

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Steuerberaterexamen 2009

Lösungshinweise Bilanz

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Teil I:**Einzelunternehmen Alt****1. Bebaute Grundstück:**

Das Grundstück ist Alt ab dem Nutzen- und Lastenwechsel (§ 39 AO) zuzurechnen. Der Ansatz ergibt sich nach §§ 240, 242, 246 HGB i.V.m. § 5 (1) S. 1 EStG. Die Anschaffungskosten gem. §§ 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 EStG (R 6.2 und 6.4 EStR) sind auf die Wirtschaftsgüter Grund/Boden und Gebäude aufzuteilen. Der Grund und Boden ist gem. § 6 (1) Nr. 2 EStG und das Gebäude gem. § 6 (1) Nr. 1 EStG abzüglich der Abschreibungen nach § 7 EStG zu bewerten. **(1)**

Zu den Anschaffungskosten gem. § 255 (1) HGB zählt neben dem Kaufpreis von 80.000 € und der Schuldübernahme von 120.000 € auch die übernommenen Zinsen für den Zeitraum 01.07. bis 30.09. in Höhe von 1.500 € (H 6.2 „Schuldübernahme“ EStH). Da die Zinsen erst am 01.01.2008 fällig werden ist eine sonstige Verbindlichkeit auszuweisen (§ 252 (1) Nr. 5 HGB). **(1)**

Das übernommene Darlehen ist betrieblich veranlasst (§ 4 (4) EStG) und ebenfalls als Verbindlichkeit mit dem Rückzahlungsbetrag zu bewerten. Eine Abzinsung gem. § 6 (1) Nr. 3 EStG entfällt. Die Zinsen ab 01.10. stellen Betriebsausgabe dar. **(1)**

Außerdem zählt die eingegangene Rentenverpflichtung mit ihrem Barwert zu den Anschaffungskosten (§ 253 (1) HGB, R 6.2 „Rentenverpflichtung“ EStH). Der Barwert kann nach der versicherungsmathematischen Methode berechnet werden. Aus Vereinfachungsgründen kann der Barwert auch nach § 14 (1) BewG i.V.m. der Anlage 9 zum BewG ermittelt werden (vgl. BMF Schreiben vom 07.12.2001, unter der Tz. 1.2.4 i.V.m. Tabelle 8).

$$\text{Jahreswert der Leibrente } 12 \text{ Monate} \times 5.000 \text{ €} = 60.000 \text{ €}$$

Der Vervielfältiger aus der Anlage 9 beträgt (männlich / 40., bzw. 41. Lebensjahr vollendet) zum :

01.10.2007	14,945
30.09.2008	14,775

Berechnung:	Rentenbarwert 01.10.2007	$60.000 \times 14,945 =$	896.700 €
	Rentenbarwert 30.09.2008	$60.000 \times 14,775 =$	886.500 €
	Differenz (Barwertminderung)		10.200 €
			(2)

Die aus privaten Mitteln bezahlten Notar- und Grundbuchkosten sind als Einlage zu behandeln (§ 6 (1) Nr. 5 EStG). Die Vorsteuer in Höhe von 855 € ist gem. § 15 UStG abzugsfähig, soweit eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. **(1)**

Die Grunderwerbsteuer, Notar- und Gerichtskosten sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren (§ 255 (1) S.3 HGB). Da die Vorsteuer abzugsfähig ist zählt sie nach § 9b EStG nicht zu Anschaffungsnebenkosten. Die Grunderwerbsteuer ist unabhängig von der Vorlage des Steuerbescheids bereits entstanden und daher als Verbindlichkeit auszuweisen. Auch die Säumniszuschläge von 750 € sind als Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren (vgl. auch H 6.4 „Grunderwerbsteuer“ EStH). **(2)**

Die an M geleistete Abstandszahlung für die vorzeitige Beendigung des Mietvertrags steht nicht im Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks, sondern betreffen die Nutzung. Da die Kriterien der BFH Rechtsprechung für ein Wirtschaftsgut erfüllt werden (Aufwand, Vorteil für den Betrieb, einzeln bewertbar und abgrenzbar, mindestens mit dem Betrieb veräußerbar) liegt ein solches vor. Es handelt sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das entgeltlich erworben wurde und daher unter Berücksichtigung von § 5 (2) EStG zu aktivieren und auf die Restlaufzeit des abgelösten Mietvertrags abzuschreiben ist (BFH vom 02.03.1970, BStBl. 1970 II S. 382).

Der Ansatz erfolgt zum 04.10.2007 mit 10.000 €. Da die Restlaufzeit bis zum 31.12.2012 noch 5 Jahre und 3 Monate beträgt ergibt sich gem. § 7 (1) S. 4 EStG eine Abschreibung von 1.905 €. Der Bilanzansatz beträgt dann zum 30.09.2008 noch 8.095 €. Eine degressive Abschreibung gem. § 7 (2) EStG ist nicht möglich, da kein bewegliches Wirtschaftsgut vorliegt. **(1)**

Ermittlung der gesamten Anschaffungskosten:

Kaufpreis	80.000 €
Schuldübernahme	120.000 €
übernommene Zinsen 01.07. bis 30.09.)	1.500 €
Barwert der Rentenverpflichtung	896.700 €
Grunderwerbsteuer	38.900 €
Säumniszuschläge GrESt	750 €
Notar- und Gerichtskosten (netto)	<u>4.500 €</u>
Anschaffungskosten	1.142.350 €

