.000 €

2.5. Sachverhalt 5: Programmierung einer Software für die Lagerverwaltung

(ca. 22 Punkte, ca. 50 Minuten Bearbeitungszeit)

2.5.1. Sachverhalt

Der Online-Shop der E-GmbH hat im Jahr 01 ein starkes Wachstum erfahren, weshalb die Logistikprozesse angepasst werden mussten. Zu diesem Zweck war es auch erforderlich, eine **neue Software anzuschaffen**. Dies tat die E-GmbH dann schließlich auch, indem sie für einen Kaufpreis von **100.000 € netto zzgl. 19.000 € USt** (ordnungsgemäße Rechnung lag vor) eine **dauerhafte Nutzungslizenz** an der Shopsoftware „**Magenta**“ erwarb. Hierbei handelt es sich um das „Standard-Produkt“ eines entsprechenden Herstellers.

Der IT-Admin der E-GmbH benötigte jedoch noch einige Stunden für die Installation und musste außerdem die Software an die besonderen Prozesse der E-GmbH anpassen, weshalb der E-GmbH auch noch **anteilige Personalkosten i.H.v. 20.000 € entstanden** sind. Die E-GmbH beabsichtigt, die Software für 3 Jahre im Unternehmen zu verwenden. Bislang wurde der Vorgang in der Buchhaltung der E-GmbH wie folgt erfasst:

imm. VermG 100.000 €	an	Guth. Kred. 119.000 €
so. VermG. 19.000 €		
(VorSt)		

Eine Aktivierung des Personalaufwands erfolgte bislang nicht. Auch eine Abschreibung wurde bislang noch nicht gebucht.

Da das Magenta Shopsystem jedoch noch nicht in der Lage war, One-Stop-Shop Meldungen (OSS-Meldungen) an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, beschloss die E-GmbH nach einer kurzen Marktrecherche, **eine eigene Software zu entwickeln**. Dabei handelt es sich um eine separate und unabhängig vom Shopsystem verwendbare Software, die Daten aus unterschiedlichen Quellen aufbereiten und als fertige OSS-Meldungen an das BZSt übermitteln kann.

Die **anteiligen Personalkosten** der Programmierer für die Herstellung dieser Software betrugen **100.000 €**. Davon entfielen **10.000 € auf die vorherigen Planungen** (Machbarkeitsanalyse, Vergleich fertiger Lösungen auf dem Markt, Gespräche und Produktpräsentationen) und **90.000 € auf die Entwicklung des Quellcodes**, der der Software zugrunde liegt (ND 3 Jahre).

Beide Programme waren zeitgleich zum **01.10.01 betriebsbereit**.

2.5.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

Hinweis

Das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 (BStBl. I 2022, S. 187) dürfen Sie verwenden – es wäre in einer Klausur auch abgedruckt.

2.5.3. Lösung

Anschaffung der Standardsoftware

Bei der dauerhaften Nutzungslizenz für das Magenta Shopsystem handelt es sich um einen (immateriellen) Vermögensgegenstand (§ 246 Abs. 1 S. 1 HGB), der der E-GmbH aufgrund der Dauerhaftigkeit wirtschaftlich zuzurechnen ist, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. Sie hat die Lizenz daher im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „entgeltlich erworbene Konzessionen...“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 A I Nr. 2 HGB.

Die Bewertung erfolgt mit den fortgeführten AK, da auch die Software einer Abnutzung unterliegt, §§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1, 7 Abs. 1 EStG. Die AK bestehen hier aus dem Kaufpreis (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB) und den anteiligen Personalkosten des IT-Admins, da erst durch diese Aufwendungen die Software subjektiv betriebsbereit war (§ 255 Abs. 1 S. 1 HGB), somit 120.000 €. Die VorSt gehört nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den AK, da sie abziehbar war.

Handelsrechtlich wird die Abschreibung linear auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3 Jahren vorgenommen.

Steuerrechtlich wäre grundsätzlich auch eine Nutzungsdauer von 3 Jahren anzunehmen, allerdings gestattet das BMF-Schreiben vom 22.02.2022 (BStBl. I 2022, S. 187) unter II Rz. 5 auch die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer für die Steuerbilanz, was aufgrund der Aufgabenstellung so gewählt wird. Gemäß BMF a.a.o. I. Rz. 1.4 ist die Annahme einer Nutzungsdauer von 1 Jahr einer sofortigen Abschreibung in voller Höhe gleichzustellen.

Danach ergeben sich die folgenden Bilanzansätze für Handels- und Steuerbilanz:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	AK, § 255 Abs. 1 HGB	120.000 €	120.000 €
./.	AfA 01 (HR: 120.000 € / 3 Jahre = 40.000 € pro Jahr; 40.000 € x 3/12 = 10.000 € in 01 StR: 120.000 € sofort in voller Höhe)	10.000 €	120.000 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	110.000 €	0 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach § 60 Abs. 2 EStDV i.H.v. **110.000 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz höher ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 110.000 € = 33.000 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird

am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Herstellung der eigenen Software

Bei der selbst hergestellten Software handelt es sich um einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens (§§ 246 Abs. 1 S. 1, 247 Abs. 2 HGB). Handelsrechtlich besteht nach § 248 Abs. 2 HGB ein Aktivierungswahlrecht. Steuerrechtlich besteht ein Aktivierungsverbot, § 5 Abs. 2 EStG, sodass die Aufwendungen in voller Höhe steuerlich gewinnmindernd als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Da handelsrechtlich das höchstmögliche Vermögen ausgewiesen werden soll, wird das Aktivierungswahlrecht in Anspruch genommen.

Die Software ist unter dem Bilanzposten „selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte...“ gemäß § 266 Abs. 2 A I Nr. 1 HGB auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt mit den fortgeführten HK (§§ 253 Abs. 1, 253 Abs. 3, 255 Abs. 2 HGB), wobei im Falle selbstgeschaffener immaterieller Vermögensgegenstände konkret auf die Entwicklungskosten abgestellt wird, § 255 Abs. 2a HGB. Vorliegend betragen die Entwicklungskosten 90.000 €, § 255 Abs. 2a S. 2 HGB. Bei den übrigen 10.000 € handelt es sich um Forschungskosten (§ 255 Abs. 2a S. 3 HGB), die nicht aktiviert werden dürfen.

Danach ergibt sich der folgende Bilanzansatz:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	HK, § 255 Abs. 2 u. 2a HGB	90.000 €	/
./.	AfA 01 (HR: 90.000 € / 3 Jahre = 30.000 € pro Jahr; 30.000 € x 3/12 = 7.500 € in 01)	7.500 €	/
=	Bilanzansatz 31.12.01	82.500 €	/

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **82.500 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz höher ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 82.500 € = 24.750 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Hinweis für die Praxis

In der Praxis unterliegt die Differenz (57.750 €) zwischen der Aktivierung (82.500 €) und der darauf entfallenden passiven latenten Steuer (24.750 €) einer Ausschüttungssperre, § 268 Abs. 8 HGB. Dies müsste im Anhang entsprechend erläutert werden. Da in den IHK-Klausuren aber i.d.R. keine Anhangsangaben gefordert werden, ist dies für das Bestehen der Klausuren ohne Bedeutung.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Die E-GmbH hat die AK zur Betriebsbereitschaft (Personalkosten IT-Admin) noch nicht aktiviert. Auch wurde die Abschreibung für das Magenta Shopsystem noch nicht erfasst. Ebenso ist die Aktivierung der selbst geschaffenen Software unterblieben – dies wird nun in den Abschlussbuchungen nachgeholt:

Imm. VermG	20.000 €	an	Pers.aufw.	20.000 €
Absch. imm.	10.000 €	an	imm. VermG	10.000 €
Imm. VermG	90.000 €	an	Pers.aufw.	90.000 €
Absch. imm.	7.500 €	an	imm. VermG	7.500 €

2.6. Sachverhalt 6: Beteiligung an der EC-GmbH

(ca. 16 Punkte, ca. 40 Minuten Bearbeitungszeit)

2.6.1. Sachverhalt

Mit Wirkung zum 01.01.01 gründet die E-GmbH die EC-GmbH, an der sie zu 100 % beteiligt ist. Sie zahlt unmittelbar nach der notariellen Beurkundung der Satzung das **gezeichnete Kapital i.H.v. 25.000 €** ein. Daneben stellte der **Notar** eine Rechnung i.H.v. **500 € zzgl. 95 € USt** aus. Auch das Handelsregister stellte für die Eintragung der EC-GmbH einen Betrag von **400 €** ohne gesonderten Steuerausweis in Rechnung. Der Vorgang wird im Januar 01 wie folgt in der Buchhaltung der E-GmbH erfasst:

Beteil.	25.000 €	an	Guth. Kred. 25.995 €
s.b. Aufw.	900 €		
so. VermG	95 €		

(VorSt)

Zweck der EC-GmbH ist die **Verwaltung von Investitionen** und die **Beteiligung an anderen Unternehmen**. Dies soll die E-GmbH diversifizieren und absichern. Aus strategischen Gründen erfolgen die Beteiligungen über die EC-GmbH als Tochtergesellschaft.

Um Investitionen tätigen zu können, schließen die **E-GmbH und die EC-GmbH** am **01.02.01** einen **Darlehensvertrag** mit **angemessener Verzinsung**. Infolgedessen werden **500.000 €** von der E-GmbH an die EC-GmbH als Darlehen **noch im Februar 01 ausgezahlt**. Die E-GmbH hat den Vorgang entsprechend als Darlehensforderung erfasst.

Die EC-GmbH hat mit diesem Geld in eine Aktie investiert, deren Kurs kurze Zeit nach der Investition rapide gefallen ist. Weil eine Verbesserung des Kurses bis zum Bilanzstichtag nicht absehbar ist, entschloss sich die E-GmbH, **mit Wirkung zum 01.11.01** auf die **Darlehensforderung** ggü. der EC-GmbH **zu verzichten** und diese Mittel in Eigenkapital umzuwidmen. Durch die Umwidmung der Mittel in Eigenkapital kommt es zu einer **wesentlichen Verbesserung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft**. Der Vorgang wurde in der Buchhaltung der E-GmbH wie folgt erfasst:

s.b. Aufw.	500.000 €	an	Ford. 500.000 €
------------	-----------	----	-----------------

Bis zum 31.10.01 sind **Zinsen i.H.v. 4.000 € (angemessen)** angefallen, die noch von der EC-GmbH ausgeglichen und ordnungsgemäß in beiden Gesellschaften gebucht wurden.

Als Konsequenz dieser Fehlinvestition ergibt eine Unternehmensbewertung per 31.12.01, dass die **Beteiligung an der EC-GmbH** aus Sicht der E-GmbH nur noch **400.000 € Wert** ist. Bis zum **Tag der Bilanzaufstellung** ist der Aktienkurs der in der EC-GmbH gehaltenen Aktie aber wieder gestiegen, weshalb zu diesem Datum ein Unternehmenswert für die EC-GmbH von **450.000 €** als angemessen betrachtet werden kann. Gehen Sie davon aus, dass sich dieser Wert auch langfristig nicht ändert.

Mit Ausnahme der Darlehensausgabe und der Umwidmung des Darlehens in Eigenkapital wurden bislang keine Buchungen vorgenommen.

2.6.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

Hinweis

Das BMF-Schreiben vom 02.09.2016 (BStBl. I 2016, S. 995) dürfen Sie verwenden – es wäre in einer Klausur auch abgedruckt.

2.6.3. Lösung

Die Beteiligung an der EC-GmbH ist aus Sicht der E-GmbH ein Vermögensgegenstand des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB), da diese längerfristig dem Unternehmen dienen soll. Der Ausweis erfolgt hier jedoch nicht als Beteiligung, sondern als „Anteile an verbundene Unternehmen“ gemäß § 266 Abs. 2 A III Nr. 1 HGB, da zwischen der E-GmbH und der EC-GmbH ein entsprechendes Beherrschungsverhältnis (§§ 271 Abs. 2, 290 HGB) besteht.

Die Zugangsbewertung erfolgt mit den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Zu den AK gehört zunächst das gezeichnete Kapital i.H.v. 25.000 €. Die Notar- und Gerichtskosten sind ANK nach § 255 Abs. 1 S. 2 HGB und ebenfalls zu aktivieren. Die VorSt gehört nach § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den AK. Demgemäß betragen die historischen AK zunächst 25.900 €.

Der Verzicht auf die Rückzahlung der Darlehensforderung stellt aus Sicht der E-GmbH nachträgliche Herstellungskosten aus wesentlicher Verbesserung (§ 255 Abs. 2 S. 1 HGB) dar, weil der Wert der Tochtergesellschaft dadurch gestärkt wird. Demnach sind die 500.000 € ebenfalls zu aktivieren. Das Gleiche gilt auch für das Steuerrecht (§ 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG analog). Die fortgeführten AK bis zum Bilanzstichtag betragen daher insgesamt 525.900 €.

