

2. Steuerberater-Prüfungsklausur 2014/2015 (BuBi)

(Lösung Seite 190)

Inhalt

Teil I:

Notwendiges Betriebsvermögen – immaterielles Wirtschaftsgut – unbewegliches abnutzbares Anlagevermögen – planmäßige Abschreibung – Folgebewertung – betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer – fortgeführte Herstellungskosten – Steuerbilanz – Handelsbilanz – nachträgliche Anschaffungskosten – fortgeführte Anschaffungskosten

Teil II:

Buchführungspflicht – Mitunternehmerschaft – Gewinn-und-Verlust-Rechnung – Gesamthandsbilanz – Sonderbetriebsvermögen – Sonderbilanz – Einlage – Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 EStG – Aktivierungsgebot nach § 5 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG – gesonderte und einheitliche Feststellung

Teil III:

Jahresüberschuss – Gewinnvortrag – steuerlicher Ausgleichsposten – Rückstellung für Gewährleistungen – passive latente Steuern – Bilanzausweis – aktive latente Steuern – Rücklage nach § 6b EStG – steuerliches Einlagekonto

Bearbeitungszeit: 6 Stunden

Hilfsmittel: Steuergesetze, Steuerrichtlinien, Steuererlasse

Hinweise: Der für die Lösung der Prüfungsaufgaben maßgebliche Rechtsstand ergibt sich aus dem jeweiligen Aufgabentext.

Sofern bei der Lösung einzelner Aufgaben ein anderer Rechtsstand als der aktuelle oder der des Vorjahres maßgeblich ist, sind die entsprechenden Rechtsvorschriften dem Aufgabentext als Anlage beigelegt.

Vor der Bearbeitung sind Sachverhalt und Aufgaben vollständig zu lesen.

Teil I: Einzelunternehmen Roland Ritter

Sachverhalt

Der Kaufmann Roland Ritter (RR) betreibt seit 1999 als Einzelunternehmer auf eigenen und gemieteten Grundstücken in Bremen ein Transportunternehmen.

Die Gewinnermittlung erfolgt nach § 5 Abs. 1 EStG. Das Kalenderjahr und das Wirtschaftsjahr stimmen überein. Etwa erforderliche Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG werden geführt.

Die Voraussetzungen des § 7g EStG liegen nicht vor.

RR ist zum Vorsteuerabzug berechtigt. Er versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten mit dem Steuersatz von 19 %. Die Belege der Buchführung liegen vor und die Aufzeichnungspflichten wurden beachtet.

RR wünscht im Jahr 2013 zwischen Handels- und Steuerbilanz möglichst keine Abweichungen und er wünscht einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn.

Nach dem vorläufigen Ergebnis der Buchführung nach Handels- und Steuerrecht (ohne Unterschiede) ergibt sich ein Jahresüberschuss i. H. von 240.000 €.

RR hat Sie gebeten, den Jahresabschluss für das Jahr 2013 zu erstellen. Gehen Sie davon aus, dass Sie diese Arbeit am 30.04.2014 erledigen/erledigt haben.

Aufgabe

- Beurteilen Sie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1 bis 3 unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des Handels- und Steuerrechts sowie die Verwaltungsanweisungen. Nennen Sie dabei auch die bei einer Buchführung nach Steuerrecht (noch) erforderlichen (Korrektur-)Buchungen.
- Stellen Sie in der **Anlage** die Änderungen des vorläufigen Jahresüberschusses aufgrund der nachstehenden Einzelsachverhalte dar und berechnen Sie den sich danach ergebenden Jahresüberschuss (Ergebnis lt. Buchführung).

Einzelsachverhalte

1. Überlassung eines Grundstücks

Für seinen Fuhrpark benötigt RR eine größere Parkfläche.

Hilde Ritter (HR), die Ehefrau von RR, ist Eigentümerin eines Grundstücks. Ab 01.02.2013 hat HR ihrem Ehemann RR aufgrund einer Vereinbarung dieses unbefestigte und unbebaute Grundstück bis auf Weiteres zur Nutzung überlassen und ihm auch die Errichtung von Bauten für seinen Gewerbebetrieb erlaubt. Bei Beendigung der Nutzungsmöglichkeit soll RR von HR den Zeitwert etwaiger Bauwerke erstattet bekommen.

Das Grundstück hatte HR im Jahr 2002 für insgesamt 200.000 € erworben und bisher an die Kauffrau Norma Nobel (NN) als Lagerplatz für monatlich 1.000 € umsatzsteuerfrei vermietet. Der Teilwert des Grundstücks im Jahr 2013 beträgt 250.000 €.