Aufzuteilen wie folgt:

Grund/Boden $\frac{1}{4}$	=	285.587 €	
Gebäude $\frac{3}{4}$	=	856.783 €	(1)

Im Zeitpunkt der Anschaffung hätte gebucht werden müssen:

Grund/Boden	285.587 €				
Gebäude	856.783 €				
Vorsteuer	855 €	an	Bank	119.650 €	
			Darlehen	120.000 €	
			Rentenverb.	896.700 €	
			Sonstige Verb.	1.500 €	
			Einlagen	5.355 €	(1)

Die Abschreibung des Gebäudes ergibt sich nach § 7 (4) S.1 Nr. EStG i.V.m. § 52 (21b) EStG mit 3%, da der Kaufvertrag nicht vor dem 01.01.2001 abgeschlossen wurde. Die Abschreibung beträgt 3% von 856.763 € = 25.703 € für das gesamte Wirtschaftsjahr. Der Bilanzansatz des Gebäudes beträgt somit zum 30.09.2008: 831.060 €. (1)

Aus der Rentenzahlung ergibt sich ein Aufwand in der Differenz zwischen Zahlung und Bartwertminderung in Höhe von 49.800 €. Da die gesamte Zahlung bisher als Aufwand behandelt wurde ergibt sich folgende Korrekturbuchung:

Rentenverb.	10.200 €	an	Rentenaufwand	10.200 €	(1)
-------------	----------	----	---------------	----------	-----

Die Darlehenszinsen sind entsprechend ihrer Fälligkeit, bzw. zum Bilanzstichtag abzugrenzen (§ 252 (1) Nr. 5 HGB, § 5 (1) S. 1 EStG):

01.01.2008 bei Bezahlung:

sonstige Verb.	1.500 €				
Zinsaufwand	1.500 €	an	Bank	3.000 €	

01.07.2008 bei Bezahlung:

Zinsaufwand	3.000 €	an	Bank	3.000 €	
-------------	---------	----	------	---------	--

30.09.2008:

Zinsaufwand	1.500 €	an	s. Verb.	1.500 €	(1)
-------------	---------	----	----------	---------	-----

Erforderliche Korrekturbuchungssatz (zusammengefasst):

Immaterielles WG	8.095 €				
Grund/Boden	265.587 €				
Gebäude	773.460 €				
Vorsteuer	855 €				
AfA	25.208 €	an	Darlehensverb.	120.000 €	
			Rentenverb.	886.500 €	
			s. Verb.	1.500 €	
			Rentenaufwand	10.200 €	
			s. b. Aufwand	10.000 €	
			sonstige Steuern	39.650 €	
			Einlage	5.355 €	(1)

Gewinnauswirkungen nach der Bilanzpostenmethode:

Immaterielles WG	+	8.095 €
Grund/Boden	+	265.587 €
Gebäude	+	773.460 €
Vorsteuer	+	855 €
Darlehensverb.	-	120.000 €
Rentenverb.	-	886.500 €
sonstige Verb.	-	1.500 €
Einlagen	-	<u>5.355 €</u>
Gewinnauswirkung	+	34.642 €

Gewinnauswirkung nach der G+V-Methode:

AfA	-	25.208 €	
s. b. Aufwand	+	20.200 €	
sonstige Steuern	+	<u>39.650 €</u>	
Gewinnauswirkung	+	34.642 €	(1)

2. Förderband und Parkplatz:

Bei dem Förderband handelt es sich um eine Betriebsvorrichtung gem. § 68 (2) S. 1 Nr. 2 BewG (vgl. auch Erlass vom 15.03.2006, Beck'sche Texte § 68 /1). Gem. R 4.2 (3) Nr. 1 EStR tritt der eigentliche Nutzungs- und Funktionszusammenhang zum Gebäude in den Hintergrund. Die Kosten führen daher zu einem eigenständigen beweglichen Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (R 7.1 (3) EStR), anzusetzen gem. §§ 240, 242, 246 HGB, § 5 (1) S. 1 EStG: (1)

Die Bewertung erfolgt gem. § 6 (1) Nr.1 EStG mit den Anschaffungskosten nach § 255 (1) HGB, § 5 (1) S. 1 EStG. Da die Anschaffung noch vor dem 01.01.2008 erfolgt ist, kann eine Abschreibung gem. § 7 (2) EStG mit 30% vorgenommen werden (vgl. § 52 (21a) S. 3 EStG).

Abschreibung mit 30% von 30.000 € = 9.000 €, gem. §§ 7 (2) S. 4 i.V.m. (1) S. 4 EStG für 11 Monate = 8.250 €. Der Bilanzansatz der Betriebsvorrichtung beträgt zum 30.09.2008: 21.750 €. (1)

Der Kundenparkplatz und die Umzäunung (eines Betriebsgrundstücks, H 6.4 „Umzäunung“ EStH) gehören zu den Außenanlagen (vgl. R 7.1 (1) Nr. 3 EStR und H 7.1 „unbewegliche Wirtschaftsgüter, die...“ EStH) und stellen ebenfalls eigenständige Wirtschaftsgüter dar.