Hinweis zum Verständnis

Es liegt hier steuerrechtlich eine verdeckte Einlage (R 8.9 KStR) vor, da mit Verzicht auf die Darlehensforderung der EC-GmbH von der E-GmbH ein einlagefähiger Vermögensvorteil zugewendet wird, der gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Steuerrechtlich gelten solche Aufwendungen wegen § 17 Abs. 2a S. 3 Nr. 1 EStG ohnehin als nachträgliche AK.

Handelsrechtlich ist die Beurteilung jedoch anders. Denn das Handelsrecht kennt den Begriff der „verdeckten Einlage“ nicht. Auch nachträgliche AK sind nicht denkbar, weil dadurch weder ein Vermögensgegenstand erworben noch in einen betriebsbereiten Zustand versetzt wird. Es kommen daher nur noch nachträgliche HK in Betracht, wobei in diesem Kontext auch nur nachträgliche HK aus wesentlicher Verbesserung vorliegen können. In Literatur und Rechtsprechung herrscht ein Meinungsstreit darüber, wann eine solche wesentliche Verbesserung gegeben ist. Die herrschende Meinung spricht sich dafür aus, dass dies zumindest der Fall ist, wenn der Wert der Tochtergesellschaft durch den Verzicht verbessert wird und nicht bloß erhalten bleibt¹. Dies sollte laut Sachverhaltsdarstellung hier so unterstellt werden.

Wer in diesem Fall aber den Forderungsverzicht handelsrechtlich als Aufwand und steuerrechtlich als nachträgliche AK betrachten würde (mit entsprechenden

¹ vgl. u.A. Schubert/Hutzler in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage 2022, § 255 HGB, Rz. 146, 147.

Abweichungen zwischen HBil und StBil), hätte sicherlich auch einen guten Gedanken gehabt. In einer Original-Klausur würde ein solcher Sachverhalt vermutlich auch nicht vorkommen, da er zu auslegungsbedürftig wäre.

Gleichwohl ist handelsrechtlich für die Bewertung zum Bilanzstichtag das gemilderte Niederstwertprinzip von § 253 Abs. 3 S. 5 HGB zu beachten, dass eine Pflicht zur außerplanmäßigen Abschreibung bei dauernder Wertminderung vorsieht. Vorliegend ist von einem dauernden beizulegenden Wert i.H.v. 450.000 € auszugehen, sodass bis zu diesem Betrag eine Abschreibungspflicht besteht. Der zeitweise noch niedrigere Wert von 400.000 € ist ohne Bedeutung, da er nicht dauernd ist und laut Aufgabenstellung vom Abschreibungswahlrecht des § 253 Abs. 3 S. 6 HGB abgesehen werden soll.

Steuerrechtlich gelten für die Teilwertabschreibung die besonderen Regelungen von § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 u. Nr. 1 S. 2, 3 EStG, die bis zu einem Betrag von 450.000 € wegen der Dauerhaftigkeit (vgl. BMF-Schreiben vom 02.09.2016, BStBl. I 2016, S. 995, Rz. 11) ebenfalls zulässig wäre. Allerdings würde eine Teilwertabschreibung wegen § 8b Abs. 3 S. 3 KStG keine steuerliche Auswirkung entfalten, weshalb diese nicht zu einem niedrigeren steuerlichen Gesamtergebnis führen würde. Daher wird von dem Wahlrecht auf Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz kein Gebrauch gemacht.

Hinweis zum Verständnis

Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften wirken sich zwar im Steuerbilanzgewinn, nicht jedoch auf das Einkommen der Gesellschafter-Kapitalgesellschaft aus, § 8b Abs. 3 S. 3 KStG. Daher bietet eine Teilwertabschreibung auf eine solche Beteiligung in der Steuerbilanz tatsächlich keinen Vorteil.

Wird die Beteiligung später aber wegen des Wertaufholungsgebotes wieder zugeschrieben, unterliegt der Zuschreibungsgewinn wegen § 8b Abs. 2 S. 2, 3 u. Abs. 3 S. 1 KStG aber einer außerbilanziellen Hinzurechnung von 5 %. Somit ergibt sich insgesamt ein steuerlicher Nachteil. Die Literatur spricht häufig von der sog. „Teilwert-Zuschreibungsfall“.

Aus diesem Grund sollte bei Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft an anderen Kapitalgesellschaften stets auf eine Teilwertabschreibung in der Steuerbilanz verzichtet werden.

Da sich dieser Vorgang aber erst auf Ebene der Einkommensermittlung der Muttergesellschaft auswirkt, ist eine solche Würdigung in der IHK-Klausur zur Jahresabschlusserstellung eher unwahrscheinlich, da dann in einer Klausur von Aufgabenstellung 1 zu steuerrechtlichen Problemen ausführlich Stellung genommen werden müsste.

Nach alledem ergeben sich die folgenden Bilanzansätze:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Historische AK der Beteiligung	25.900 €	25.900 €
+	Darlehensverzicht als nachträgliche HK	500.000 €	500.000 €
=	Zwischenergebnis	525.900 €	525.900 €
./.	Außerplanmäßige Abschreibung wegen gemildertem Niederstwertprinzip	75.900 €	/
=	Bilanzansatz 31.12.01	450.000 €	525.900 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **75.900 €** zu erhöhen.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz niedriger ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **aktive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 75.900 € = 22.770 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Die ANK der Beteiligung müssen noch als solche erfasst werden. Auch ist eine Korrektur des Bilanzpostens von „Beteiligungen“ auf „Anteile an verbundene Unternehmen“ vorzunehmen. Der Darlehensverzicht ist als nachträgliche HK ebenfalls zu aktivieren und auch die außerplanmäßige Abschreibung in der Handelsbilanz muss noch nachgeholt werden:

Ant. verb. U	525.900 €	an	Bet.	25.000 €
			s.b. Aufw.	900 €
			s.b. Aufw.	500.000 €
Absc. Fin.anl.	75.900 €	an	Ant. verb. U.	75.900 €

2.7. Sachverhalt 7: Vorräte & Waren

(ca. 25 Punkte, ca. 60 Minuten Bearbeitungszeit)

2.7.1. Sachverhalt

Die E-GmbH verfügt auf ihrem Gelände über Tanks zur Aufbewahrung von Diesel, der zur Betankung der eigenen Fahrzeuge benutzt werden. Die Inventur zum Bilanzstichtag hat ergeben, dass in den Tanks **insgesamt 10.000 Liter Diesel** vorrätig waren. Die Eingangsrechnungen der dazugehörigen Einkäufe weisen die folgenden Werte auf:

	Menge	Preis (netto)
Anfangsbestand (Endbestand 31.12.00)	12.000 L	16.800 €
Zugang 15.03.01	2.000 L	2.900 €
Zugang 20.06.01	4.000 L	5.880 €
Zugang 12.08.01	5.000 L	7.500 €
Zugang 03.09.01	3.500 L	5.740 €
Zugang 22.11.01	11.000 L	15.620 €

In der Vergangenheit wurden die Dieselbestände stets mit dem **gewogenen Durchschnittssatz** bewertet. Gründe für eine Abkehr von diesem Bewertungsverfahren sind nicht gegeben. Am **31.12.01** wurde der Liter Diesel netto für **1,58 €** gehandelt.

Daneben ergibt sich aus der Inventur noch der Bestand einer zum Verkauf bestimmten Ware, konkret eines Mikrofons (Shur SM58). Von den Mikrofonen sind zum Bilanzstichtag insgesamt noch **238 Stück im Lager der E-GmbH** vorhanden.

Aus den dazugehörigen Eingangsrechnungen ergeben sich die folgenden Werte:

	Menge	Preis (netto)
Anfangsbestand (Endbestand 31.12.00)	102	10.200 €
Zugang 24.05.01	148	14.208 €
Zugang 29.08.01	32	3.008 €
Zugang 13.10.01	56	5.712 €
Bestellung 06.12.01 (noch am Hamburger Hafen befindlich)	200	20.000 €

In der Vergangenheit wurden diese Bestände stets nach dem **Lifo-Verfahren** bewertet, da die neu ankommende Ware stets vorne im Regal eingeräumt wird und demnach als erstes entnommen wird. Es sind keine Gründe erkennbar, von diesem Bewertungsverfahren abzuweichen.

Erst **kurz vor dem Bilanzstichtag** hat die E-GmbH zwei weitere Chargen der SM58 Mikrofone bestellt. Eine **Charge mit 200 Stück** befindet sich zum Bilanzstichtag noch auf dem Gelände des **Hamburger Hafens** und wartet auf den Weitertransport ins Lager der E-GmbH. Die **Gefahr** ist zu dieser Zeit nach dem mit dem Lieferanten vereinbarten Incoterm allerdings **schon auf die E-GmbH** übergegangen.

Für eine weitere **Charge mit 100 Stück** hat die E-GmbH am **20.12.01** eine **verbindliche Bestellung** abgeben, der Versand befindet sich jedoch noch beim Hersteller in Vorbereitung.

Kurz nachdem die E-GmbH die Bestellung abgeben hat, **verkündet** der Hersteller am **27.12.01**, dass die Verkaufspreise für die Mikrofone gesenkt werden, und zwar von bislang **100 € netto** (regulärer Preis) auf **künftig 80 € netto**. Trotz mehrerer Telefonate hat es MK nicht geschafft, diese Preissenkung zugunsten der E-GmbH für die bereits aufgegebene Bestellung durchzusetzen.

Die Mikrofone werden von der E-GmbH für einen Betrag von **130 € netto** an den Endkunden weiterverkauft. Durch die Preissenkung wird zukünftig nur noch ein **Veräußerungserlös von 110 € netto** zu erzielen sein. Für die Vermarktung der Waren ist von Kosten nach dem Bilanzstichtag i.H.v. **20 € pro Verkauf** auszugehen. Üblicherweise wird auch noch ein **Gewinnzuschlag von 10 % des Netto-Verkaufspreises** kalkuliert. Die Preissenkung wird voraussichtlich auch dauerhaft sein.

Bislang hat die E-GmbH für keinen der betroffenen Vorgänge Buchungen vorgenommen.

2.7.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.7.3. Lösung

Dieselbestand

Der Dieselbestand ist der E-GmbH zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) und im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Posten „Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe“ auszuweisen, § 266 Abs. 2 B I Nr. 1 HGB.

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Da es sich hierbei um einen durchmischten Bestand handelt, ist ein Bewertungsvereinfachungsverfahren für die Ermittlung der AK notwendig, § 256 HGB. Aufgrund der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) ist das in den Vorjahren angewandte gewogene Durchschnittsverfahren auch in 01 anzuwenden, §§ 256 S. 2, 240 Abs. 4 HGB. Der gewogene Durchschnittssatz ist auch für die Steuerbilanz anwendbar, R 6.8 Abs. 4 EStR.

Danach ergeben sich die folgenden AK:

	Menge	Preis (netto)
Anfangsbestand (Endbestand 31.12.00)	12.000 L	16.800 €
Zugang 15.03.01	2.000 L	2.900 €
Zugang 20.06.01	4.000 L	5.880 €
Zugang 12.08.01	5.000 L	7.500 €
Zugang 03.09.01	3.500 L	5.740 €
Zugang 22.11.01	11.000 L	15.620 €
Summe	37.500 L	54.440 €
Durchschnittlicher Preis pro L	1 L	1,45 €
Endbestand	10.000 L	14.500 €

Da der Preis von 1,45 € < 1,58 € Marktpreis ist, findet auch das strenge Niederstwertprinzip von § 253 Abs. 4 HGB keine Anwendung. Der Bestand wird somit in Handels- und Steuerbilanz mit 14.500 € bewertet.

Bestand an SM58

Der sich im Lager befindliche Warenbestand an Mikrofonen ist der E-GmbH als Eigentümerin zuzurechnen, § 246 Abs. 1 S. 2 HGB. Doch auch der sich noch am Hamburger Hafen befindliche Bestand ist der E-GmbH wirtschaftlich zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB), da die Gefahr bereits auf die E-GmbH übergegangen ist. Insoweit ist für die Bewertung des Bestands von 438 Stück auszugehen.

Die Waren werden im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Posten „fertige Erzeugnisse und Waren“ ausgewiesen, § 266 Abs. 2 B I Nr. 3 HGB.