RR hat von NN deren Rechte und Pflichten aus dem bis zum 31.12.2015 unkündbaren Mietvertrag zum 01.02.2013 übernommen. Er hat NN dafür – insbesondere für deren Verzicht auf die weitere Nutzung des Platzes ab Februar 2013 bis zum Ablauf der vereinbarten, unkündbaren Mietzeit – eine Zahlung i. H. von 7.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer zugesagt und bezahlt. Dieser Vereinbarung hat auch HR zugestimmt.

Anfang März 2013 entschloss sich RR dazu, auf dem Grundstück befestigte Parkplätze zu errichten. Er beauftragte einen Kleinunternehmer, der § 19 Abs. 1 UStG anwendet, mit der Befestigung des Grundstücks. Das Grundstück wurde mit Schotter und Teer so weit hergerichtet, dass die Transportfahrzeuge (kleinere LKW) dort in den kommenden 10 Jahren ohne weitere erforderliche Baumaßnahmen abgestellt werden können. Die Arbeiten wurden noch im März 2013 beendet. Die Rechnung des Unternehmers lautete über 4.760 €. Das Material hatte RR aus einem Baumarkt selber erworben und den Rechnungsbetrag von 1.190 € einschließlich 19 % Umsatzsteuer überwiesen.

RR hat bisher folgende Buchungen im Februar bzw. im März 2013 vorgenommen.

Grundstücksüberlassung:

Unbebaute Grundstücke	250.000 €	an	Einlagen	250.000 €
-----------------------	-----------	----	----------	-----------

Zahlung an die bisherige Mieterin NN:

Unbebaute Grundstücke	7.000 €			
Vorsteuer	1.330 €	an	Bank	8.330 €

Zahlung für Bauarbeiten zur Grundstücksherrichtung:

Sonstige betriebliche Aufwendungen	4.000 €			
Vorsteuer	760 €	an	Bank	4.760 €

Zahlung für Baumaterial vom Baumarkt:

Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	1.000 €			
Vorsteuer	190 €	an	Bank	1.190 €

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

2. Betriebliche Nutzung eines PKW

Am 02.01.2013 hat RR einen PKW erworben, den er gelegentlich für Betriebsfahrten nutzt. Der Umfang der betrieblichen Nutzung im Verhältnis zur gesamten Nutzung beträgt nachweislich 5 %. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sind nicht vorgekommen.

RR hat den PKW in vollem Umfang mit den Anschaffungskosten bilanziert und im Januar 2013 gebucht:

Fuhrpark	60.000 €		
Vorsteuer	11.400 €	an Bank	71.400 €

Die lineare Abschreibung (Absetzung für Abnutzung = AfA) unter Berücksichtigung der zutreffenden und hier zu berücksichtigenden Nutzungsdauer von 8 Jahren hat er wie folgt gebucht:

Planmäßige Abschreibung (AfA)	7.500 €	an Fuhrpark	7.500 €
-------------------------------	---------	-------------	---------

Die gesamten laufenden Kosten für die insgesamt gefahrenen 24.000 km hat RR zutreffend ermittelt. Umsatzsteuer wurde im Jahr 2013 auf Kosten i. H. von 6.000 € berechnet.

Die zusammengefasste Buchung von RR für die gesamten laufenden Kosten lautet:

Kfz-Kosten	8.000 €		
Vorsteuer	1.140 €	an Bank	9.140 €

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

3. Einsatz eines betriebswirtschaftlichen Softwaresystems

Im Januar 2013 zog RR in Betracht, in seinem Unternehmen künftig ein betriebswirtschaftliches Softwaresystem (sog. Enterprise Resource Planning = ERP-Software) einzusetzen.

Der gewerbliche EDV-Berater Kurt König (KK) erstellte daraufhin im Auftrag von RR eine auf die betrieblichen Bedürfnisse von RR abgestimmte Planung mit einem Kostenvoranschlag für den Einsatz eines solchen Softwaresystems und berechnete seine Leistung im Februar 2013 mit 10.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer.

Im März 2013 entschloss sich RR ein solches System in seinem Unternehmen einzusetzen. KK wurde aufgrund eines Werkvertrages von RR beauftragt, eine aus drei Modulen bestehende Unternehmenssoftware zu erstellen und zu implementieren (Herstellen der Einsatzbereitschaft).

Im Juni 2013 wurden den Angestellten von RR die Module und das gesamte System vorgestellt und sie wurden in der Bedienung der Software geschult. Die Rechnung der Firma KK vom Juni 2013 lautete über 6.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer. Die Schulungen für die drei Module sind vom Umfang gleichwertig.

Die Module „Logistik und Personal“ wurden im Juli 2013 in den betrieblichen Räumen implementiert und konnten noch im selben Monat entsprechend der Planung genutzt werden. Berechnet wurden im Juli 2013 von KK dafür 200.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer.