Es handelt sich um unbewegliche Wirtschaftsgüter, die keine Gebäude oder Gebäudeteile sind. Die Abschreibung ergibt sich daher aus § 7 (1) S. 4 EStG. Aus Vereinfachungsgründen können beide Positionen zum Wirtschaftsgut Parkplatz zusammengefasst werden. (1)

Die Herstellungskosten betragen gem. § 255 (1) HGB i.V.m. § 9b EStG insgesamt 24.000 €. Bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren ergibt sich eine Jahres-AfA von

2.400 €, zeitanteilig für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 für 5 Monate = 1.000 €. Der Bilanzansatz des Parkplatzes beträgt zum 30.09.2008: 23.000 €. (1)

Die Investitionszulage ist zunächst zutreffend als betrieblicher Ertrag erfasst worden. Es handelt sich nicht um eine Zulage i.S.d. R 6.5 EStR (vgl. H 6.5 „Investitionszulage“ EStH)., so dass eine Minderung der Anschaffungskosten nicht in Betracht kommt. Da die Investitionszulage gem. § 12 InvZulG nicht steuerbar ist, erfolgt eine Korrektur außerhalb der Bilanz. Der Gewinn mindert sich um 4.500 €. (1)

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Förderantrag bleiben gem. § 4 (4) EStG abzugsfähig. (1)

Korrekturbuchungssatz:

WG Förderband	21.750 €			
WG Parkplatz	23.000 €			
AfA	9.250 €	an	Grund/Boden	54.000 €

Gewinnauswirkung nach der Bilanzpostenmethode:

Grund/Boden	-	54.000 €
Außenanlage Parkplatz	+	23.000 €
Betriebsvorrichtung Förderband	<u>+</u>	<u>21.750 €</u>
Gewinnauswirkung	-	9.250 €

Gewinnauswirkung nach der G+V-Methode:

AfA	<u>-</u>	<u>9.250 €</u>	
Gewinnauswirkung	-	9.250 €	(1)

3. Warenlieferung:

Forderungen gehören zum Umlaufvermögen und sind gem. § 6 (1) Nr. 2 EStG zu bewerten. Soweit ein niedrigerer Teilwert auf Dauer vorliegt ist dieser gem. § 253 (3) HGB i.V.m. §§ 6 (1) Nr. 2 S. 2 und 5 (1) S. 1 EStG zwingend anzusetzen. Unter Berücksichtigung der Tz. 23 des BMF-Schreibens vom 25.02.2000 (Beck'sche Texte § 6/12) ist die Entwicklung bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung zu berücksichtigen. Da die Wertminderung aufgrund der besseren Kenntnis (Urteil vom November 2008) nicht bis zum Zeitpunkt der Bilanzaufstellung anhält (15.12.2008), ist sie nicht von Dauer. Eine Teilwertabschreibung darf nicht vorgenommen werden. (1)

Eine Berichtigung der Umsatzsteuer gem. § 17 (1) S. 1 Nr. 1 i.V.m. (2) Nr. 1 UStG entfällt solange die Forderung nicht uneinbringlich wird (vgl. auch R 223 (5) S. 2 UStR). (1)

Für das Prozesskostenrisiko ist gem. §§ 249 (1) S. 1 HGB i.V.m. 5 (1) S. 1 EStG eine Rückstellung zu bilden. Das rechtskräftige Urteil nach dem Bilanzstichtag kann nicht im Rahmen des § 252 (1) Nr. 4 HGB als wertaufhellende Tatsache berücksichtigt werden (vgl. auch H 5.7 (13) „Rechtsmittel“ EStH). Die Bewertung erfolgt gem. §§ 253 (1) HGB, 6 (1) Nr. 3a) EStG mit 800 € (2 x 500 € abzgl. der Anzahlung von 200 €). Eine Abzinsung der Rückstellung nach § 6 (1) Nr. 3a) B. e) EStG entfällt. (1)

Die vorausbezahlten Gerichtskosten und der Vorschuss (netto) sind Betriebsausgaben des Wirtschaftsjahres 2007/2008. Die durch das Gericht zugesprochenen Verzugszinsen sind zum 30.09.2008 noch nicht als Forderung zu aktivieren (nur eine wertbegründende Tatsache). (1)

Korrekturbuchungssatz:

Prozesskosten	1.000 €	an	gel. Anzahlungen	200 €	
			Rückstellungen	800 €	(1)

Gewinnauswirkungen nach der Bilanzpostenmethode:

Geleistete Anzahlungen	-	200 €
Rückstellung Prozesskosten	-	<u>800 €</u>
Gewinnauswirkung	-	1.000 €

Gewinnauswirkung nach der G+V-Methode:

Prozesskostenaufwand	-	<u>1.000 €</u>	
Gewinnauswirkung	-	1.000 €	(1)

4. Mitarbeiter-Gratifikation:

Für die Gratifikationszahlungen ist nach §§ 249 (1) S. 1 i.V.m. 5 (1) S. 1 EStG eine Rückstellung zum 30.09.2008 zu bilden (vgl. auch R 5.7 (2) EStR). (1)