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit den AK, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Auch hier handelt es sich um einen durchmischten Bestand, weshalb ein Bewertungsvereinfachungsverfahren notwendig ist. Aufgrund der

Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) wird das im Vorjahr angewandte Lifo-Verfahren (§ 256 S. 1 HGB) fortgeführt. Dieses ist auch für die Steuerbilanz anwendbar, § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Danach ergibt sich die folgende Ermittlung:

	Menge	Preis (netto)
Anfangsbestand (Endbestand 31.12.00)	102	10.200 €
Zugang 24.05.01	136	13.056 €
Zugang 29.08.01	0	/
Zugang 13.10.01	0	/
Bestellung 06.12.01 (noch am Hamburger Hafen befindlich)	200	20.000 €
Endbestand	438	43.256 € (= 98,76 € pro Stück)

Gemäß § 253 Abs. 4 HGB ist zum Bilanzstichtag zu prüfen, ob sich der Börsen-/Marktpreis zuungunsten des Unternehmens verändert hat. Bei Beständen, die zum Verkauf bestimmt sind, erfolgt dies durch Ableitung vom Absatzmarkt im Rahmen einer retrograden Wertermittlung²:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	Verkaufspreis nach der Preissenkung (zum Bilanzstichtag)	110 €	110 €
./.	noch anfallende Kosten nach dem Bilanzstichtag	20 €	20 €
=	Beizulegender Wert (HR)	90 €	/€
./.	Gewinnanteil (10 % v. 110 € = 11 €)	/	11 €
=	Teilwert (StR)	/	79 €

Da der beizulegende Wert mit 90 € < 98,76 € AK, ist eine Bewertung wegen des strengen Niederstwertprinzips zwingend mit 39.420 € vorzunehmen.

Da die Wertminderung auch voraussichtlich dauerhaft sein wird, kann auch in der Steuerbilanz eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG erfolgen. Aufgrund der Aufgabenstellung wird von einer solchen Gebrauch gemacht. Daraus ergeben sich die folgenden Bilanzansätze für den Warenbestand:

+/-		Handelsbilanz	Steuerbilanz
	AK nach Lifo-Verfahren	43.256 €	43.256 €
./.	Minderung wegen Niederstwertprinzip	3.836 €	8.654 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	39.420 €	34.602 €

² vgl. Schubert/Berberich in Beck'scher Bilanz-Kommentar, 13. Auflage 2022, § 253 HGB, Rz. 521 – 525.

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **4.818 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz höher ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 4.818 € = 1.445 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Verbindlich aufgegebene Bestellung

Für die verbindlich aufgegebene Bestellung ist zum Bilanzstichtag kein Vermögensgegenstand auszuweisen, da der E-GmbH ein solches noch nicht zuzurechnen (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB) ist. Es handelt sich vielmehr um ein schwebendes Geschäft.

Da aufgrund des gesunkenen Einkaufspreises jedoch aus dem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, ist gemäß § 249 Abs. 1 S. 1 HGB eine Drohverlustrückstellung anzusetzen. In der Steuerbilanz ist die Bildung einer solchen Rückstellung allerdings nicht zulässig, § 5 Abs. 4a EStG.

Die Bewertung in der Handelsbilanz erfolgt mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag (§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB), hier in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlichen AK und dem Börsen-/Marktpreis am Abschlusstichtag, somit $100 \text{ Stück} \times (100 \text{ €} - 80 \text{ €}) = \mathbf{2.000 \text{ €}}$.

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **2.000 €** zu erhöhen.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz niedriger ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **aktive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 2.000 € = 600 €**. Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Da bislang keine Bestände ausgewiesen wurden, sind die Aktivierungen im Rahmen der Abschlussbuchungen noch vorzunehmen:

RHB-Sto.	14.500 €	an	Aufw. RHB.	14.500 €
Fert. War.	39.420 €	an	Aufw. War.	39.420 €
Aufw. War.	2.000 €	an	so. RSt.	2.000 €

2.8. Sachverhalt 8: Forderungen

(ca. 18 Punkte, ca. 45 Minuten Bearbeitungszeit)

2.8.1. Sachverhalt

Zum 31.12.01 weist die OPOS-Liste der E-GmbH einen **Bestand von 595.000 €** an „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ aus. In diesem Bestand sind ausschließlich Forderungen zu 19 % USt enthalten. Etwaige EWB und PWB wurden bislang noch nicht gebucht.

Folgende Ereignisse haben sich im Laufe des Jahres 01 noch zugetragen:

Hariboss KG

Die Firma Hariboss KG hat am 21.12.01 eine Weihnachtsfeier ausgerichtet und hierfür die Dienstleistungen der E-GmbH in Anspruch genommen (vereinbartes Honorar für die Dienstleistung: **50.000 € zzgl. 9.500 € USt**).

Aufgrund der Urlaubssituation an den Feiertagen, befand sich jedoch bei der E-GmbH niemand im Büro. Aus diesem Grund wurde die **Rechnung erst im Januar 02 ausgestellt** und auch erst in der Buchhaltung 02 als Ertrag erfasst. Die **Zahlung** durch die Hariboss KG erfolgte im **Februar 02** unter **Abzug von 2 % Skonto**.

Boos Baut GmbH

Die Firma Boos Baut GmbH hatte im Sommer 01 ein Sommerfest veranstaltet, das ebenfalls von der E-GmbH technisch ausgestattet wurde. Für die technische Betreuung wurde ein Honorar von **30.000 € zzgl. 5.700 € USt** vereinbart, abgerechnet und auch noch im Sommer als Ertrag gebucht.

Im Dezember 01 erfährt die E-GmbH, dass die Boos Baut GmbH einen Antrag auf Insolvenzeröffnung gestellt hat. Die **Eröffnung des Verfahrens wurde allerdings mangels Masse abgelehnt**. Vollstreckungsversuche blieben ebenfalls erfolglos.

Skontoabzug

Im Zeitraum bis zur Bilanzaufstellung in 02 gehen von den zum 31.12.01 offenen Forderungen insgesamt **238.000 € (Nennbetrag per 31.12.01)** unter gleichzeitigem **Abzug von 2 % Skonto** ein.

PWB

In den Vorjahren wurden für die Berechnung einer PWB folgende Parameter (angemessen) zugrunde gelegt:

- Ausfallrisiko: **5 %**
- Zinsverlust: **4.000 €**
- Mahnkosten: **2 %**

2.8.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.8.3. Lösung

Die Forderungen sind der E-GmbH zuzurechnen und im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Bilanzposten „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ (§ 266 Abs. 2 B II Nr. 1 HGB) auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit den AK / dem Nennwert, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Gleichwohl ist handelsrechtlich aufgrund des strengen Niederstwertprinzips (§ 253 Abs. 4 HGB) auf einen niedrigeren Marktpreis abzuschreiben, da ein Unternehmenskäufer für die Übernahme von Forderungen aufgrund der verbleibenden Vollzugsrisiken nicht den vollen Nennbetrag bezahlen würde. Dies wird durch EWB und PWB erreicht. Diese sind nach der ständigen BFH-Rechtsprechung auch in der Steuerbilanz vorzunehmen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG.

Forderung gegen Hariboss KG

Die Leistung an die Hariboss KG wurde bereits im Dezember 01 ausgeführt, sodass die E-GmbH bereits ab diesem Zeitpunkt einen Anspruch auf Zahlung hat. Daher ist bereits zum 31.12.01 eine Forderung auszuweisen (Realisationsprinzip, § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Dass die Rechnung erst zu einem späteren Zeitpunkt fakturiert wird, ist ohne Bedeutung. Der Nennbetrag der Forderungen von 595.000 € ist daher um 59.500 € zu erhöhen. Die Forderung ist auch in die Berechnung der PWB einzubeziehen.

Forderung gegen Boos Baut GmbH

Die Forderung gegenüber der Boos Baut GmbH ist durch die Ablehnung der Insolvenzeröffnung mangels Masse sowie die ausbleibenden Vollstreckungsversuche uneinbringlich geworden. Aus diesem Grund ist sie im Wege einer EWB in voller Höhe abzuschreiben. Auch die USt ist zu berichtigen, § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Ermittlung der PWB

Grundsätzlich sind Forderungen einzeln zu bewerten, § 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB. Gleichwohl wird in Pauschalwertberichtigungen eine zulässige Ausnahme vom Grundsatz der Einzelbewertung gesehen, § 252 Abs. 2 HGB.

In die Berechnung der PWB fließen Ausfall- und Skontorisiko sowie Zinsverlust und Mahnkosten mit ein. Dabei werden Ausfall- und Skontorisiko von den Netto-Forderungen berechnet, weil sowohl der Ausfall als auch die Zahlung unter Skontoabzug zu einer Berichtigung der USt ggü. dem FA (§ 17 UStG) berechtigen und daher insoweit kein Abwertungsgrund besteht.

Der Zinsverlust sowie die Mahnkosten sind jedoch von den Brutto-Forderungen zu berechnen, weil insoweit auch Aufwendungen für die USt entstehen. Nach alledem ergibt sich für das Jahr 01 die folgende Ermittlung:

	Forderungen gem. OPOS-Liste	595.000 €
+	Forderung Hariboss KG	59.500 €
./.	Forderung Boos Baut GmbH (wg. EWB)	35.700 €
=	BMG für PWB brutto	618.800 €
./.	USt 19 % aus 618.800 €	98.800 €
=	BMG für PWB netto	520.000 €

	Ausfallrisiko (5 % v. 520.000 €)	26.000 €
--	----------------------------------	----------

+	Skontorisiko	5.000 €
	Mit Skontoabz. bis Bilanzauf. gez.	238.000 €
+	Forderung Hariboss	59.500 €
=	Zwischenergebnis	297.500 €
./.	USt 19 %	47.500 €
=	Nettobetrag	250.000 €
x	davon 2 %	5.000 €

+	Zinsverlust (unstrittig)	4.000 €
---	--------------------------	---------

+	Mahnkosten (2 % v. 618.800 €)	12.376 €
---	----------------------------------	----------

=	PWB 01	47.376 €
---	--------	----------

Forderungsausweis zum 31.12.01

	Forderungen bisher	595.000 €
+	Forderung Hariboss KG	59.500 €
=	Nennbetrag der Forderungen	654.500 €
./.	EWB Boos Baut GmbH	35.700 €
./.	PWB	47.376 €
=	Bilanzansatz 31.12.01	571.424 €

Abschlussbuchungen ohne latente Steuern

Die Forderung ggü. Hariboss KG muss erfasst werden, ebenso wie die EWB auf die Forderung ggü. Boos Baut GmbH und die PWB:

Ford. LuL	59.500 €	an	Ums.erl. so. Verb. (USt)	50.000 € 9.500 €
s.b. Aufw. so. Verb. (USt)	30.000 € 5.700 €	an	Ford. LuL	35.700 €
s.b. Aufw.	47.376 €	an	Ford. LuL	47.376 €

2.9. Sachverhalt 9: Darlehen an Marcel Kolumbus

(ca. 3 Punkte, ca. 8 Minuten Bearbeitungszeit)

2.9.1. Sachverhalt

MK möchte sich privat ein Wohnmobil kaufen, um damit zu Veranstaltungen zu fahren, aber auch die Welt zu bereisen. Ihm fehlen hierfür jedoch die liquiden Mittel, weshalb er mit der E-GmbH mit **Wirkung zum 01.07.01** einen **Darlehensvertrag** schließt. Der Darlehensvertrag sieht einen **Auszahlungsbetrag** i.H.v. **100.000 €** und eine **Laufzeit von 4 Jahren** vor. Das Darlehen wird als **Endfälligkeitsdarlehen** mit der Möglichkeit zur jederzeitigen Sondertilgung vereinbart.

Gleichwohl vereinbart MK mit der E-GmbH **keine Verzinsung**, da er der Meinung ist, dass er genug für die GmbH tue. **Angemessen** wäre ein Zins von **3 % p.a.** gewesen. Das Darlehen wird noch am gleichen Tag ausgezahlt. Von dem Sondertilgungsrecht wird in 01 kein Gebrauch gemacht, sodass zum 31.12.01 auch noch die vollen **100.000 €** offenstehen. Die E-GmbH hat die Darlehensauszahlung ordnungsgemäß gebucht.

2.9.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.9.3. Lösung

Durch die Herausgabe der Darlehensmittel entsteht für die E-GmbH ein Rückzahlungsanspruch (= Forderung), der ihr zuzurechnen und im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.) unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ (§ 266 Abs. 2 B II 4) auszuweisen ist.

Die Bewertung erfolgt mit den AK / dem Nennbetrag, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Der Bilanzausweis erfolgt daher mit 100.000 €. Korrekturen sind nicht vorzunehmen.

2.10. Sachverhalt 10: Gewinnausschüttung

(ca. 10 Punkte, ca. 25 Minuten Bearbeitungszeit)

2.10.1. Sachverhalt

Neben dem in Sachverhalt 9 genannten Darlehen wird für die Verhältnisse zwischen MK und der E-GmbH noch ein **Gesellschafter-Verrechnungskonto** geführt. Dieses Verrechnungskonto wird genutzt, um dem MK eine Art „flexibles Gehalt“ auszuzahlen, da MK jeden Monat andere Summen benötigt und keinen Lohn versteuern möchte. Sofern MK auf privater Ebene über Liquidität verfügt, die er nicht benötigt, tilgt er teilweise auch den offenen Bestand des Verrechnungskontos. Gegen Ende eines jeden Jahres nimmt dann die **E-GmbH** eine **Gewinnausschüttung** vor, die mit der Verbindlichkeit verrechnet wird. Dadurch muss MK den Bestand des Verrechnungskontos nicht mehr ausgleichen.