Das Modul „Finanzen“ wurde entsprechend den getroffenen Vereinbarungen im November 2013 in den betrieblichen Räumen implementiert. Ab November wurde damit eine umfassende Integration und Steuerung verschiedener Unternehmensaktivitäten durch das gesamte System erreicht. Berechnet wurden im November 2013 von KK dafür 100.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer.

Für die vorgenommene Übernahme der Daten aus den bisherigen Systemen (sog. Datenmigration) berechnete KK im Dezember 2013 zusammen 9.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer. Die Kosten der Datenmigration für jedes Modul wurden mit netto 3.000 € angegeben. Die Bezahlung der Rechnung erfolgte im Januar 2014.

RR hat bisher folgende Buchungen vorgenommen:

Rechnung vom Februar 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Beratungskosten	10.000 €			
Vorsteuer	1.900 €	an	Bank	11.900 €

Rechnung vom Juni 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Logistik	2.000 €			
Softwaresystem Personal	2.000 €			
Softwaresystem Finanzen	2.000 €			
Vorsteuer	1.140 €	an	Bank	7.140 €

Rechnung vom Juli 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Logistik	100.000 €			
Softwaresystem Personal	100.000 €			
Vorsteuer	38.000 €	an	Bank	238.000 €

Rechnung vom November 2013 von KK bei sofortiger Überweisung:

Softwaresystem Finanzen	100.000 €			
Vorsteuer	19.000 €	an	Bank	119.000 €

Die Nutzungsdauer betriebswirtschaftlicher Softwaresysteme beträgt zutreffend fünf Jahre. RR hat zum Jahresende 2013 an Absetzungen für Abnutzung (AfA) gebucht:

AfA Softwaresystem Logistik	20.400 €			
AfA Softwaresystem Personal	20.400 €			
AfA Softwaresystem Finanzen	20.400 €	an	Softwaresystem Logistik	20.400 €
			Softwaresystem Personal	20.400 €
			Softwaresystem Finanzen	20.400 €

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

Teil II: InKa GbR

Sachverhalt

Die natürlichen Personen Ingo (I) und Karl (K) wollen gemeinsam einen Handels- und Dienstleistungsbetrieb eröffnen: Angeboten werden sollen leistungsfähige Computer nebst Zubehör sowie als besondere Dienstleistung für mittelständische Unternehmen die Erstellung individueller EDV-Programme zur Erhebung, Speicherung und Aufbereitung von Kundendaten.

Dazu soll I, von Beruf Informatiker, den technischen Bereich betreuen. Ihm obliegt der gesamte Einkauf sowie die Konzeption und Programmierung der Datenbank-Software. K, kaufmännisch ausgebildet, wird sich um die Werbung, Kundenbetreuung und ggf. Finanzierung größerer Projekte kümmern.

Als Startkapital stellen beide jeweils 200.000 € zur Verfügung.

K möchte die Kosten einer Handelsregistereintragung sparen. Da er in einem Internetforum gelesen hat, eine „GbR sei nicht eintragungspflichtig“, schlägt er die Gründung einer solchen Gesellschaft bürgerlichen Rechts vor.

I und K schließen daraufhin den folgenden – auszugsweise wiedergegebenen – Vertrag:

§ 1 Gründung einer Gesellschaft, Gesellschaftszweck

Zum 01.07.2013 gründen wir, die unterzeichnenden I und K, gem. § 705 BGB auf unbestimmte Zeit eine Gesellschaft mit dem Namen „InKa GbR“. Zweck der Gesellschaft ist der Betrieb eines Computer- und Zubehörhandels sowie das Entwickeln, Erstellen und Pflegen von Datenbankprogrammen.

§ 2 Beiträge

Das Gründungskapital der Gesellschaft beträgt 400.000 €; es wird von den Unterzeichnern jeweils zur Hälfte aufgebracht und zu Beginn der Gesellschaft auf deren Konto (Nr. ... bei der ... Bank) eingezahlt. Nachschüsse können einstimmig beschlossen und eingefordert werden.

I sichert zu, sich mit seiner gesamten Arbeitskraft um ... zu kümmern.
K sichert zu, sich mit seiner gesamten Arbeitskraft um ... zu kümmern.

§ 3 Beteiligung

An den Gewinnen und Verlusten sowie am Vermögen der Gesellschaft sind die Unterzeichner zu jeweils 50 % beteiligt.

Eine Kapitalkontenverzinsung ist ausgeschlossen.

Die Unterzeichner dürfen im gegenseitigen Einvernehmen zulasten ihres variablen Kapitalkontos (§ 4) Entnahmen vom Bankkonto der Gesellschaft tätigen.