Die Verpflichtung ist zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht, da die erbrachten Leistungen der Vergangenheit honoriert werden sollen. Die Höhe ermittelt sich nach der Dauer der Betriebszugehörigkeit und dem Verdienst im abgelaufenen Wirtschaftsjahr. Darüber hinaus besteht eine Verpflichtung gegenüber den Arbeitnehmern und die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme beträgt mehr als 50%. (1)

Die Rückstellung ist mit dem Betrag auszuweisen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung erforderlich ist (vgl. § 253 (1) S. 2 HGB i.V.m. 6 (1) Nr. 3a) EStG) und daher mit 60.000 €. Da A aufgrund der betrieblichen Erfahrungen der Vergangenheit vermutlich nur zu einem Teil in Anspruch genommen wird (Fluktuation der Arbeitnehmer) sind 90% von 60.000 € = 54.000 € in die Rückstellung einzustellen (vgl. § 6 (1) Nr. 3a) B. a) EStG). (1)

Außerdem ist die Rückstellung nach § 6 (1) Nr. 3a) B. e) EStG abzuzinsen. Die Abzinsung erfolgt gem. Tabelle 2 des BMF-Schreibens vom 26.05.2005 (Beck'sche Texte § 6/19). Die Laufzeit vom 30.09.2008 bis 30.09.2013 beträgt noch 5 Jahre. Es ergibt sich ein Vervielfältiger von 0,765. Da nicht der wirtschaftliche Betrieb in der Zukunft ursächlich ist, entfällt eine ratierte Ansammlung der Rückstellung.

Rückstellungsbetrag am 30.09.2008: $60.000 \text{ €} \times 0,765 = 41.310 \text{ €}$ (1)

Korrekturbuchungssatz:

Rückstellung	18.690 €	an	Löhne und Gehälter	18.690 €
--------------	----------	----	--------------------	----------

Gewinnauswirkung nach der Bilanzpostenmethode;

Rückstellung	+	<u>18.690 €</u>
Gewinnauswirkung	+	18.690 €

Gewinnauswirkung nach der G+V-Methode:

Löhne und Gehälter	+	<u>18.690 €</u>	
Gewinnauswirkung	+	18.690 €	(1)
			(35)

Teil II:

Sachverhalt 1:

Aufgabe 1:

Alternative a)

Da die Voraussetzungen des § 7g EStG gegeben sind, wurde der Investitionsabzugsbetrag (IAB) in 2008 zutreffend in Anspruch genommen. Er hat sich außerhalb der Bilanz gewinnmindernd ausgewirkt (§ 7g (1) EStG). Im Jahr der Anschaffung des Wirtschaftsguts – 2011 – ist der IAB außerhalb der Bilanz dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz ergeben sich keine Auswirkungen. Gem. § 7g (2) S. 2 EStG hat A bei Anschaffung des Wirtschaftsguts in der Steuerbilanz das Wahlrecht die Anschaffungskosten bis zu 40% zu mindern, maximal um den hinzugerechneten IAB. (2)

Um einen möglichst niedrigen Gewinn zu erzielen wird A den Betrag von 20.000 € von den Anschaffungskosten von 50.000 € als Aufwand abziehen. Dann ergibt sich eine AfA-Bemessungsgrundlage von 30.000 €. (1)

Das Wirtschaftsgut Papierschneidemaschine entwickelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten	50.000 €
abzgl. IAB	20.000 € (Aufwand)
abzgl. Sonder-AfA 20%, § 7g (5) EStG	6.000 €

abzgl. lineare AfA gem. § 7 (1) EStG	3.000 € (12 Monate)	
Buchwert 31.12.2011:	21.000 €	(1)

Unterstellt wird, dass die derzeitige Rechtslage betreffend der Anwendung der degressiven Abschreibung gem. § 7 (2) EStG sich nicht ändert.

Aus der Aufgabenstellung ist nicht ersichtlich, ob auch der handelsrechtliche Ansatz darzustellen ist. Vermutlich soll aber nur steuerrechtlich Bezug genommen werden, so dass die nachfolgenden Überlegungen nur nachrichtlich erfolgen:

Handelsrechtlich wird in 2011 weder die Minderung der Anschaffungskosten, noch die Sonderabschreibung übernommen. Der Buchwert beträgt im Handelsrecht unter Ansatz einer linearen AfA 45.000 € (denkbar auch eine degressive Abschreibung im Handelsrecht). Nach dem Regierungsentwurf zum BilMog soll im vorliegenden Fall bei temporären Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanzansätzen eine Rückstellung gem. § 249 (1) S. 1 HGB auch bei Einzelunternehmen entstehen.

Buchungen in 2011 im Steuerrecht:

sonstiger betriebl. Aufwand	an	Maschine	20.000 €	
Sonderabschreibung	an	Maschine	6.000 €	
Lineare AfA	an	Maschine	3.000 €	(1)

Alternative b)

Der IAB ist in 2011 in Höhe von 40% der Anschaffungskosten von 40.000 €, d.h. in Höhe von 16.000 € gewinnerhöhend aufzulösen (außerhalb der Bilanz). Der Restbetrag von 4.000 € ist in 2008 zu berichtigen, da der Anschaffungszeitraum Ende 2011 abgelaufen ist. Der Gewinn des Jahres 2008 erhöht sich um 4.000 €. Die Steuernachzahlungen werden gem. § 233a AO verzinnt. Die Anschaffungskosten können dann gem. § 7g (2) EStG maximal um 16.000 € gekürzt werden, so dass die AfA-Bemessungsgrundlage dann 24.000 € beträgt.