So geschah es auch in 01. Mit Datum vom **27.12.01** beschloss die **Gesellschafterversammlung** der E-GmbH eine **Gewinnausschüttung i.H.v. 100.000 €**. Das **Gesellschafter-Verrechnungskonto** wies zu diesem Datum einen **Saldo von 70.000 €** aus.

Der Vorgang wurde in der Buchhaltung der E-GmbH bislang noch nicht erfasst.

2.10.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

Gehen Sie in dieser Aufgabe insbesondere auch auf die **Auswirkungen** für den **Ausweis des Eigenkapitals** ein.

2.10.3. Lösung

Ermittlung des Gesellschafter-Verrechnungskontos

Das Gesellschafter-Verrechnungskonto kann sowohl einen Bestand zugunsten als auch zuungunsten der E-GmbH führen. Somit ist es im Falle einer Forderung ggü. MK entweder im Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) als „sonstiger Vermögensgegenstand“ (§ 266 Abs. 2 B II Nr. 4 HGB) oder im Falle einer Verbindlichkeit ggü. MK im Bilanzposten „sonstige Verbindlichkeiten“ (§ 266 Abs. 3 C Nr. 8 HGB) auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt mit den AK bzw. dem Nennbetrag, §§ 253 Abs. 1, 255 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2, 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

Vorliegend wies das Verrechnungskonto bis zum 27.12.01 einen Bestand zugunsten der E-GmbH (Forderung) von 70.000 € aus. Gleichwohl ist die am 27.12.01 beschlossene Vorabausschüttung zugunsten von MK dem Verrechnungskonto noch gutzuschreiben. Dabei bleibt zu beachten, dass die E-GmbH zur Abführung von KapESt und SolZ verpflichtet ist (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 44 Abs. 1 EStG). Demgemäß handelt es sich bei den 100.000 € um den Bruttobetrag der Dividende, der noch um 26,375 % (KapESt 25 % zzgl. 5,5 % SolZ v. 25 %) zu verringern ist.

Daher betragen die einzubehaltenden Steuern 26.375 €. Diese sind als „sonstige Verbindlichkeit“ (§ 266 Abs. 3 C Nr. 8 HGB) auszuweisen und an das Finanzamt abzuführen. Der übrige Betrag von 73.625 € wird dagegen dem Verrechnungskonto ggü. MK gutgeschrieben.

Daraus resultiert eine (Rest-)Verbindlichkeit ggü. MK i.H.v. 3.625 €. Dies entspricht auch gleichzeitig dem Bilanzansatz zum 31.12.01.

Auswirkungen auf den Ausweis des Eigenkapitals

Die Ausschüttung wurde beschlossen, noch bevor das Jahr abgelaufen ist. Es handelt sich daher um eine Vorabausschüttung im Rahmen einer vorzeitigen Ergebnisverwendung. Dies ist nach § 268 Abs. 1 S. 1 HGB zulässig. Gleichwohl darf in diesem Fall kein Jahresüberschuss ausgewiesen werden.

Stattdessen sind die Positionen „Gewinnvortrag“ und „Jahresüberschuss“ zum Posten „Bilanzgewinn“ zusammenzufassen, § 268 Abs. 1 S. 2 HGB. Dieser Bilanzgewinn umfasst den Teil des Jahresüberschusses, über den bis zum Bilanzstichtag noch keine Verwendung getroffen wird.

Abschlussbuchungen (ohne latente Steuern)

Die Buchung der Dividende ist noch im Jahresabschluss nachzuholen:

Ergeb.verw.	100.000 €	an	so. Verb. (MK)	73.625 €
			so. Verb. (FA)	26.375 €

2.11. Sachverhalt 11: Personal

(ca. 25 Punkte, ca. 60 Minuten Bearbeitungszeit)

2.11.1. Sachverhalt

Die E-GmbH hat zum 01.01.01 mit dem leitenden Angestellten Marco Dreickshausen (MD) eine **Pensionszusage** abgeschlossen, die für MD einen Rechtsanspruch auf laufende Pensionsleistungen ab dem 70. Lebensjahr vorsieht. Die Voraussetzungen von **§ 6a Abs. 1 und Abs. 2 EStG** liegen vor.

Über die Pensionszusage wird ein Gutachten eingeholt, welches zum 31.12.01 die folgenden Werte ausweist:

- Abgezinster **Pensionswert** unter Zugrundelegung des **Durchschnittzinssatzes der letzten 10 Jahre**: 75.000 €
- Abgezinster **Pensionswert** unter Zugrundelegung des **Durchschnittzinssatzes der letzten 7 Jahre**: 90.000 €
- **Teilwert** nach § 6a EStG: 61.000 €

Zur Absicherung der Pensionsleistungen hat die E-GmbH bei einer Versicherungsgesellschaft eine **Rückdeckungsversicherung** abgeschlossen. Diese ist auch den **MD verpfändet (insolvenzgesichert)**. Die Beitragszahlungen in 01 hat die E-GmbH im laufenden Geschäftsjahr als Aufwand gebucht (nicht zu beanstanden).

Ein Gutachten der Versicherungsgesellschaft weist für die Ansprüche aus der Rückdeckungsversicherung die folgenden Werte per 31.12.01 aus:

- **Deckungskapital**: 42.000 €
- **Zeitwert**: 47.000 €

Neben diesem Vorgang gibt es hinsichtlich des Personals noch die **nicht abgegoltenen Urlaubstage und Überstunden zu beachten**. Diese sind jeweils im Folgejahr abzuleisten. Insgesamt sind in der Belegschaft noch **15 Urlaubstage** und **80 Überstunden** zum 31.12.01 offen.

Der gesamte Personalaufwand betrug in 01 **600.000 €** inkl. Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung. Dieser Personalaufwand entfällt auf **6 Mitarbeiter**, die alle auf **220 Arbeitstage** eingestellt sind. Die Mitarbeiter **verdienen** alle ungefähr das **Gleiche**. Gehaltserhöhungen sind im Jahr 02 nicht geplant.

Buchungsvorgänge zum Jahresende im Hinblick auf die zuvor genannten Sachverhalte sind bislang nicht erfolgt.

2.11.2. Aufgabenstellung

Nehmen Sie zu den Geschäftsvorfällen unter Angabe der handels- und steuerrechtlichen Vorschriften Stellung und **entwickeln** Sie die **Bilanzansätze zum 31.12.01 fort**. Geben Sie auch die **Buchungssätze** für die **Abschlussbuchungen** nach Handelsrecht an. Erläutern Sie auch die Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach **§ 60 EStDV**.

2.11.3. Lösung

Pensionsrückstellung nach Handelsrecht

Für die Verpflichtung aus der Pensionszusage ist dem Grunde nach eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten anzusetzen (§§ 246 Abs. 1 S. 1, 249 Abs. 1 S. 1 HGB), da die Rechtspflicht bereits besteht, die genaue Höhe jedoch ungewiss ist. Die Pensionsrückstellung ist unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen“ (§ 266 Abs. 3 B Nr. 1 HGB) auszuweisen.

Die Bewertung erfolgt gemäß § 253 Abs. 1 S. 2 HGB mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag, wobei dieser mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Geschäftsjahre abzuzinsen ist, § 253 Abs. 2 S. 1 HGB. Handelsrechtlich ist somit der Betrag von 75.000 € maßgebend.

Hinweis für die Praxis

Der Unterschiedsbetrag (15.000 €) zwischen dem Erfüllungsbetrag unter Berücksichtigung eines durchschnittlichen Marktzinssatzes der letzten 10 Jahre (75.000 €) und des durchschnittlichen Marktzinssatzes der letzten 7 Jahre (90.000 €) unterliegt gemäß § 253 Abs. 6 HGB einer Ausschüttungssperre und ist im Anhang anzugeben.

Da in der Klausur allerdings i.d.R. keine Anhangsangaben gefordert werden, ist das für die Prüfung ohne Bedeutung.

Rückdeckungsforderung nach Handelsrecht

Die Rückdeckungsforderung ist ein Anspruch ggü. der Versicherungsgesellschaft, der der E-GmbH zuzurechnen und grundsätzlich im Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ (§ 266 Abs. 2 B II Nr. 4 HGB) auszuweisen ist.

Gleichwohl besteht hier nach § 246 Abs. 2 S. 2 HGB ein Saldierungsgebot, da es sich um einen Vermögensgegenstand im Zusammenhang mit einer Altersvorsorgeverpflichtung handelt, der aufgrund des Pfandrechts den übrigen Gläubigern entzogen wurde. Der Wert der Rückdeckungsversicherung ist daher handelsrechtlich mit der Pensionsrückstellung zu saldieren.

Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 253 Abs. 1 S. 1, 253 Abs. 1 S. 4 HGB mit dem Zeitwert von 47.000 €.

Zwischenergebnis

Saldiert ergibt sich somit ein Überhang zugunsten der Pensionsrückstellung und ein Bilanzansatz von 75.000 € ./. 47.000 € = 28.000 €. Dieser ist als Pensionsrückstellung in der Handelsbilanz auszuweisen.

Pensionsrückstellung nach Steuerrecht

Steuerrechtlich herrscht ein striktes Saldierungsverbot, § 5 Abs. 1a EStG. Pensionsrückstellung und Rückdeckungsforderung sind daher strikt zu trennen.

Die Pensionsrückstellung ist nach §§ 5 Abs. 1, 6a Abs. 1, 6a Abs. 2 EStG in der Steuerbilanz anzusetzen, da sie Voraussetzungen laut Sachverhalt dem Grunde nach erfüllt.

Die Bewertung erfolgt mit dem besonderen Teilwert i.H.v. 61.000 € (§§ 5 Abs. 6, 6a Abs. 3 EStG).

Rückdeckungsforderung nach Steuerrecht

Der Ansatz der Rückdeckungsforderung erfolgt gemäß §§ 246 Abs. 1, 247 Abs. 2 HGB, 5 Abs. 1 EStG als sonstiger Vermögensgegenstand in der Steuerbilanz. Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 5 Abs. 6, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG mit den AK – dies entspricht hier dem Deckungskapital von 42.000 €.

Hinweis zum Verständnis

Eigentlich bildet das Deckungskapital als AK die Bewertungsobergrenze (vgl. § 253 Abs. 1 S. 1 HGB). Allerdings gilt im Handelsrecht für diese Vermögensgegenstände die spezielle Vorschrift von § 253 Abs. 1 S. 4 HGB, weshalb im Handelsrecht mit dem Zeitwert auch über die AK bewertet werden darf. Da es eine solche Vorschrift im Steuerrecht allerdings nicht gibt, ist in der Steuerbilanz maximal der Ansatz des Deckungskapitals vorgesehen.

Bilanzpostenabweichungen und latente Steuern

Somit ergeben sich die folgenden Bilanzansätze per 31.12.01:

	Handelsbilanz	Steuerbilanz
Pensionsrückstellung (im HR saldiert mit Rückdeckungsforderung)	28.000 €	61.000 €
Rückdeckungsforderung	/	42.000 €

Aufgrund der Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** bezüglich der Pensionsrückstellung nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **33.000 €** zu mindern.

Aus diesem Bilanzunterschied ergibt sich dem Grunde nach auch das Bedürfnis zum Ausweis latenter Steuern, § 274 HGB. Da hier das Vermögen in der Handelsbilanz höher ausgewiesen wird, ergeben sich dem Grunde nach **passive latente Steuern**, und zwar i.H.v. **30 % v. 33.000 € = 9.900 €**.

Bezogen auf die Rückdeckungsforderung ist der **handelsrechtliche Jahresüberschuss** nach **§ 60 Abs. 2 EStDV** i.H.v. **42.000 €** zu erhöhen. Dies führt dem Grunde nach zum Ausweis aktiver latenter Steuern, und zwar i.H.v. **30 % v. 42.000 € = 12.600 €**.

Die Ausweis der latenten Steuern wird am Ende der Fallstudie nach Ermittlung aller latenten Steuern in den Einzelsachverhalten gebildet.

Urlaubs- und Überstundenrückstellung

Für den rückständigen Urlaub und die rückständigen Überstunden ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gemäß § 249 Abs. 1 HGB zu bilden, die im Bilanzposten „sonstige Rückstellungen“ auszuweisen ist, § 266 Abs. 3 B Nr. 3 HGB. Nach § 5 Abs. 1 EStG ist diese Rückstellung auch in der Steuerbilanz zu erfassen.

Die Bewertung erfolgt gemäß §§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrag. Eine Abzinsung ist nicht vorzunehmen, da der rückständige Urlaub/Überstunden binnen 12 Monate nach dem Abschlussstichtag ausgeglichen werden muss, §§ 253 Abs. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG.