§ 4 Kapitalkonten in der Gesellschaft

Die Gesellschaft führt für ihre Gesellschafter jeweils ein festes Kapitalkonto, auf dem das Gründungskapital sowie etwaige Nachschüsse gebucht werden. Daneben wird jeweils ein variables Kapitalkonto eingerichtet, auf dem die Gewinne/Verluste und Entnahmen/sonstige Einlagen auszuweisen sind.

§ 5 Geschäftsführung, Vertretung

K hat für die Gesellschaft eine Buchführung eingerichtet und zum 31.12.2013 die folgende – vereinfacht dargestellte – Einheitsbilanz erstellt:

Aktiva	31.12.2013		Passiva
Geschäftsausstattung	18.000 €	Eigenkapital Ingo	fest 200.000 €
			variabel 99.600 €
Forderungen	350.000 €	Eigenkapital Karl	fest 200.000 €
			variabel 100.000 €
Kasse/Bank	249.600 €		
Sonstige Aktiva	<u>32.000 €</u>	Verbindlichkeiten	<u>50.000 €</u>
	649.600 €		649.600 €

Dabei wurde der Jahresüberschuss von 200.000 € entsprechend der jeweiligen Beteiligungsquote auf die variablen Kapitalkonten gebucht. Zur Minderung des variablen Kapitalkontos Ingo um 400 € vgl. Einzelsachverhalt 1.

Aufgaben

- Erörtern Sie die handels-, einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Folgen, die sich aus diesem Sachverhalt sowie aus den nachfolgend geschilderten Einzelsachverhalten 1 bis 3 für die Beteiligten (I, K und die Gesellschaft) ergeben.
- Geben Sie die ggf. noch erforderlichen Buchungssätze an. Sofern die steuerrechtliche Beurteilung von der des Handelsrechts abweicht, gehen Sie davon aus, dass ein eigener steuerlicher Buchungskreis eingerichtet worden ist.
- Erstellen Sie die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2013.

Bearbeitungshinweise

- I und K gehen im Übrigen keiner Erwerbs-/unternehmerischen Tätigkeit nach.
- Sie wünschen eine möglichst geringe steuerliche Belastung und haben alle dafür erforderlichen Erklärungen abgegeben/Anträge gestellt.
- Der handelsrechtliche Jahresüberschuss soll so gering wie möglich ausfallen.
- Etwaige gewerbesteuerliche Auswirkungen sind außer Acht zu lassen.

- Von der – bilanzverkürzenden – Darstellung des § 268 Abs. 5 Satz 2 HGB soll kein Gebrauch gemacht werden.
- Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.

Einzelsachverhalte

1. Computer

I nutzte zur Abwicklung der ersten beiden von K eingeworbenen Aufträge zunächst seinen eigenen, bislang privat genutzten Computer. Der eigentlich hierfür vorgesehene Computer war zwar von der InKa GbR bestellt worden, konnte aber nicht rechtzeitig ausgeliefert werden.

I und K haben daraufhin in einer Zusatzvereinbarung festgelegt, dass I für die Nutzung seines Computers eine Aufwandsentschädigung von monatlich 100 € erhalten soll. I hat diese auch jeweils am Ende der Monate Juli bis Oktober 2013 durch Überweisung auf sein privates Girokonto erhalten. Die Gesellschaft hat die Zahlungen als Entnahme des I gebucht.

Nach Auslieferung des neuen Computers stellte I fest, wie nützlich das parallele Arbeiten an zwei Computern sein kann: Während der eine zur Erstellung neuer Programme genutzt wird, kann der andere die bereits fertigen Programme testen.

Um dauerhaft so arbeiten zu können, veräußerte er daher seinen Computer Anfang November 2013 an die Gesellschaft.

I hatte den Computer im Juli 2011 aus Einzelkomponenten selbst zusammengestellt und für diese insgesamt 1.190 € (brutto) ausgegeben. Im Hinblick auf die sorgfältig ausgewählten Komponenten besaß der Computer eine Nutzungsdauer von 4 Jahren, d. h. Anfang Juli 2013 noch eine Restnutzungsdauer von 2 Jahren; bei Anschaffung eines vergleichbaren Computers hätte man zu dieser Zeit 400 € zzgl. 76 € Umsatzsteuer ausgeben müssen.

Die Gesellschaft hat sich mit I im November 2013 auf einen (angemessenen) Kaufpreis von 360 € geeinigt und diesen Betrag auf dessen privates Girokonto überwiesen.

I hat erst auf mehrmaliges Nachfragen des K eine entsprechende Rechnung mit Quittungsvermerk für die Gesellschaft erstellt.

Umsatzsteuer ist darin nicht ausgewiesen. I war sich insoweit zunächst nicht ganz sicher gewesen, hatte dann aber von dem befreundeten Steuerberater S die telefonische Auskunft erhalten, dass „die Veräußerung von Wirtschaftsgütern von einem Gesellschafter an die Gesellschaft gem. H 15.8 Abs. 3 „Tätigkeitsvergütung“, 2. Spiegelstrich, EStH nicht steuerbar sei“.