Das Wirtschaftsgut Papierschneidemaschine entwickelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten	40.000 €	
abzgl. IAB	16.000 € (Aufwand)	
abzgl. Sonder-AfA 20%, § 7g (5) EStG	4.800 €	
abzgl. lineare AfA gem. § 7 (1) EStG	2.400 € (12 Monate)	
Buchwert 31.12.2011:	16.800 €	(2)

Buchungen in 2011 im Steuerrecht:

sonstiger betriebl. Aufwand	an	Maschine	16.000 €	
Sonderabschreibung	an	Maschine	4.800 €	
Lineare AfA	an	Maschine	2.400 €	(1)

(Handelsrecht analog Alternative a))

Alternative c)

Da der Erwerb der Maschine nicht erfolgt, ist gem. § 7g (3) EStG der Gewinn des Jahres 2008 zu berichtigen. Der Gewinn erhöht sich um den bisherigen IAB von 20.000 €. Der § 7g EStG beinhaltet eine eigenständige Änderungsvorschrift und Vorschrift zur Festsetzungsverjährung. Zinsen werden gem. § 233a AO berechnet.

(1)**Aufgabe 2:**

	Alternative a)	Alternative b)
BW 31.12.2011	21.000 €	16.800 €
AfA 2012 / 2013	6.000 €	4.800 €
BW 31.12.2013	15.000 €	12.000 €

Die planmäßige Abschreibung ändert sich nach § 7a (9) EStG erst nach Ablauf des Begünstigungszeitraums von 5 Jahren.

(2)**Sachverhalt 2:****Aufgabe 1:**

Da die Voraussetzungen des § 7g EStG erfüllt sind, wird B in 2008 einen IAB von 40% der geplanten Anschaffungskosten in Anspruch nehmen. Der Gewinn mindert sich außerhalb der Bilanz um jeweils 96 €.

Bei Anschaffung der Schreibtische in 2009 ist der IAB außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzuzurechnen. Außerdem können die Anschaffungskosten um die 96 € gemindert werden (§ 7g (2) S. 2 EStG), so dass die neue Bemessungsgrundlage zugleich Grenze der Anwendung der §§ 6 (2), (2a) EStG 144 € beträgt. B muss dann in 2009 den (Rest-) Betrag von 144 € als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe behandeln.

(2)

Buchungen in 2009 im Steuerrecht:

Betriebs- und Geschäftsausstattung an Bank 2.400 €

s. b. Aufwand 960 €

Aufwand GWG 1.440 € an Betriebs- und G. 2.400 € **(1)**

Aufgabe 2:

Ohne Steueroptimierung würde B evtl. keine Kürzung der Anschaffungskosten vornehmen. Die Anschaffungskosten je WG von 240 € führen zur Anwendung von § 6 (2a) EStG. Die Schreibtische werden in den Sammelposten eingestellt und in den

folgenden 5 Jahre zu jeweils 480 € erfolgswirksam aufgelöst. Der Sammelposten wird zum 31.12.2009 mit 1.920 € in der Bilanz ausgewiesen. (1)

Buchungen in 2009 im Steuerrecht:

Betriebs- und Geschäftsausstattung	an	Bank	2.400 €	
Sammelposten GWG 2009	an	Betriebs- und G.	2.400 €	
Abschreibungen	an	Sammelposten	480 €	(2)

Sachverhalt 3:

Da C zulässigerweise einen IAB gebildet hat, kann er auch einen Betrag bis zu 600 € von den Anschaffungskosten gewinnmindernd abziehen (§ 7g (2) S. 2 EStG). Sollte er dieses Wahlrecht ausüben, ergibt sich ein geminderter Betrag von 900 € der dazu führt, dass die Computeranlage in den Sammelposten nach § 6 (2a) EStG einzustellen wäre. Dieser wäre dann in 2008 mit 20% aufzulösen, d.h. der Gewinn mindert sich um 180 €. Die Zerstörung der Anlage würde sich dann nicht steuerlich auswirken (§ 6 (2a) S. 3 EStG, R 6.13 (6) S. 2 EStR). (2)

Um einen möglichst niedrigen Gewinn auszuweisen dürfte C maximal einen Betrag i.S.d. § 7g (2) S. 2 EStG bis zu 499 € abziehen. Der Restbetrag von mindestens 1.001 € führt dann nicht zur Einstellung in den Sammelposten. Die Zerstörung der Anlage führt dann im Ergebnis zum Aufwand von 1.500 € in 2008. Dieser setzt sich dann je nach Vorgehensweise aus „sonstigem betrieblichen Aufwand“, „Sonderabschreibung § 7g“, „planmäßiger Abschreibung“ und „Abschreibung für außergewöhnliche Abnutzung“ zusammen. (2)

Ohne Minderung der Anschaffungskosten und ohne Sonderabschreibung nach § 7g (5) EStG ergeben sich folgende Buchungssätze:

Abschreibungen (zeitanteilig)	125 €			
AfaA	1.375 €	an	BGA	1.500 € (1)