Die Ermittlung der Rückstellung ist grundsätzlich einzeln vorzunehmen (§ 252 Abs. 1 Nr. 3 HGB) – im Falle einer Urlaubs-/Überstundenrückstellung sehen Literatur und Rechtsprechung allerdings auch eine pauschale Rückstellungsermittlung (§ 252 Abs. 2 HGB) als möglich an. Mangels genauerer Angaben wird eine solche pauschale Ermittlung wie folgt ermittelt:

+/-		
	Personalkosten	600.000 €
/	Reguläre Arbeitszeit	220 Tage
=	Durchschnittliche Kosten pro Tag (8h)	2.727 €
x	15 Tage rückständiger Urlaub	15
=	Urlaubsrückstellung	40.905 €
	Durchschnittliche Kosten pro Tag (8h)	2.727 €
x	10 Tage rückständige Überstunden (80h / 8h pro Tag)	10
=	Überstundenrückstellung	27.270 €
=	Urlaubs-/Überstundenrückstellung insgesamt	68.175 €

Abschlussbuchungen (ohne latente Steuern)

Die Passivierung der Pensions- und Urlaubs-/Überstundenrückstellung sind noch im Jahresabschluss nachzuholen:

Pers.aufw.	28.000 €	an	RSt. Pens.	28.000 €
Pers.aufw.	68.175 €	an	so. RSt.	68.175 €

2.12. Sachverhalt 12: Ermittlung der latenten Steuern

(ca. 8 Punkte, ca. 20 Minuten Bearbeitungszeit)

2.12.1. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie den Gesamtbetrag der latenten Steuern und treffen Sie eine Entscheidung über den möglichen Bilanzausweis. Geben Sie auch die erforderliche Abschlussbuchung an.

Verwenden Sie hierfür bitte die folgende Gliederung;

+/-		Akt. lat. St.	Pass. Lat. St.
	SV 1: Grund und Boden		
+	SV 1: Gebäude		
+	SV 2: Rückbauverpflichtung		
+	SV 3: LKW und R 6.6 EStR		
+	SV 5: Abweichende AfA der angeschafften Software		
+	SV 5: Aktivierung der selbstgeschaffenen Software		
+	SV 6: Beteiligung		
+	SV 7: Bestandsbewertung		
+	SV 7: Drohverlustrückstellung		
+	SV 11: Pensionsrückstellung		
+	SV 11: Rückdeckungsforderung		
=	Summen		
=	Saldierte Endergebnis		

2.12.2. Lösung

Die Latenzen sind für jeden Sachverhalt gesondert zu ermitteln. Für die Entscheidung eines möglichen Bilanzausweises nach § 274 HGB sind die einzeln ermittelten Latenzen nun zusammenzurechnen:

+/-		Akt. lat. St.	Pass. Lat. St.
	SV 1: Grund und Boden		14.400 €
+	SV 1: Gebäude		98.150 €
+	SV 2: Rückbauverpflichtung	61 €	
+	SV 3: LKW und R 6.6 EStR		461 €
+	SV 5: Abweichende AfA der angeschafften Software		33.000 €
+	SV 5: Aktivierung der selbstgeschaffenen Software		24.750 €
+	SV 6: Beteiligung	22.770 €	
+	SV 7: Bestandsbewertung		1.445 €
+	SV 7: Drohverlustrückstellung	600 €	
+	SV 11: Pensionsrückstellung		9.900 €
+	SV 11: Rückdeckungsforderung	12.600 €	
=	Summen	36.031 €	182.106 €
=	Saldierte Endergebnis	/	146.075 €

Vorliegend besteht ein Überhang zugunsten der passiven latenten Steuern. Gemäß § 274 Abs. 1 HGB besteht für eine sich insgesamt ergebene Steuerbelastung (passiver Überhang) ein Passivierungsgebot, sodass die passiven latenten Steuern mit 146.075 € zwingend anzusetzen sind. Ein unverrechneter Ansatz bietet hier keine Vorteile, weshalb er unterbleibt.

Abschlussbuchungen

Danach ergibt sich die folgende Abschlussbuchung:

St. v. Eink. 146.075 € an pass. lat. St. 146.075 €

2.13. Sachverhalt 13: Erstellung der Überleitungsrechnung und Ermittlung des Gewinns laut Steuerbilanz

(ca. 12 Punkte, ca. 30 Minuten Bearbeitungszeit)

2.13.1. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie die Überleitungsrechnung auf Basis der folgenden Gliederung:

+/-		Erhöhung HR JÜ	Minderung HR JÜ
	SV 1: Grund und Boden		
+	SV 1: Gebäude		
+	SV 2: Rückbauverpflichtung		
+	SV 3: LKW und R 6.6 EStR		
+	SV 5: Abweichende AfA der angeschafften Software		
+	SV 5: Aktivierung der selbstgeschaffenen Software		
+	SV 6: Beteiligung		
+	SV 7: Bestandsbewertung		
+	SV 7: Drohverlustrückstellung		
+	SV 11: Pensionsrückstellung		
+	SV 11: Rückdeckungsforderung		
=	Summen		
=	Saldiertes Endergebnis		

Ermitteln Sie anschließend den Steuerbilanzgewinn auf Basis der folgenden
Eigenkapitalgliederung der Handelsbilanz (E-GmbH):

	31.12.01	31.12.00
I. Gezeichnetes Kapital	25.000 €	25.000 €
II. Kapitalrücklage	100.000 €	0 €
III. Gewinnrücklagen	50.000 €	50.000 €
IV. Bilanzgewinn	700.000 €	250.000 €
Summe	875.000 €	325.000 €

Weitere Verwendungen des Jahresergebnisses mit Ausnahme der in Sachverhalt 10
genannten Gewinnausschüttungen hat es nicht gegeben.

2.13.2. Lösung

Überleitungsrechnung

+/-		Erhöhung HR JÜ	Minderung HR JÜ
	SV 1: Grund und Boden		48.000 €
+	SV 1: Gebäude		327.167 €
+	SV 2: Rückbauverpflichtung	202 €	
+	SV 3: LKW und R 6.6 EStR		1.536 €
+	SV 5: Abweichende AfA der angeschafften Software		110.000 €
+	SV 5: Aktivierung der selbstgeschaffenen Software		82.500 €
+	SV 6: Beteiligung	75.900 €	
+	SV 7: Bestandsbewertung		4.818 €
+	SV 7: Drohverlustrückstellung	2.000 €	
+	SV 11: Pensionsrückstellung		33.000 €
+	SV 11: Rückdeckungsforderung	42.000 €	
+	Hinzurechnung der passiven latenten Steuer	146.075 €	
=	Summen	266.177 €	607.021 €
=	Saldierte Endergebnis	/	340.844 €

Ermittlung des Jahresüberschusses

Zur Ermittlung des Steuerbilanzgewinns ist es zunächst notwendig, den handelsrechtlichen Bilanzgewinn zum handelsrechtlichen Jahresüberschuss umzurechnen. Im Anschluss ist das Gesamtergebnis der Überleitungsrechnung zu diesem Jahresüberschuss zu addieren:

+/-		
	Bilanzgewinn gemäß Handelsbilanz für 31.12.01	700.000 €
./.	Bilanzgewinn gemäß Handelsbilanz für 31.12.00	250.000 €
+	Bereits ausgeschütteter Gewinn (= Ergebnisverwendung)	100.000 €
=	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss für 01	550.000 €
./.	Korrekturen aufgrund von § 60 Abs. 2 EStDV (Überleitungsrechnung)	340.844 €
=	Gewinn laut Steuerbilanz für 01	209.156 €

Hinweis zum Verständnis

Es handelt sich sowohl bei diesem handelsrechtlichen Jahresüberschuss als auch beim steuerlichen Gewinn um vorläufige Werte. Denn solange die Steuerwerte nicht berechnet werden, können auch noch keine Steuerrückstellungen gebucht werden. Durch diese Rückstellungen würde sich jedoch der Wert des Jahresüberschusses noch einmal ändern.

3. Sachverhalte zum Steuerrecht

Nachdem Sie nun den **handelsrechtlichen Jahresabschluss** sowie die **Überleitungsrechnung** nach § 60 EStDV erstellt haben (somit auch der Jahresüberschuss laut Steuerbilanz vorliegt), würden Sie in der Praxis mit der **Erstellung der Steuererklärungen** beginnen.

Hierfür bietet sich der **folgende Prozess an (Praxis)**:

1. Ermittlung des **Steuerbilanzgewinns** (hier bereits erledigt)
2. Ermittlung des **Einkommens** nach **KStG**
3. Ermittlung des **Gewerbeertrags** nach **GewStG**
4. **Ermittlung** der **Steuerrückstellungen**
5. **Einbuchung** der **Steuerrückstellungen** in die Handelsbilanz/Steuerbilanz
6. **Anpassung** der **Ermittlung** des Einkommens nach KStG bzw. des Gewerbeertrags nach GewStG (geringerer Jahresüberschuss bei höheren Hinzurechnungen für Steuerbeträge, keine Auswirkung auf das Einkommen/den Gewerbeertrag)
7. **Finale Erstellung** der Steuererklärungen

Die Ermittlung des Einkommens nach KStG bzw. des Gewerbeertrags nach GewStG ist regelmäßig Gegenstand der Aufgabenstellung 3 in den IHK-Klausuren. Dies wird daher nachfolgend im entsprechenden Klausurstil vorgenommen.

3.1. Sachverhalt 1: Beteiligung an der EK-KG

(ca. 20 Punkte, ca. 45 Minuten Bearbeitungszeit)

Zur Erstellung der **Steuererklärungen der E-GmbH** benötigen Sie auch die der **E-GmbH** zuzurechnenden **Einkünfte** aus der **EK-KG** (Tochtergesellschaft). Daher ist es im Folgenden Sachverhalt notwendig, zunächst die **Einkünfteermittlung der EK-KG** vorzunehmen.

3.1.1. Sachverhalt

An der **EK-KG** ist die **E-GmbH** zu **80 %** als **Kommanditistin** vermögensmäßig beteiligt. Daneben ist aber auch noch die **Eventtec-Verwaltungs GmbH** (EV-GmbH) als **Komplementärin** vermögensmäßig mit **20 %** beteiligt.

Der von der EK-KG **ordnungsgemäß** erstellte **Jahresabschluss** zum **31.12.01** weist einen zutreffenden **handelsrechtlichen Jahresüberschuss** von **320.000 €** aus. Er entspricht auch dem Gewinn laut Steuerbilanz, aber vorbehaltlich der nachstehend genannten Positionen. Laut Gesellschaftsvertrag erfolgt die **Gewinnverteilung** grundsätzlich **entsprechend den Beteiligungsverhältnissen** der Mitunternehmer. Im Übrigen sind folgende Angaben bekannt:

1. Die EK-KG arbeitet mit einem **4-Konten-Modell**, bei dem für jeden Mitunternehmer 4 Kapitalkonten geführt werden (**Festkapital, Rücklagen, Verrechnungskonto, Verlustvortragskonto**). Die Gesellschafter erhalten nach dem Gesellschaftsvertrag eine **Verzinsung** ihrer Kapitalkonten I (Festkapital) und II (Rücklagen) als **Gewinn vorab (3 %)**. Maßgebend sind jeweils die **Bestände zum Beginn des Wirtschaftsjahres**. Diese betrugen zum 01.01.01:

	Kap I (Festkapital)	Kap II (Rücklagen)	Kap IV (Verlustv.)	Kap III (Verb.)
E-GmbH	12.000 €	180.000 €	0 €	30.000 €
EV-GmbH	3.000 €	6.000 €	0 €	0 €

2. Die EV-GmbH erhält für ihr **Haftungsrisiko vorab** eine **Vergütung** i.H.v. **3.600 € (netto zzgl. USt)**. Außerdem erhält die GmbH aufgrund eines mit der KG abgeschlossenen Dienstleistungsvertrages für die **Geschäftsführungstätigkeit** einen **Aufwandsersatz** von **120.000 € (netto zzgl. USt) pro Jahr**. Beide Beträge (Haftungsvergütung und Geschäftsführungsvergütung) wurden in der **Gesamthandsbilanz** der **KG** als **Aufwand** erfasst, allerdings noch nicht gezahlt (Verbindlichkeit). Die **EV-GmbH** hat die **Geschäftsführungsvergütung** in gleicher Höhe an den **MK** als Geschäftsführer der EV-GmbH **weitergereicht (und auch gezahlt)**.

3. Die **E-GmbH** hat der **EK-KG** ein in ihrem Eigentum stehendes **unbebautes Grundstück** seit dem 01.07.01 überlassen. Das Grundstück dient der EK-KG als **Lagerfläche**, da die KG dort hat Container aufstellen lassen, in denen Merchandise-Artikel der betreuten Künstler lagern. Zum **01.07.01** hatte das unbebaute Grundstück einen **Buchwert** von **200.000 €** und einen **Teilwert/gemeinen Wert** von **400.000 €**.

Für die Überlassung des Grundstücks erhält die E-GmbH eine **monatliche Miete** i.H.v. **5.000 € netto (zzgl. 950 € USt)**, die auch vollständig in 01 gezahlt wurde. Sie hat für das Grundstück insgesamt **2.000 € (netto, jeweils zzgl. 19 % USt)** aufgewendet. Die Miete und die Aufwendungen wurden bislang in der Bilanz der E-GmbH gebucht.

4. Aus der ordnungsgemäßen **GuV** der EK-KG ergeben sich außerdem **nicht abzugsfähige Betriebsausgaben** i.H.v. **12.000 €**.