Die Gesellschaft buchte den Betrag von 360 € auf dem Konto „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ und berücksichtigte im Hinblick auf eine geschätzte Verwendung des Computers von noch zwei Jahren eine Abschreibung von 180 €.

Weitere Buchungen sind in diesem Zusammenhang nicht erfolgt.

Die Buchwerte entsprechen den tatsächlichen Werten. I, K und B gehen von einem vorhandenen Firmenwert i. H. von 360.000 € aus.

B will zunächst nur 320.000 € zahlen. Er rechnet vor, dass die Gesellschaft nach der vorgelegten Bilanz über ein Buchkapital von insgesamt 600.000 € verfüge. Nach Hinzurechnung des Firmenwertes von 360.000 € ergebe sich ein Betrag von 960.000 €. Sein Anteil betrage daran $\frac{1}{3} = 320.000$ €.

B lässt sich jedoch davon überzeugen, dass 480.000 € ein angemessener Preis für die Beteiligung sind, und zahlt diesen Betrag auf das Konto der Gesellschaft.

B soll in der Bilanz des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsbilanz) eine Kapitalgutschrift i. H. von insgesamt 360.000 € erhalten (200.000 € auf dem festen, 160.000 € auf dem variablen Kapitalkonto).

Der Eintritt des B soll für I und K möglichst keine steuerliche Belastung auslösen; sämtliche dafür erforderlichen Anträge werden gestellt.

Aufgabe

- Erörtern Sie (kurz), weshalb der Kaufpreis von 480.000 € für den Gesellschaftsanteil von $\frac{1}{3}$ angemessen ist. Erklären Sie (kurz), weshalb dem B nicht der volle Kaufpreis auf seinen Kapitalkonten gutgeschrieben wird.
- Beurteilen Sie die einkommensteuerlichen Folgen, die sich – unter Beachtung der Vorgaben der Beteiligten – durch den Eintritt des B zum 01.01.2014 ergeben. Erstellen Sie dazu – unter Beachtung der Vereinbarungen – die steuerliche Eröffnungsbilanz der Gesellschaft (nach dem Eintritt des B) sowie ggf. weitere Bilanzen.

Teil III: Elektronikmarkt GmbH

Sachverhalt

Die Firma Elektronikmarkt GmbH (E-GmbH) betreibt einen Elektronikmarkt in gemieteten Räumen. Sitz der Gesellschaft ist Halle (Saale). Das Stammkapital der im Jahr 2000 gegründeten Gesellschaft beträgt 1.000.000 € und ist voll eingezahlt.

Geschäftsführender Gesellschafter der E-GmbH ist Fritz Brandt. Er hält 80 % der Anteile; 20 % der Anteile hält Heinrich Brandt. Gewinnausschüttungen wurden für 2012 nicht beschlossen und sind auch für 2013 nicht geplant.

Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die E-GmbH als mittelgroße Kapitalgesellschaft i. S. des § 267 HGB eingestuft. Das Wirtschaftsjahr der GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Für die Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2012 wurden Handelsbilanzen und wegen steuerlich abweichender Ansätze und Bewertungen Steuerbilanzen gem. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV erstellt. Zum 31.12.2012 wurden in der Handelsbilanz 0 € Kapitalrücklagen, 200.000 € Gewinnvortrag und 50.000 € Jahresüberschuss aus-

gewiesen. In der Steuerbilanz zum 31.12.2012 betragen die Kapitalrücklagen 0 €, der Gewinnvortrag 170.000 € und der Jahresüberschuss 40.000 €. Die E-GmbH führt mit den Erlösen aus dem Unternehmen nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus.

Für die Erstellung der Handelsbilanz zum 31.12.2013 und einer ggf. erforderlichen Steuerbilanz sind für das Jahr 2013 die folgenden Einzelsachverhalte noch zu überprüfen.

Tag der Bilanzaufstellung ist der 31.03.2014.

Aufgabe

- Erläutern Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften, wie die nachfolgenden Einzelsachverhalte 1 bis 5 handelsrechtlich und steuerrechtlich zu behandeln sind. Die für die Erstellung der Handelsbilanz und einer ggf. erforderlichen Steuerbilanz zum 31.12.2013 noch erforderlichen Buchungssätze (ggf. Korrekturbuchungssätze) sind anzugeben. Beachten Sie dabei bitte die Hinweise zu den Buchungskreisen.