Wäre die Steuerminimierung nicht von Bedeutung könnte es bei der Einstellung in den Sammelposten bleiben. (1)

Sachverhalt 4:

Zunächst ist der Umfang der betrieblichen und privaten Fahrten zu ermitteln. Als Betriebsausgaben abziehbar (§ 4 (4) EStG) sind grundsätzlich die Kosten für Fahrten, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu zählen nach dem BMF Schreiben vom 07.07.2006 (BStBl. 2006 I S. 446) auch die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb. Der betriebliche Anteil der Fahrten ergibt sich in Höhe von 52,7 %. Für den Nachweis lt. BMF Schreiben genügen vereinfachte Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum die lt. Sachverhalt gegeben sind. Ein Fahrtenbuch ist nicht zwingend notwendig. Da der Anteil der betrieblichen Nutzung

über 50% liegt, handelt es sich um notwendiges Betriebsvermögen i.S.d. R 4.2 (1) EStR. (1)

Für die private Nutzung kann D grundsätzlich zwischen der 1%-Regelung und dem Ansatz der tatsächlichen Kosten wählen (§ 6 (1) Nr. 4 EStG). Für den Ansatz der tatsächlichen Kosten ist allerdings die Führung eines Fahrtenbuchs erforderlich. Da ein Fahrtenbuch nicht vorliegt, könnte der Anteil anhand der vorgelegten Unterlagen geschätzt werden. (1)

Ohne Berücksichtigung der Umsatzsteuer (lt. Aufgabenstellung...) ergeben sich folgende Auswirkungen:

- a) Private Nutzung 47,3% von 30.000 € = 14.190 €
- b) Private Nutzung 1% von 119.000 € = 1.190 € x 12 Monate = 14.280 € (1)

Soweit anerkannt ist der Anteil der Kosten der tatsächlichen Nutzung sinnvoller. Zusätzlich sind die Fahrten Wohnung / Betrieb nur teilweise abzugsfähig (vgl. § 4 (5) Nr. 6 EStG). Entsprechend dem Ansatz der privaten Nutzung folgend ergeben sich wieder zwei Varianten:

- a) Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten:
 Kostenanteil der Fahrten Wohnung/Betrieb:
 $8.800 \text{ km} \times 30.000 \text{ €} / 22.000 \text{ km} = 12.000 \text{ €}$
 Abzugsfähig bleiben nach § 9 (1) Nr. 4 EStG:
 $0,30 \text{ €} \times 200 \text{ Tage} \times 22 \text{ km} = 1.320 \text{ €}$
 Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz um 10.680 € (1)
- b) Unter Berücksichtigung des pauschalen Ansatzes:
 $0,03\% \times 119.000 \text{ €} \times 22 \text{ km} \times 12 \text{ Monate} = 9.424,80 \text{ €}$
 Abzugsfähig bleiben nach § 9 (1) Nr. 4 EStG:
 $0,30 \text{ €} \times 200 \text{ Tage} \times 22 \text{ km} = 1.320 \text{ €}$
 Gewinnerhöhung außerhalb der Bilanz um 8.104,80 € (1)

Sachverhalt 5:

Im Rahmen der Veräußerung der Wirtschaftsgüter am 15.01.2008 werden stille Reserven von insgesamt 540.000 € aufgedeckt. Die stillen Reserven verteilen sich auf die WG wie folgt (Differenz zwischen Veräußerungspreis und Buchwert):

Grund/Boden	200.000 €	
Gebäude	250.000 €	
Hochregallager	90.000 €	(1)

Die Aufdeckung und sofortige Versteuerung der stillen Reserven kann bei Anwendung von § 6b EStG vermieden werden. Die Voraussetzungen gem. § 6b (1)

und § 6b (4) speziell Nr. 2 EStG (6 jährige Zugehörigkeit zum AV einer inländischen Betriebsstätte) sind für den Grund/Boden und das Gebäude erfüllt. **(1)**

Das Hochregellager ist als Betriebsvorrichtung nicht begünstigt. Die stillen Reserven von 90.000 € sind zu versteuern. **(1)**

Die Übertragung der stillen Reserven kann auf das neu erworbene bebaute Grundstück wie dargestellt erfolgen (§ 6b (1) Nr. 1 und Nr. 3 EStG):

von Grund/Boden	auf	Grund/Boden oder Gebäude
von Gebäude	auf	Gebäude

Da eine möglichst niedrige Steuerbelastung in 2008 erreicht werden soll, erfolgt eine Übertragung nur auf den neuen Grund und Boden (keine Minderung der AfA-BMG).

Die restliche stille Reserve beim Grund/Boden und die stille Reserve aus der Veräußerung des Gebäudes ist dann in eine § 6b-Rücklage einzustellen, damit in 2008 keine Minderung der AfA-BMG beim neu angeschafften Gebäude erfolgt. **(1)**

Alternativ wäre es zukunftsorientiert sinnvoll die stille Reserve aus der Veräußerung des Gebäudes auf das neu angeschaffte Gebäude zu übertragen.

Die AfA des Gebäudes ergibt sich nach § 7 (4) S. 1 Nr. 1 EStG mit 3% von 650.000 € = 19.500 € für 2 Monate (§ 7 (1) S. 4 EStG) = 3.250 €. Der Bilanzansatz des Gebäudes zum 31.12.2008 beträgt 646.750 €.