3.1.2. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie den **steuerlichen Gewinn** der KG für 04 und nehmen Sie die **steuerliche Gewinnverteilung** für alle Mitunternehmer vor. **Begründen** Sie Ihre **Ergebnisse** unter Hinweis auf die maßgebenden steuerlichen Vorschriften. Die Aufstellung von Bilanzen ist nicht erforderlich.

3.1.3. Lösung

Ausgangsgröße: Jahresüberschuss

Ausgangsgröße für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns aus der KG ist der Jahresüberschuss gemäß Handelsrecht i.H.v. 320.000 €. Da es keine Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz gibt, entspricht dies auch dem steuerlichen Gewinn. Es sind jedoch noch die folgenden Korrekturen vorzunehmen:

Kapitalkontenverzinssungen

Bei den Kapitalkontenverzinssungen handelt es sich um Vorabgewinne und nicht um Sondervergütungen. Dementsprechend werden sie nicht gebucht, sondern lediglich bei der finalen Ermittlung der Gewinnanteile (gesonderte und einheitliche Feststellung) erfasst. Die Verzinssungsbeträge ermitteln sich wie folgt:

	Kap I	Kap II	Kap III	Kap IV	Summe Kap I + II	Zinsbetrag (3 % der Summe)
E-GmbH	12.000 €	180.000 €	0 €	30.000 €	192.000 €	5.760 €
EV-GmbH	3.000 €	6.000 €	0 €	0 €	9.000 €	270 €

Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen

Bei den Haftungs- und Geschäftsführungsvergütungen zugunsten der EV-GmbH handelt es sich hingegen um Sondervergütungen, da diese Beiträge auch in Fällen zu zahlen sind, in denen sich in der KG ein Verlust ergeben oder sich ein solcher erhöhen würde. Aus diesem Grund wurden diese Beträge auch als Aufwand erfasst und haben den Jahresüberschuss gemindert.

Gleichwohl gehören auch solche Beträge gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den gewerblichen Einkünften der Mitunternehmer aus der KG, weshalb sie im Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zu erfassen sind.

Es handelt sich bei den 3.600 € Haftungsvergütung und den 120.000 € Geschäftsführungsvergütung um Sonderbetriebseinnahmen der EV-GmbH. Demgegenüber stehen Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 120.000 €, da die Weiterleitung des „Gehalts“ von der EV-GmbH an den MK bei der EV-GmbH zu einem Aufwand führt.

Hinweis: Dies ist in Übung 9 des Falltrainings anders, da dort der GF der GmbH selbst als Kommanditist an der KG beteiligt ist.

Bei MK führen diese Zahlungen zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, da sie bei ihm mangels eigener Beteiligung an der KG nicht in eine Tätigkeitsvergütung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG umqualifiziert werden kann (keine Anwendung von H 15.8 Abs. 2 [Tätigkeitsvergütung EStH]).

Hinweis zum Verständnis: Abgrenzung von Vorabgewinnen und Sondervergütungen

Vorabgewinne und Sondervergütungen sind in Fällen von PersG fast immer abzugrenzen. Bei einem Vorabgewinn handelt es sich lediglich um eine Sonderregelung für die Gewinnverteilung, d.h. bevor die reguläre Gewinnverteilung eingreift, erhält jemand etwas vorab. Wenn jedoch kein Gewinn zum Verteilen vorhanden ist, wird auch kein Vorabgewinn geleistet.

Dies ist bei Sondervergütungen anders – solche Vergütungen erhält der Gesellschafter auch im Verlustfall. Hier gibt es also einen direkten Zusammenhang zwischen einer Leistung und einem hierfür vereinbarten festen Entgelt. Aus diesem Grund werden solche Vergütungen auch als Aufwand gebucht und müssen bei der Gewinnverteilung noch dem Jahresüberschuss hinzugerechnet werden. Sie lösen auch Umsatzsteuer aus (sog. Sonderentgelt, vgl. A. 1.6 UStAE).

Überlassung des Grundstücks

Durch die Überlassung des Grundstücks erzielt die E-GmbH Sondervergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die ebenfalls dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind. Das Grundstück wird damit ab dem 01.07.01 zu Sonderbetriebsvermögen, R 4.2 Abs. 2 EStR.

Sonderbilanzgewinn der E-GmbH

Insgesamt ergibt sich durch diese Vorgänge der folgende Sonderbilanzgewinn für die E-GmbH:

+/-	Bezeichnung	Betrag
	Haftungsvergütung netto	3.600 €
+	GF-Vergütung netto	120.000 €
+	Miete für die Überlassung des Grundstücks (6 Monate x 5.000 € netto)	30.000 €
=	Summe der Sonderbetriebseinnahmen	153.600 €
./.	Anteiliger Gehaltsaufwand für MK als GF der E-GmbH	120.000 €
./.	Grundstücksaufwendungen	2.000 €
=	Sonderbilanzgewinn	31.600 €

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

Die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben wirken sich nicht auf die Kapitalkonten der Gesellschafter in der KG aus (da die Hinzurechnung außerbilanziell) erfolgt, sind jedoch gleichwohl im Beteiligungsverhältnis für die Ermittlung des Gesamtgewinns aus der Mitunternehmerschaft bei den einzelnen Gesellschaftern zu erfassen, § 4 Abs. 5 EStG.

Ermittlung der Gewinnverteilung

Nach alledem ergibt sich die folgende Gewinnermittlung und Verteilung für das Jahr 01:

+/-	Bezeichnung	Betrag insgesamt	E-GmbH (80 %)	EV-GmbH (20 %)
	Jahresüberschuss lt. Steuerbilanz	320.000 €		
+	Sonderbilanzgewinn der E-GmbH	31.600 €		
+	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	12.000 €		
=	Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Gewinn der 1. Stufe)	363.600 €		
./.	Sonderbilanzgewinn E- GmbH	31.600 €	+ 31.600 €	
./.	Kapitalkontenverzinsung	6.030 €	+ 5.760 €	+ 270 €
=	Restbetrag (320.000 € JÜ abzgl. Kapitalkontenverzinsung)	313.970 €		
./.	Verteilung nach Quote	313.970 €	+ 251.176 €	+ 62.794 €
./.	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	12.000 €	+ 9.600 €	+ 2.400 €
=	Gewinnverteilung bei den jeweiligen Gesellschaftern (Gewinn der 2. Stufe)	0 €	298.136 €	65.464 €

3.2. Sachverhalt 2: Beteiligung an der EC-GmbH

(ca. 8 Punkte, ca. 20 Minuten Bearbeitungszeit)

3.2.1. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt 6 der Sachverhalte zur Jahresabschlusserstellung in körperschaftsteuerlicher Hinsicht und stellen Sie die Auswirkungen auf das Einkommen der E-GmbH dar.

3.2.2. Lösung

Verdeckte Einlage durch den Darlehensverzicht

Durch den Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens i.H.v. 500.000 € entsteht dem Grunde nach eine verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG i.V.m. R 8.9 Abs. 1 KStR, da die E-GmbH als Gesellschafterin der EC-GmbH mit der Darlehensforderung einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (ein fremder Dritter hätte eine solche Einlage nicht vorgenommen).

Die Bewertung erfolgt grundsätzlich mit dem Teilwert, sodass nur der werthaltige Teil eines solchen Darlehensverzichts zu einer verdeckten Einlage führen kann, R 8.9 Abs. 4 KStR. Gleichwohl hat der Darlehensverzicht zu einer wesentlichen Verbesserung der Tochtergesellschaft geführt, sodass davon auszugehen ist, dass die E-GmbH durch die Werterhöhung an der Tochtergesellschaft einen entsprechenden Gegenwert erhalten hat und die verdeckte Einlage daher mit 500.000 € zu bewerten ist.

In der Konsequenz darf die verdeckte Einlage das Einkommen der GmbH nicht mindern – es ist hier dennoch keine außerbilanzielle Korrektur bei der Ermittlung der Einkünfte nach KStG vorzunehmen, da der Darlehensverzicht in der Steuerbilanz bereits als Anschaffungskosten der Beteiligung erfasst wurde (§ 17 Abs. 2a EStG analog), weshalb sich der Vorgang ohnehin nicht um Steuerbilanzgewinn ausgewirkt hat.

Aufzeichnung im steuerlichen Einlagekonto erforderlich

Gleichwohl handelt es sich bei der verdeckten Einlage um eine nicht in das Nennkapital der EC-GmbH geleistete Einlage, weshalb diese im steuerlichen Einlagekonto der EC-GmbH (= Feststellungsbescheid) zu erfassen ist, damit eine spätere Rückgewähr nicht zu einer steuerpflichtigen Dividende führt, § 27 Abs. 1 S. 1 KStG.

Hinweis zum Verständnis

Bei dem steuerlichen Einlagekonto handelt es sich nicht um ein eigenes Konto in der Buchhaltung, sondern nur um eine gesonderte und einheitliche Feststellung, die aufgrund des § 27 KStG zu treffen ist. Ohne diese Feststellung könnten nicht steuerbare Einlagenrückgewähren (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG) nicht von steuerpflichtigen Dividenden (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG) abgegrenzt werden. Das steuerliche Einlagekonto hat damit keine Auswirkungen auf die Buchhaltung.

Auswirkungen einer Teilwertabschreibung auf die Ermittlung des Einkommens

Im vorliegenden Fall wurde keine Teilwertabschreibung auf die EC-GmbH in der Steuerbilanz vorgenommen, sodass auch keine Korrektur vorzunehmen ist.

Hinweis zum Verständnis

Wäre eine Teilwertabschreibung vorgenommen worden, hätte dies nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG außerbilanziell korrigiert werden müssen, d.h. der Aufwand aus der Teilwertabschreibung hätte sich nicht auf das Einkommen nach KStG ausgewirkt. Gleichwohl hätte die E-GmbH bei späterer Zuschreibung 5 % des Zuschreibungsgewinns versteuern müssen (§§ 8b Abs. 2 S. 3, 8b Abs. 3 S. 1 KStG), weshalb eine Teilwertabschreibung insgesamt steuerschädlich gewesen wäre.

In IHK-Klausuren ist es aber denkbar, dass in der Steuerbilanz eine solche Abschreibung vorgenommen wurde. Dann denken Sie bitte daran, den abgeschrieben Betrag nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG wieder hinzuzurechnen.

Fazit

Insgesamt ergeben sich daher der Höhe nach keine Auswirkungen auf die Einkommensermittlung nach KStG.

3.3. Sachverhalt 3: Zinsloses Darlehen

(ca. 8 Punkte, ca. 20 Minuten Bearbeitungszeit)

3.3.1. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt 9 der Sachverhalte zur Jahresabschlusserstellung in körperschaftsteuerlicher Hinsicht und stellen Sie die Auswirkungen auf das Einkommen der E-GmbH dar. Gehen Sie außerdem auf die Folgewirkungen in der Einkommensteuer für den Gesellschafter MK ein.

3.3.2. Lösung

Verdeckte Gewinnausschüttung durch die fehlende Verzinsung

Mit der fehlenden Verzinsung in dem Darlehen an MK wird eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG i.V.m. R 8.5 Abs. 1 KStR ausgelöst, die fehlende Verzinsung eine verhinderte Vermögensmehrung der GmbH darstellt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (ein fremder Dritter hätte für ein solches Darlehen eine Verzinsung verlangt) und sich auf den Gewinn auswirkt (vgl. H 8.5 [Darlehenszinsen] KStH).

Die Bewertung der vGA erfolgt mit dem gemeinen Wert, in diesem Fall der Zinsverlust, den die E-GmbH ggü. einer angemessenen Verzinsung erlitten hätte (H 8.6 EStH). Dieser ermittelt sich wie folgt:

+/-		
	Darlehensbetrag	100.000 €
X	Angemessener Zinssatz	3 %
=	Angemessener Zinsbetrag pro Jahr	3.000 €
X	Zeitanteil (das Darlehen wurde in 01 nur für 6 Monate gewährt)	6/12
=	Angemessener Zinsbetrag in 01	1.500 €

Auswirkungen auf das Einkommen der GmbH

Gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG mindern vGA das Einkommen der GmbH nicht. Der fiktive Zinsertrag i.H.v. 1.500 € ist daher außerbilanziell dem Steuerbilanzgewinn der E-GmbH zuzurechnen.

Auswirkungen auf den MK

Die vGA führt für den MK zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 u. S. 2 EStG. Demnach sind die 1.500 € von MK zu versteuern, und zwar grundsätzlich mit dem gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG.

Ergänzende Hinweise

MK könnte nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG auch einen Antrag auf Versteuerung mit allgemeinem Tarif stellen. Im Übrigen könnte er die Zinsen – sofern das Darlehen für eine Einkunftsart verwendet wird – als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen (sog. Fiktionstheorie).