Bearbeitungshinweise

- Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Im Falle vom Handelsrecht abweichender steuerrechtlicher Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsrecht“ und/oder „Nur Steuerrecht“ zu buchen.
- In der Handelsbilanz soll ein möglichst hohes Eigenkapital ausgewiesen werden.
- Das steuerliche Ergebnis soll möglichst niedrig ausfallen, es sei denn, dass durch gewinnmindernde Buchungen vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei der GmbH anfallen.
- Das steuerliche Einlagekonto i. S. des § 27 KStG beträgt zum 31.12.2012 und 2013 jeweils 0 €.
- Die Ertragsteuerbelastung beträgt 30 % (15 % Körperschaftsteuer, 15 % Gewerbesteuer).
- Latente Steuern sind zu berechnen und zu buchen.
- Auf den Solidaritätszuschlag ist aus Vereinfachungsgründen nicht einzugehen.
- Soweit aufgrund der Feststellungen der BP Bilanzpositionen beanstandet bzw. hinzugefügt wurden, die auch handelsrechtliche Fehler sind, sind diese nicht schwerwiegend und erfordern deshalb keine Korrektur der Handelsbilanzen zum 31.12.2011 und 31.12.2012. Die handelsrechtliche Buchführung ist daher insoweit im laufenden Jahresabschluss 2013 an das Ergebnis der BP anzugleichen. Aus Vereinfachungsgründen ist eine Anpassung an den von der BP festgestellten handelsrechtlichen bilanziellen Mehrertrag über Gewinnvortrag vorzunehmen.

- Die Anpassung der Steuerbilanz an die BP ist aus Vereinfachungsgründen ebenfalls über den (steuerlichen) Gewinnvortrag zu erfassen. Ein steuerlicher Ausgleichsposten soll zum 31.12.2013 nicht ausgewiesen werden.

Einzelsachverhalte

1. Betriebsprüfung (BP)

In der Zeit vom 20.11.2013 bis zum 31.01.2014 fand bei der E-GmbH für die Jahre 2011 und 2012 eine steuerliche BP durch eine Betriebsprüferin des zuständigen FA statt. Der BP-Bericht erging zusammen mit den geänderten Steuerbescheiden am 15.02.2014. Folgende Feststellungen wurden getroffen:

1.1 Handels- und steuerrechtliche Beanstandungen

1.1.1 Warenbestände

Im Rahmen der Inventuren zum 31.12.2011 und 31.12.2012 wurden versehentlich Fernsehgeräte der Marke XTV nicht erfasst. Die BP erhöhte deshalb die Warenbestände um die bisher nicht erfassten Geräte mit den Anschaffungskosten wie folgt:

- 31.12.2011 + 22.000 €
- 31.12.2012 + 69.000 €

Da der Sachverhalt gleich zu Beginn der BP von der Betriebsprüferin angesprochen wurde, passierte der Fehler bei der Inventur zum 31.12.2013 nicht wieder, sodass der Warenbestand zu diesem Stichtag korrekt ausgewiesen wird.

1.1.2 Rückstellung für Gewährleistungen

Unter den sonstigen Rückstellungen wurden in den Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen für Gewährleistungen von

- 50.000 € zum 31.12.2011 und
- 55.000 € zum 31.12.2012

ausgewiesen, die dem Grunde nach berechtigt sind. Der Höhe nach erfolgte eine Korrektur durch die BP, und zwar auf

- 20.000 € für 2011 und auf
- 30.000 € für 2012.

Auch für 2013 ist eine Rückstellung für Gewährleistungen auszuweisen. Entsprechend der Ermittlungsmethode der BP ergeben sich zum 31.12.2013 hierfür 40.000 €. Die Feststellung der BP ist versehentlich bisher bei der Ermittlung des Rückstellungsbetrages zum 31.12.2013 nicht berücksichtigt worden, sodass nach Zuführung von 15.000 € im Buchungskreis „Alle Bereiche“ noch 70.000 € im Konto ausgewiesen werden.

1.2 Steuerrechtliche Beanstandungen

1.2.1 Geschäfts- oder Firmenwert

Auf dem Konto Geschäfts- oder Firmenwert wurde der zutreffende, auf den Teil des Firmenwerts entfallende Kaufpreis von 60.000 € für den Erwerb eines Elektrohandels in Dessau-Roßlau am 02.01.2011 gebucht. Die E-GmbH buchte im Buchungskreis „Alle Bereiche“ für 2011 und 2012 ausgehend von einer fünfjährigen Nutzungsdauer eine jährliche planmäßige Abschreibung von 12.000 € (§ 246 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. § 285 Nr. 13 HGB). Im Rahmen der BP wurde lediglich die Absetzung für Abnutzung (AfA) gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG akzeptiert.

Zum 31.12.2013 wurde im Hinblick auf die BP-Feststellungen im Buchungskreis „Nur Handelsrecht“ eine planmäßige Abschreibung von 12.000 € und im Buchungskreis „Nur Steuerrecht“ – ohne Änderung des Anfangsbestands – eine AfA von 4.000 € gebucht.