Buchungen bei Veräußerung des alten Objekts:

Bank	900.000 €	an	Grund/Boden	50.000 €	
			Gebäude	300.000 €	
			Hochregallager	10.000 €	
			s. b. Erträge	540.000 €	(1)

Buchungen bei Erwerb des neuen Objekts:

Grund/Boden	150.000 €				
Gebäude	650.000 €	an	Bank	800.000 €	
s. b. Aufwand	150.000 €	an	Grund/Boden	150.000 €	(1)

Im Rahmen des Jahresabschlusses:

s. b. Aufwand	300.000 €	an	§ 6b Rücklage	300.000 €	
planmäßige AfA	3.250 €	an	Gebäude	3.250 €	(1)
					(70)

Teil III:

Soweit im Rahmen einer Betriebsprüfung nicht schwerwiegende Fehler aufgedeckt werden, kann handelsrechtlich eine Berichtigung der Bilanz zum 31.12.2008 erfolgen (das Jahr in dem die Fehler erkannt werden). Steuerrechtlich ist im Rahmen der periodengerechten Gewinnermittlung eine Berücksichtigung der Auswirkungen für 2007 und 2008 zu beachten. **(1)**

Sachanlagevermögen Kegelbahn:

Kegelbahn	31.12.2007	31.12.2008
Ansatz bisher	25.000 €	12.500 €
Lt. Bp	41.250 €	34.375 €
Gewinnauswirkung	+ 16.250 €	+ 21.875 €
Auswirkung Vorjahr	- 10.625 €	- 16.250 €
Gewinn insgesamt	+ 5.625 €	+ 5.625 €

(1)

Die Abschreibung ermittelt sich ab 2006 unter Berücksichtigung von R 7.4 (9) S. 3 EStR mit 55.000 € / 8 Jahre Nutzungsdauer = 6.875 € und nicht wie bisher erklärt 12.500 €.

Verbindlichkeiten:

Die in der Prüferbilanz ausgewiesene Verbindlichkeit aus der Erweiterung der Kegelbahn ist zum 31.12.2007 nicht mehr in der Bilanz. Außerdem ist in dem Zusammenhang der Vorsteuerabzug des Jahres 2007 zu berichtigen, da der Prüfer diese bereits in 2006 zum Abzug zugelassen hat.

(1)

Verb. Kegelbahn	31.12.2007
Ansatz bisher	0 €
Lt. Bp	0 €
Gewinnauswirkung	0 €
Auswirkung Vorjahr	+ 5.950 €
Gewinn insgesamt	+ 5.950 €

Verb. USt (ohne vGA)	31.12.2007	31.12.2008
Ansatz bisher	0 €	0 €
Lt. Bp	950 €	950 €
Gewinnauswirkung	- 950 €	- 950 €
Auswirkung Vorjahr	0 €	+ 950 €
Gewinn insgesamt	- 950 €	0 €

Der Gewinn erhöht sich um die bisher als Aufwand behandelten 5.000 €.

(1)

Warenbestand:

Die Warenbestände sind wie folgt zu ermitteln:

31.12.2007: Ansatz 84.000 €

31.12.2008: Ansatz 126.000 €

(1)

Warenbestand	31.12.2007	31.12.2008
Ansatz bisher	80.000 €	120.000 €
Lt. Bp	84.000 €	126.000 €
Gewinnauswirkung	+ 4.000 €	+ 6.000 €
Auswirkung Vorjahr	- 9.000 €	- 4.000 €
Gewinn insgesamt	- 5.000 €	+ 2.000 €

(2)

Verdeckte Gewinnausschüttung:

Die Umsatzsteuerverbindlichkeit aus der vGA lt. Bp in Höhe von 3.800 € verbleibt auch noch zum 31.12.2007 und zum 31.12.2008 in der Bilanz. Im Rahmen der vGA in 2007 erhöht sich diese dann um weitere 3.800 € auf insgesamt 7.600 €. Diese Umsatzsteuer ist als Aufwand in 2007 zu berücksichtigen. Die vGA 2007 von 23.800 € erhöht außerhalb der Bilanz das Einkommen der GmbH.

(1)

Steuerrückstellungen lt. Bp für 2006:

Die Rückstellungen verbleiben auch in den Bilanzen zum 31.12.2007 und 31.12.2008, da eine Bezahlung erst in 2009 erfolgte.

(1)

Fortführung des steuerliche Ausgleichsposten lt. Aufgabenstellung nur zum 31.12.2007:

Gewinnauswirkungen durch Anpassung nach Bp:

AfA Kegelbahn	+	5.625 €
Reparaturaufwand	+	5.000 €
Wareneinsatz	-	5.000 €
USt vGA	-	<u>3.800 €</u>
Zwischensumme	+	1.825 €

(2)

Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung (§§ 249 (1) S. 1 HGB, 5 (1) S. 1 EStG) für 2007:

mehr Jahresüberschuss	1.825 €	
vGA	<u>23.800 €</u>	
mehr Gewerbeertrag	25.625 €	
gerundet § 11 GewStG	25.600 €	
Messbetrag 5%	1.280 €	
Hebesatz 400%	5.120 € x 5/6	= 4.267 € Aufwand (2)