3.4. Sachverhalt 4: Beteiligung an der LEDTEKS GmbH

(ca. 8 Punkte, ca. 20 Minuten Bearbeitungszeit)

3.4.1. Sachverhalt

Die E-GmbH ist nicht nur an der EC-GmbH und der EK-KG beteiligt, sondern verfügt bereits seit dem Jahr 00 über eine Beteiligung von 12 % an der LEDTEKS GmbH (L-GmbH).

In einem Gewinnverteilungsbeschluss aus Sommer 01 wird der E-GmbH eine Dividende i.H.v. 20.000 € zugestanden. Auf dem Bankkonto der E-GmbH gingen jedoch nur 14.725 € ein. Der Vorgang wurde buchhalterisch korrekt erfasst und ist auch im Jahresüberschuss nach Teil I dieser Fallstudie enthalten.

3.4.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt aus körperschaftsteuerlicher Sicht und gehen Sie auch auf die Auswirkungen auf das Einkommen nach KStG ein.

3.4.3. Lösung

Der Beteiligungsertrag aus der L-GmbH unterliegt bei der empfangenden E-GmbH der Steuerbefreiung von § 8b Abs. 1 KStG, da es sich um eine Dividende handelt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und die E-GmbH mit 12 % zu mindestens 10 % an der L-GmbH beteiligt ist, § 8b Abs. 4 KStG.

Dementsprechend sind 100 % des Beteiligungsertrags außerbilanziell (bei der Einkommensermittlung) zu kürzen. Dabei ist der volle Beteiligungsertrag einschließlich der darin enthaltenen Steuerabzugsbeträge zu berücksichtigen, § 12 Abs. 3 EStG. Somit ist der Betrag der Bruttodividende von 20.000 € für § 8b KStG zu berücksichtigen. Allerdings sind die darin enthaltenen und in der Steuerbilanz der E-GmbH gebuchten Steuerabzugsbeträge ($20.000 \text{ €} \times 26,375 \% = 5.275 \text{ €}$) gemäß § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen.

Gleichwohl gelten gemäß § 8b Abs. 5 KStG 5 % des Beteiligungsertrags als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben.

Nach alledem ergeben sich die folgenden Auswirkungen auf das Einkommen der GmbH:

+/-		
./.	Außerbilanzielle Kürzung des Beteiligungsertrags, § 8b Abs. 1 KStG	20.000 €
+	Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben, § 8b Abs. 5 KStG	1.000 €
+	Steuerabzugsbeträge, § 10 Nr. 2 KStG	5.275 €
=	Außerbilanzielle Korrektur des steuerlichen Gewinns aus diesem Geschäftsvorfall	./. 13.725 €

3.5. Sachverhalt 5: Ermittlung des Einkommens nach KStG

(ca. 10 Punkte, ca. 25 Minuten Bearbeitungszeit)

3.5.1. Sachverhalt

Neben den bereits genannten Geschäftsvorfällen sind noch die folgenden Angaben aus der ordnungsgemäßen GuV der E-GmbH ersichtlich:

- **Bewirtungsaufwendungen:** 20.000 € (davon 14.000 € auf „abzugsfähige“ und 6.000 € auf „nicht abzugsfähige“ Bewirtungsaufwendungen gebucht)
- **Geldbuße** wegen Geschwindigkeitsüberschreitung: 200 €
- **Körperschaftsteuervorauszahlungen:** 40.000 €
- **Gewerbesteuervorauszahlungen:** 38.000 €
- **Spende** an eine nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG begünstigte gemeinnützige Organisation: 5.000 €
- **Mietertrag** aus der Vermietung des Grundstücks an die EK-KG: 30.000 €
- **Aufwand** aus der Vermietung des Grundstücks an die EK-KG: 2.000 €
- **Erträge** aus der Geschäftsführungsleistung ggü. der EK-KG: 120.000 €
- **Erträge** aus der Haftungsvergütung ggü. der EK-KG: 3.600 €
- **Anteiliger Lohnaufwand** MK für Geschäftsführung der EK-KG: 120.000 €
- **Erträge** aus Beteiligungen an PersG (EK-KG): 256.936 €

3.5.2. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie das Einkommen der E-GmbH nach KStG. Berücksichtigen Sie dabei auch die Auswirkungen der zuvor bearbeiteten Geschäftsvorfälle sowie die in diesem Sachverhalt genannten ergänzenden Angaben. Genaue juristische Ausführungen zu den in diesem Sachverhalten genannten Angaben sind nicht erforderlich. Es genügt, wenn Sie entsprechende Gesetzesfundstelle angeben.

3.5.3. Lösung

+/-		
	Steuerbilanzgewinn (Ausgangsgröße)	209.156 €
+	Nicht abzugsfähige Bewirtungsaufwendungen (30 % v. 20.000 €), §§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG)	6.000 €
+	Geldbuße, §§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG	200 €
+	KSt-VZ, § 10 Nr. 2 KStG	40.000 €
+	GewSt-VZ, §§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 5b EStG	38.000 €
+	Spende (der Spendenabzug wird später geprüft)	5.000 €
./.	Mietertrag EK-KG	30.000 €
+	Aufwand Grundstück EK-KG	2.000 €
./.	Ertrag GF EK-KG	120.000 €
./.	Ertrag Haftung EK-KG	3.600 €
+	Lohnaufwand GF MK Anteil EK-KG	120.000 €
./.	Ertrag Beteiligung EK-KG	256.936 €
+	Einkünfte aus der EK-KG nach steuerlicher Berechnung (SV 1)	298.136 €
+	vGA durch zinsloses Darlehen (SV 3)	1.500 €
./.	Außerbilanzielle Korrekturen SV 4	13.725 €
=	Zwischenergebnis vor Spendenabzug, § 9 Abs. 2 KStG	295.731 €
./.	Spendenabzug (20 % v. 295.731 € = 59.146 € Spenden-HB gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) KStG; da 5.000 € < 59.146 € ist, können die 5.000 € vollständig abgezogen werden)	5.000 €
=	Einkommen nach KStG	290.731 €

3.6. Sachverhalt 6: Ermittlung des Gewerbeertrags nach GewStG

(ca. 10 Punkte, ca. 25 Minuten Bearbeitungszeit)

3.6.1. Sachverhalt

Neben den bereits genannten Geschäftsvorfällen sind noch die folgenden Angaben aus der ordnungsgemäßen GuV der E-GmbH ersichtlich:

- **Zinsen** aus einem langfristigen Bankdarlehen: 24.000 €
- **Einheitswert** des in Sachverhalt 1 der Sachverhalte zur Jahresabschlusserstellung genannten Grundstücks: 400.000 €

3.6.2. Aufgabenstellung

Ermitteln Sie den Gewerbeertrag nach GewStG. Berücksichtigen Sie dabei auch die Auswirkungen der zuvor bearbeiteten Geschäftsvorfälle sowie die in diesem Sachverhalt genannten ergänzenden Angaben. Genaue juristische Ausführungen zu den in diesem Sachverhalten genannten Angaben sind nicht erforderlich. Es genügt, wenn Sie entsprechende Gesetzesfundstelle angeben.

3.6.3. Lösung

+/-		
	Einkommen nach KStG (Ausgangsgröße gem. § 7 S. 1 u. 4 GewStG)	290.731 €
+	Hinzurechnung § 8 Nr. 1 GewStG: Zinsen aus Leasing (JA SV 4), § 8 Nr. 1 lit. a) GewStG 48.718 € Zinsen aus Bankdarlehen, § 8 Nr. 1 lit. a) GewStG 24.000 € ½ Pacht Probehalle (JA SV 2), § 8 Nr. 1 lit. e) GewStG 50.000 € Summe 122.718 € Freibetrag, § 8 Nr. 1 GewStG 200.000 € Hinzurechnungsbetrag 0 €	0 €
+	Hinzurechnung § 8 Nr. 5 GewStG: Gemäß §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG ist der nach § 8b KStG außerbilanziell gekürzte Beteiligungsertrag wieder hinzuzurechnen, da die Beteiligung mit 12 % < 15 % ist.	19.000 €
./.	Kürzung § 9 Nr. 1 GewStG: 1,2 % v. 400.000 € (x 140 %, § 121a BewG)	6.720 €
./.	Kürzung § 9 Nr. 2 GewStG: Gewinnanteil aus der Beteiligung an der EK-KG	298.136 €
=	Gewerbeertrag § 7 GewStG	4.875 €

4. Finalisierung von Handels- und Steuerbilanz

4.1. Ermittlung der Rückstellungswerte

Um den Jahresabschluss nach Handels- und Steuerrecht finalisieren zu können, ist es noch erforderlich, die Werte für die Steuerrückstellung zu ermitteln. Hierbei ist von den folgenden Parametern auszugehen:

- Hebesatz für die GewSt: 400 %
- Vorauszahlungen für die GewSt: 0 €
- Vorauszahlungen für die KSt: 32.000 €

Es würde sich die folgende Rückstellung für die Körperschaftsteuer ergeben:

+/-		
	Einkommen nach KStG	290.731 €
x	Steuersatz § 23 Abs. 1 KStG	15 %
=	Tarifliche/festzusetzende KSt	43.609 €
./.	Vorauszahlungen §§ 8 Abs. 1 KStG, 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG	32.000 €
=	Nachzahlung/Rückstellungswert	11.609 €

Es würde sich die folgende Rückstellung für die Gewerbesteuer ergeben:

+/-		
	Gewerbeertrag nach GewStG (auf volle Hundert Euro abgerundet, § 11 Abs. 1 S. 3 GewStG)	4.800 €
x	Steuermesszahl, § 11 Abs. 2 GewStG	3,5 %
=	Steuermessbetrag	168 €
x	Hebesatz, § 16 GewStG	400 %
=	Festzusetzende GewSt	672 €
./.	Vorauszahlungen, § 20 Abs. 1 GewStG	0 €
=	Nachzahlung/Rückstellungswert	672 €

4.2. Ermittlung des finalen Jahresüberschusses laut Handels- und Steuerbilanz

Die Steuerrückstellung ist noch final zu buchen:

St. vom. Eink. 12.281 € an so. RSt. 12.281 €

Dadurch ändert sich auch der handelsrechtliche Jahresüberschuss und der steuerrechtliche Gewinn:

+/-		Vor Buchung der Steuerrückstellung	Nach Buchung der Steuerrückstellung
	Bilanzgewinn gemäß Handelsbilanz für 31.12.01	700.000 €	687.719 €
./.	Bilanzgewinn gemäß Handelsbilanz für 31.12.00	250.000 €	250.000 €
+	Bereits ausgeschütteter Gewinn (= Ergebnisverwendung)	100.000 €	100.000 €
=	Handelsrechtlicher Jahresüberschuss für 01	550.000 €	537.719 €
./.	Korrekturen aufgrund von § 60 Abs. 2 EStDV (Überleitungsrechnung)	340.844 €	340.844 €
=	Gewinn laut Steuerbilanz für 01	209.156 €	196.875 €

Dies hat jedoch keine Auswirkung mehr auf die Steuerberechnung, da dem niedrigeren Steuerbilanzgewinn eine höhere außerbilanzielle Hinzurechnung (§§ 4 Abs. 5b EStG, 10 Nr. 2 KStG) gegenübersteht.

In der Praxis müssten jetzt aber **noch die Werte in den Steuererklärungen** aktualisiert werden.

5. Anhang

5.1. Prüfschemata für die Jahresabschlusserstellung

5.1.1. Prüfschema für die bilanzrechtliche Beurteilung von Vermögensgegenständen

Schritt 1: Ansatz

Zurechnung

- Handelt es sich um einen Vermögensgegenstand i.S.d. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB?
- Ist dieser Vermögensgegenstand mir als zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer i.S.d. § 246 Abs. 1 S. 2 HGB zuzurechnen?

Die Zurechnung ist nur ausgepunktet, wenn sie problematisiert ist (z.B. bei Straßenausbaubeiträgen, geleasteten Wirtschaftsgütern, Mietereinbauten oder Gebäude auf fremden Grund und Boden).

Zuordnung

- Gehört der Gegenstand zum Anlagevermögen (§ 247 Abs. 2 HGB) oder zum Umlaufvermögen (§ 247 Abs. 2 HGB i.U.)
- Ansatz auch für die Steuerbilanz benennen gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG

Die Zuordnung ist immer ausgepunktet!