1.2.2 Rückstellung für drohende Verluste

Unter den sonstigen Rückstellungen wurden in den Handels- und Steuerbilanzen Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften von

- 100.000 € zum 31.12.2011 und
- 110.000 € zum 31.12.2012

ausgewiesen, die dem Grunde nach handelsrechtlich berechtigt sind. Da diese Rückstellungen versehentlich auch in den Steuerbilanzen passiviert waren, wurden sie unter Hinweis auf § 5 Abs. 4a EStG steuerlich nicht anerkannt.

Im handelsrechtlichen Jahresabschluss zum 31.12.2013 ist die Rückstellung i. H. von 120.000 € auszuweisen und wurde im Buchungskreis „Nur Handelsrecht“ um 10.000 € erhöht und entsprechend gebucht.

Von der BP wurde folgende Mehr-und-Weniger-Rechnung (Bilanzpostenmethode) aufgestellt:

	2011	2012
Erhöhung Warenbestände	+ 22.000 €	∕ 22.000 € + 69.000 €
Minderung Rückstellung für Gewährleistungen	+ 30.000 €	∕ 30.000 € + 25.000 €
Erhöhung Firmenwert	+ 8.000 €	∕ 8.000 € + 16.000 €
Minderung Rückstellung für drohende Verluste	+ 100.000 €	∕ 100.000 € + 110.000 €
Zwischensumme	+ 160.000 €	+ 60.000 €
Erhöhung Körperschaftsteuer-Rückstellung	∕ 24.000 €	+ 24.000 € ∕ 33.000 €
Erhöhung Gewerbesteuer-Rückstellung	∕ 24.000 €	+ 24.000 € ∕ 33.000 €

Änderung lt. BP =		
Zuführung zum steuerlichen Ausgleichsposten	112.000 €	42.000 €
Jahresüberschuss lt. Steuerbilanz bisher	20.000 €	40.000 €
Jahresüberschuss lt. BP	132.000 €	82.000 €

Zu den Anlagen des BP-Berichts gehört folgende weitere Anlage mit den BP-Bilanzen:

31.12.2011

Aktiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	BP-Bilanz
Unveränderte Posten	8.000.000 €	7.500.000 €	7.500.000 €
Geschäfts- oder Firmenwert	48.000 €	48.000 €	56.000 €
Warenbestände	500.000 €	500.000 €	522.000 €
Summe Aktiva	8.548.000 €	8.048.000 €	8.078.000 €
Passiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	BP-Bilanz
Steuerlicher Ausgleichsposten	–	–	112.000 €
Rückstellung für Gewährleistungen	50.000 €	50.000 €	20.000 €
Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	100.000 €	100.000 €	0 €
Körperschaftsteuer lt. BP	–	–	24.000 €
Gewerbsteuer lt. BP	–	–	24.000 €
Unveränderte Posten	8.398.000 €	7.898.000 €	7.898.000 €
Summe Passiva	8.548.000 €	8.048.000 €	8.078.000 €

31.12.2012

Aktiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	BP-Bilanz
Geschäfts- oder Firmenwert	36.000 €	36.000 €	52.000 €
Warenbestände	600.000 €	600.000 €	669.000 €
Unveränderte Posten	8.300.000 €	8.100.000 €	8.100.000 €
Summe Aktiva	8.936.000 €	8.736.000 €	8.821.000 €
Passiva	Handelsbilanz	Steuerbilanz	BP-Bilanz
Steuerlicher Ausgleichsposten	–	–	154.000 €
Rückstellung für Gewährleistungen	55.000 €	55.000 €	30.000 €
Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	110.000 €	110.000 €	0 €
Körperschaftsteuer lt. BP	–	–	33.000 €
Gewerbsteuer lt. BP	–	–	33.000 €
Unveränderte Posten	8.771.000 €	8.571.000 €	8.571.000 €
Summe Passiva	8.936.000 €	8.736.000 €	8.821.000 €

2. Rangrücktrittsvereinbarung

Der Gesellschafter Heinrich Brandt hat ein kleines Lagergrundstück, das keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, für einen monatlichen Pachtzins von 500 € an die E-GmbH verpachtet. Die Pacht ist monatlich am 15. fällig. Infolge von Liquiditätsschwierigkeiten bei der E-GmbH wurde zwischen Pächterin und Verpächter am 01.07.2013 mit Wirkung ab Juli 2013 vereinbart, dass die Pachtforderung von Heinrich Brandt hinter die Forde-

rungen aller übrigen Gläubiger zurücktritt und nur aus den Gewinnen künftiger Wirtschaftsjahre zu zahlen ist (Rangrücktritt).