Berechnung der Körperschaftsteuerrückstellung (§§ 249 (1) S. 1 HGB, 5 (1) S. 1 EStG) für 2007, nichtabziehbare Ausgabe nach § 10 Nr. 2 KStG:

mehr Jahresüberschuss	..1.825 €		
Aufwand GewStR	4.267 €		
vGA	<u>23.800 €</u>		
mehr Einkommen	21.358 €		
Steuersatz 25%	5.339 €	(Aufwand)	(1)

Entwicklung des steuerlichen Ausgleichspostens:

Gewinnänderungen 2007:	- 7.781 €	
Steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2006	- 6.487 €	
Steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2007:	- 14.268 €	(1)

Für das Jahr 2008 ergeben sich folgende Nachbuchungen aus 2006 / 2007:

WG Kegelbahn	21.875 €		
Umsatzsteuer vGA	7.600 €		
GewSt lt. Bp	5.770 €		
KSt lt. Bp	11.542 €		
GewSt 2007	4.267 €		
KSt 2007	5.339 €		
Warenbestand	6.000 €		
Wareneinsatz 2007	5.000 €	an	
		AfA Kegelbahn	16.875 €
		Reparaturaufwand	5.000 €
		USt Verb. 2007	4.750 €
		USt Verb. lt. Bp	2.850 €
		Rückstellung GewSt lt. Bp	5.770 €
		Rückstellung KSt lt. Bp	11.542 €
		Rückstellung GewSt 2007	4.267 €
		Rückstellung KSt 2007	5.339 €
		Wareneinsatz 2006	9.000 €
		Wareneinsatz 2008	2.000 €
			(2)

Entwicklung der bisherigen Bilanzposten zum 31.12.2008 (Handelsbilanz = Steuerbilanz):

WG Kegelbahn	34.375 €	
Warenbestand	126.000 €	
USt Verbindlichkeit	64.750 €	
USt lt. Bp	2.850 €	
GewSt lt. Bp	5.770 €	
KSt lt. Bp	11.542 €	
GewSt Rückstellung 07	4.267 €	
KSt Rückstellung 07	<u>5.339 €</u>	
Auswirkungen auf den JÜ	- 6.643 €	(2)

Steuerrückstellungen zum 31.12.2008:

Der Jahresüberschuss 2008 ist durch die Anpassungsbuchungen 2006 und 2007 beeinflusst. Dies ist bei der Berechnung der Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer zu beachten. Die Körperschaftsteuer ist gem. § 10 Nr. 2 KStG eine nichtabziehbare Ausgabe. Die Gewerbesteuer ist seit 2008 gem. § 4 (5b) EStG keine Betriebsausgabe. Beide Korrekturen erfolgen außerhalb der Bilanz. (1)

Berechnung der Gewerbesteuerrückstellung 2008:

Jahresüberschuss	100.000 €	
Gewinnkorrektur	<u>- 6.643 €</u>	
Korrigierter JÜ	93.357 €	
Anpassung Ausgleichsposten	+14.268 €	
verbleiben	107.625 €	
gerundet	107.600 €	
Messbetrag 3,5%	3.766 €	
Hebesatz 400%	15.064 € = GewSt Rückstellung 2008	(2)

Berechnung der Körperschaftsteuerrückstellung 2008:

Zu versteuerndes Einkommen	107.625 €	
KSt Rückstellung 2008	16.143 €	(1)

Buchungssätze:

Steueraufwand GewSt	an	GewSt Rückstellung	15.064 €	
Steueraufwand KSt	an	KSt Rückstellung	16.143 €	(1)

Ausweis in der Handelsbilanz = Steuerbilanz zum 31.12.2008:

GewSt Rückstellung 2008	15.064 €	
KSt Rückstellung 2008	16.143 €	
Gewinnauswirkungen JÜ 2008:	- 31.207 €	(1)

Der endgültige JÜ 2008 beläuft sich auf: 62.150 € (1)

Anlage zum Teil III:

	31.12.2007		31.12.2008	
Aktiva	HB / StB	ber. StB	vorl. HB	HB / StB
Kegelbahn	25.000	41.250	12.500	34.375
Waren	80.000	84.000	120.000	126.000
st. Ausgleichsposten	0	14.268	0	0
sonstige Aktiva	626.000	626.000	942.600	942.600
Summe Aktiva	731.000	765.518	1.075.100	1.102.975
Passiva	HB / StB	ber. StB	vorl. HB	HB / StB
Stammkapital	100.000	100.000	100.000	100.000
Gewinnvortrag	350.000	350.000	420.000	420.000
Jahresüberschuss	70.000	70.000	100.000	62.150
Verb. L/L	0	0	0	0
USt Verbindlichkeit	40.000	44.750	60.000	64.750
USt lt. Bp	0	2.850	0	2.850
GewSt lt. Bp	0	5.770	0	5.770
KSt lt. Bp	0	11.542	0	11.542
GewSt 2007	0	4.267	0	4.267
KSt 2007	0	5.339	0	5.339
GewSt 2008	0	0	0	15.064
KSt 2008	0	0	0	16.143
sonstige Passiva	171.000	171.000	395.100	395.100
Summe Passiva	731.000	765.518	1.075.100	1.102.975

(4)
(100)