Bilanzposten

- Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist das Wirtschaftsgut auszuweisen?
- Gängige Problemfelder bei der Abgrenzung: z.B. Posten „Anteile an verbundenen Unternehmen“ vs. „Beteiligungen“

Schritt 2: Bewertung

Grundsatz: Bewertung mit den (ggf. fortgeführten) AK/HK

Abnutzbares AV: AK/HK – AfA (§§ 253 Abs. 1 und Abs. 3 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Nicht abnutzbares AV oder UV: AK/HK (§§ 253 Abs. 1 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Ausnahme: Niedrigere Bewertung notwendig oder möglich? (Niederstwertprinzip und TWA)

- Bei AV ist eine niedrigere Bewertung gemäß § 253 Abs. 3 S. 5 HGB im Falle einer dauernden Wertminderung notwendig

- Bei nicht abnutzbarem AV muss gemäß § 253 Abs. 4 HGB zwingend eine Abschreibung erfolgen, falls der Wert am Bilanzstichtag niedriger ist (sog. strenges Niederstwertprinzip)
- Im Steuerrecht ist die Abschreibung immer ein Wahlrecht (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG für abnutzbares Vermögen, § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG für nicht abnutzbares AV bzw. UV), das aber wegen der Aufgabenstellung i.d.R. ausgeübt werden soll (niedrigerer Gewinn); steuerrechtlich ist das Wahlrecht aber nur möglich bei dauernder Wertminderung
- In der Klausur muss also geprüft werden, ob eine Wertminderung vorliegt (z.B. durch einen niedrigeren Veräußerungspreis) und ob die Wertminderung dauerhaft ist oder nicht; daraus müssen dann die richtigen Folgen gezogen werden
- Ohne Anhaltspunkte auf eine Wertminderung muss dieser Punkt aber nicht negativ abgegrenzt werden; aus der Klausur muss also ersichtlich werden, dass eine Wertminderung vorliegen könnte

Bewertung feststellen

- Die finalen Bewertungen zum Bilanzstichtag sollten nochmal kurz festgestellt werden
- Insbesondere wenn es Abweichungen zwischen HBil und StBil gibt
- Bei Abweichungen ist immer ein Satz hinzuschreiben, der die Abweichungen zwischen HBil und StBil benennt und § 60 EStDV zitiert

Schritt 3: Buchungssätze

Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

5.1.2. Prüfschema für Verbindlichkeiten

Schritt 1: Ansatz

Bilanzposten

Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist die Verbindlichkeit auszuweisen?

Schritt 2: Bewertung

Grundsatz: Erfüllungsbetrag, §§ 253 Abs. 1 S. 2 HGB, 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG

Ausnahme: Niedrigere Bewertung notwendig oder möglich?

- Auch bei Verbindlichkeiten kann sich eine Wertminderung (= höherer Erfüllungsbetrag ergeben)
- Dies ist in Klausuren aber i.d.R. nur dann problematisch, wenn es sich um Fremdwährungsverbindlichkeiten handelt, z.B. weil sich der Wechselkurs zum Bilanzstichtag negativ verändert hat
- Auch diese Fälle sind in der Klausur gut erkennbar, da dann mehrere Wechselkurse angegeben sind

Schritt 3: Buchungssätze

Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen nach HR hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

5.1.3. Prüfschema für Rückstellungen

Schritt 1: Ansatz

Bildung möglich?

- Rückstellungen dürfen gemäß § 249 Abs. 2 HGB nur für die in § 249 Abs. 1 HGB genannten Fälle gebildet werden
- Gängige Fälle in der Klausur: Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 S. 1 1. Alt. HGB) oder Drohverlustrückstellungen (§ 249 Abs. 1 S. 1 2. Alt. HGB)
- Es sollte daher eine kurze Aussage kommen, dass für eine bestimmte Verpflichtung (z.B. Rückbauverpflichtung) eine Rückstellung (z.B. für ungewisse Verbindlichkeiten) zu bilden ist + Zitat

Bilanzposten

Unter welchem Bilanzposten i.S.d. § 266 HGB ist die Rückstellung auszuweisen?

Ansatz auch im Steuerrecht?

- Gerade bei Rückstellungen kann es auch zu Ansatzverboten in der StBil kommen (z.B. bei Drohverlustrückstellungen gemäß § 5 Abs. 4a EStG)
- Daher sollte bei Rückstellungen immer kurz die Aussage kommen, dass diese entweder gemäß § 5 Abs. 1 S. 1 EStG auch in der StBil anzusetzen sind oder dass diese aufgrund eines besonderen Absatzes von § 5 EStG nicht gebildet werden darf

Schritt 2: Bewertung

Bei der Bewertung sollten HBil und StBil komplett getrennt werden, da es hier große Unterschiede gibt.

Bewertung nach HR

- Grundsatz: Bewertung mit dem nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB
- Dieser Betrag muss zunächst ermittelt werden; er schließt auch künftige Kostensteigerungen mit ein
- Auch eine Ansammlung ist zu berücksichtigen, auch wenn sich hierfür keine gesetzliche Grundlage aus dem HGB ergibt
- Im Anschluss ist eine Abzinsung nach § 253 Abs. 2 HGB auf Basis der Zinssätze der vergangenen 7 Jahre (sonstige Rückstellungen) bzw. 10 Jahre (Altersvorsorgerückstellungen) zu prüfen; hierfür muss ein Zinssatz in der Klausur angegeben sein

Bewertung nach StR

- Grundsatz: Bewertung mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. a) EStG

- Aber (Unterschied zum HR): Künftige Kostensteigerungen dürfen noch nicht berücksichtigt werden, erst wenn sie tatsächlich eingetreten sind, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. f) EStG
- Ansammlung beachten, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. d) EStG
- Abzinsung erfolgt im Steuerrecht mit 5,5 % - auch dadurch gibt es Abweichungen zwischen HR und StR, § 6 Abs. 1 Nr. 3a lit. e) EStG

Würdigung von Bewertungsdifferenzen

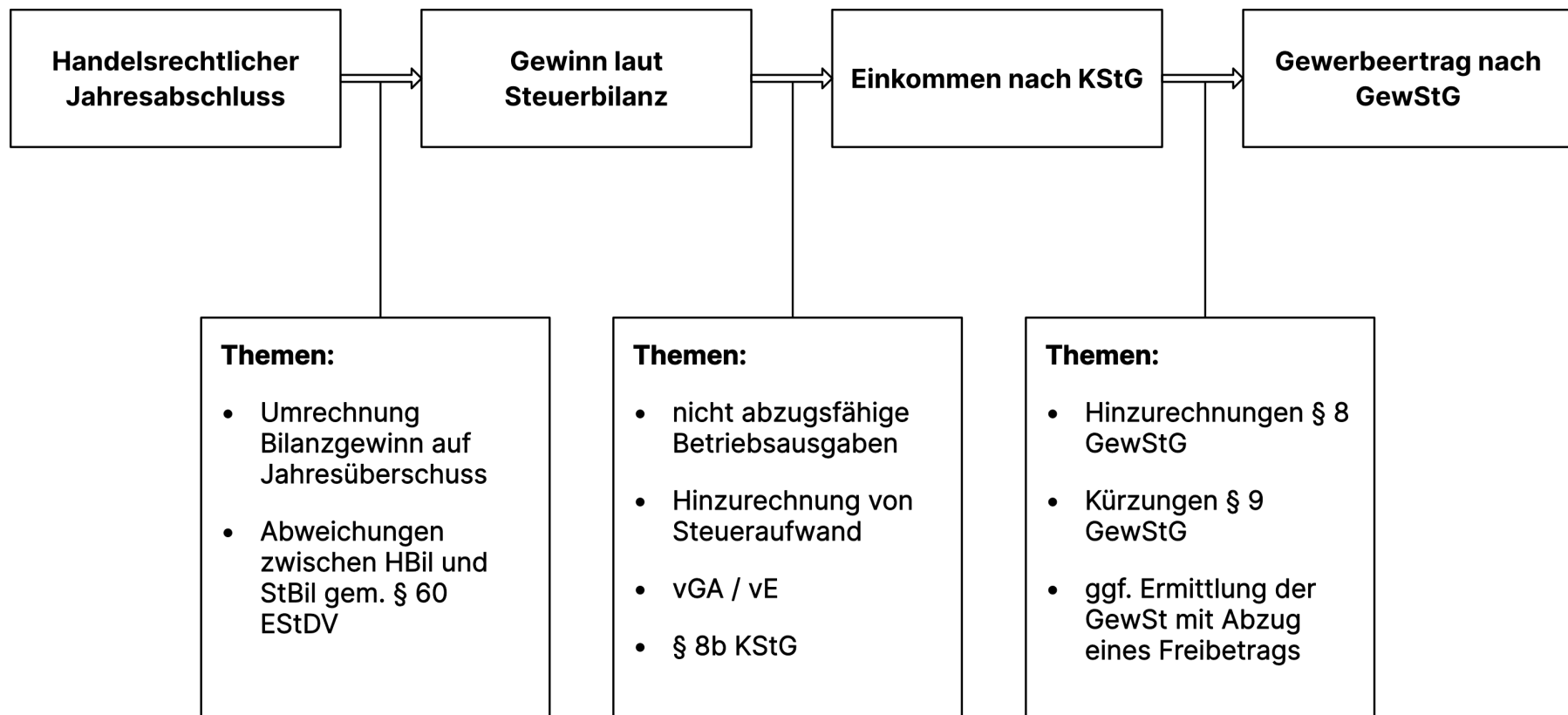
- Häufig ergeben sich Bewertungsunterschiede zwischen HBil und StBil
- Daher ist auch hier ein Satz notwendig, der die Abweichung und das Erfordernis einer Anpassung in der Überleitungsrechnung gemäß § 60 Abs. 2 EStDV benennt

Schritt 3: Buchungssätze

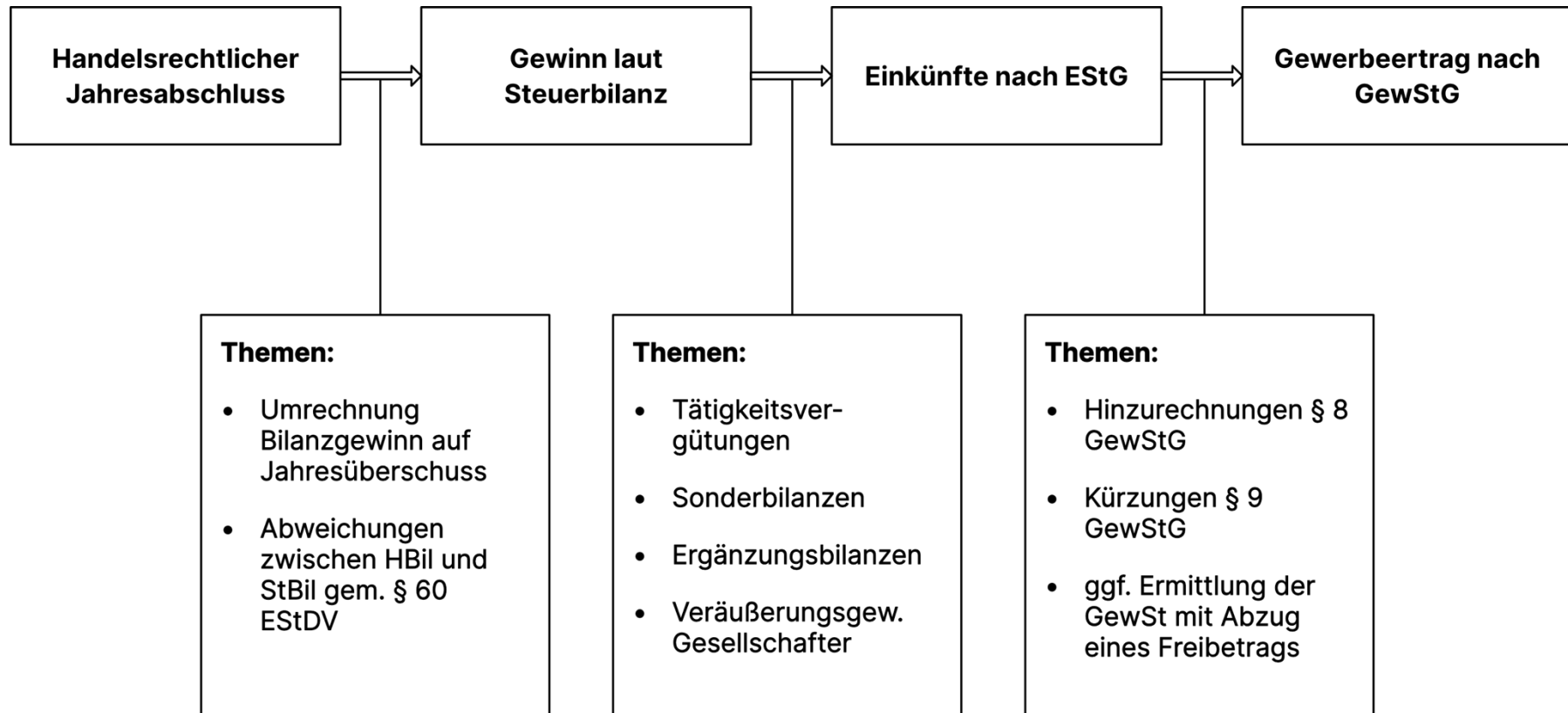
Wenn die Bewertungen feststehen, können die Abschlussbuchungen nach HR hergeleitet werden. Dabei ist der richtige Bilanzansatz mit dem Bilanzansatz laut Fibu zu vergleichen und eine entsprechende Anpassung vorzunehmen.

5.2. Prüfschemata für das Steuerrecht

5.2.1. Prüfschema für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften



5.2.2. Prüfschema für die Besteuerung von Personengesellschaften





**Danke für die
Aufmerksamkeit.**