Gebucht wurde Januar bis Juni 2013 monatlich jeweils (Buchungskreis „Alle Bereiche“):

Pachtaufwand	500 €	an Bank	500 €
--------------	-------	---------	-------

Für Juli bis Dezember erfolgten keine Buchungen.

3. Verrechnungskonto

Die E-GmbH hat auf einem Verrechnungskonto (Forderung gegen Gesellschafter) regelmäßig nach Einbuchung der Gehälter Auszahlungen für private Zwecke (Wohnungsmiete, Lebensversicherungsbeiträge, Haushaltsgeld usw.) des Gesellschafters Fritz Brandt abgebucht. Da die Sollbuchungen auf dem Verrechnungskonto die Habenbuchungen übersteigen, entstand eine Forderung der Kapitalgesellschaft gegen den Gesellschafter, die Darlehenscharakter hat. In der Vereinbarung über das Verrechnungskonto ist von Anfang an Darlehensrückzahlung gewollt. Die Verzinsung ist angemessen und bis zum 31.12.2013 dem Verrechnungskonto gutgeschrieben worden. Zum 31.12.2013 wird auf dem Verrechnungskonto eine Forderung von 300.000 € ausgewiesen.

Der Gesellschafter Fritz Brandt ist hoch verschuldet. Im Laufe des Jahres 2013 hat sich herausgestellt, dass mit einer Rückzahlung allenfalls nur noch zum Teil zu rechnen ist. Die Werthaltigkeit dieser Forderung ist daher eingeschränkt und beträgt aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung nur noch 60.000 €. Buchungen erfolgten nicht.

4. Grundstücksveräußerung

Mit notariellem Vertrag vom 20.12.2013 veräußerte die E-GmbH ein nicht mehr benötigtes Lagergrundstück zum Preis von 250.000 € an den Erwerber Müller. Als Tag des Übergangs von Besitz, Nutzungen, Gefahr und Lasten wurde ebenfalls der 20.12.2013 vereinbart. Der Buchwert des im Jahre 2001 angeschafften Lagergrundstücks betrug 100.000 €. Die Kaufpreiszahlung erfolgte am 10.01.2014.

Am 20.12.2013 wurde gebucht (Buchungskreis „Alle Bereiche“):

Aufwand aus Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	100.000 €	an Unbebaute Grundstücke	100.000 €
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	250.000 €	an Erlöse aus Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens	250.000 €

5. Ausschüttung (Einlagenrückgewähr) der Audio GmbH

Die E-GmbH ist zu 100 % an der Audio GmbH mit Sitz in Halle (Saale) beteiligt. Eine Organschaft besteht nicht. Der Buchwert der im Anlagevermögen aktivierten Beteiligung beträgt zum 31.12.2012 in Handelsbilanz und Steuerbilanz 100.000 €. Das Wirtschaftsjahr der Audio GmbH ist vom 01.02. bis zum 31.01. Das gesamte – in Handelsbilanz und Steuerbilanz gleich hohe – Eigenkapital der Audio GmbH zum 31.01.2013 beträgt 250.000 €, davon Stammkapital 50.000 € und Kapitalrücklagen gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB 200.000 €. Die seinerzeit in der Kapitalrücklage der Audio GmbH erfassten Nachschüsse i. H. von 200.000 € wurden bei der E-GmbH in der Handelsbilanz zutreffend nicht als Anschaffungskosten erfasst, da sie nicht zu einer nachhaltigen Werterhöhung der Anteile führten. In der Steuerbilanz wurden die Nachschüsse korrekt als nachträgliche Anschaffungskosten erfasst. Infolge zulässiger Teilwertabschreibung im Jahr 2011 beträgt der Buchwert der Beteiligung auch in der Steuerbilanz 100.000 €. Gemäß entsprechendem Feststellungsbescheid zum 31.01.2013 verfügt die Audio GmbH über ein steuerliches Einlagekonto (§ 27 KStG) von 200.000 €. Der ausschüttbare Gewinn i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG zum 31.01.2013 beträgt 0 €. Am 15.03.2013 beschloss die Audio GmbH eine Ausschüttung (Einlagenrückgewähr) für das Wirtschaftsjahr 2012/2013 i. H. von 120.000 €, die am 18.06.2013 (§ 30 Abs. 2 GmbHG) vollzogen wurde. Mit der Überweisung wurde von der Audio GmbH eine ordnungsgemäße Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erstellt. Bei der E-GmbH wurde die Ausschüttung im Buchungskreis „Alle Bereiche“ wie folgt gebucht:

15.03.2013

Forderungen aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen

120.000 €	an	Erträge aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	120.000 €
-----------	----	--	-----------

18.06.2013

Bank

120.000 €	an	Forderungen aus Beteiligungen an verbundenen Unternehmen	120.000 €
-----------	----	--	-----------