

## Auswertung der StB-Prüfung 2015

### 3. Tag: Buchführung/Bilanzierung

#### Teil I:

Ausgangssachverhalt war ein Einzelunternehmer mit Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG. Die Einzelsachverhalte waren sowohl nach Handelsrecht als auch nach Steuerrecht zu beurteilen. Korrekturbuchungen und die Ermittlung des steuerlichen Gewinns wurden ebenfalls verlangt.

Es waren folgende Einzelsachverhalte zu beurteilen:

- Das Gebäude rechnete zum notwendigen Betriebsvermögen. Aufgrund der voraussichtlich dauernden Wertminderung war zulässigerweise eine TW-AfA vorgenommen worden. Durch den gestiegenen Teilwert war wieder eine Wertaufholung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG erforderlich. Die Zuschreibung ist lediglich bis zu den fortgeführten Herstellungskosten möglich. Daneben war zu beachten, dass sich die (steuerlichen) Herstellungskosten und die Abschreibungsbemessungsgrundlage durch die vorgenommene Übertragung von stillen Reserven aus der Veräußerung eines anderen Gebäudes zuvor gemindert hatten (§ 6b Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG). Seit der Einführung von BilMoG ist die Übertragung von stillen Reserven nach § 6b EStG handelsrechtlich nicht mehr zulässig, insofern ergaben sich zwei AfA-Reihen.
- Bewertung von Vorratsvermögen nach einem Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 256 HGB). Steuerlich zulässig ist nur das Lifo-Verfahren nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG. Maßgebend sind zunächst die ursprünglichen Anschaffungskosten der zuerst angeschafften Wirtschaftsgüter. Ein niedrigerer Teilwert kann angesetzt werden. Die Bestandsveränderung war zu buchen.
- Bewertung einer Forderung in ausländischer Währung. Handelsrechtlich war die Forderung zum Abschlussstichtag aufgrund der Laufzeit zum Devisenkassamittelkurs (§ 256a HGB) umzurechnen. Noch nicht realisierte Kursgewinne dürfen nur handelsrechtlich, nicht aber steuerrechtlich ausgewiesen werden. Für drohende Kursverluste wurde ein Sicherungsgeschäft abgeschlossen, wodurch die Bewertung der Forderung zusammen mit dem Sicherungsgeschäft als Bewertungseinheit vorgenommen werden muss (§ 254 HGB, § 5 Abs. 1a Satz 2 EStG). Aussage zu wertbegründenden und werterhellenden Tatsachen.
- Im Rahmen einer Teilbetriebsveräußerung erfolgte die Schuldübernahme (Mietvertrag) durch den Erwerber. Für einen entstandenen Veräußerungsverlust war die steuerliche Abzugsbeschränkung nach § 4f Abs. 1 Satz 4 EStG zu prüfen und außerbilanziell zu korrigieren.

#### Teil II

Bei einer Personengesellschaft waren Ausführungen zur Bilanzberichtigung und Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erforderlich. Für den neu eintretenden Gesellschafter war eine Ergänzungs- und Sonderbilanz zu erstellen.

- Vor dem Gesellschafterwechsel war die steuerliche Auswirkung von zwei Sachverhalten auf das laufende Ergebnis sowie die Schlussbilanz zu klären.

- Für eine nicht aktivierte Forderung war eine Bilanzberichtigung zu prüfen. Weiterhin war eine Aussage zur Umsatzsteuer und zur Änderung der Umsatzsteuerjahreserklärung erforderlich.
- Beim betrieblichen Gebäude galt es die überhöht vorgenommene AfA zu würdigen.
- Die Korrekturen führten zu einer berichtigten Bilanz und geänderten Kapitalkonten.
- Im Zusammenhang mit der Aufgabe des Mitunternehmeranteils war die in der Gesamthandsbilanz gebildete Rücklage nach § 6b EStG anteilig für den ausscheidenden Gesellschafter aufzulösen und zu verzinsen. Da die 6b-Rücklage weiterhin in der Gesamthandsbilanz passiviert bleibt, war eine Korrektur über die Ergänzungsbilanz beim neu eintretenden Gesellschafter erforderlich.
- Die aus privaten Mitteln geleistete Kaufpreiszahlung führte zu Anschaffungskosten und damit zur Aufdeckung von stillen Reserven beim neu eintretenden Gesellschafter. Für diesen war die Erstellung einer positiven Ergänzungsbilanz mit anschließender Gewinnermittlung erforderlich. Die zusätzliche Kaufpreiszahlung durch die nachträglich anteilig weitergegebene Forderung an den bisherigen Gesellschafter führte zu höheren Anschaffungskosten.
- Der ausscheidende Gesellschafter erzielte einen Veräußerungsgewinn. Die privat vereinnahmte Forderung führte zu einer Entnahme auf Ebene der Gesellschaft und beim ausscheidenden Gesellschafter zu einem zusätzlichen Veräußerungserlös. Die Berechnung des Veräußerungsgewinns war anhand des modifizierten Kapitalkontos durchzuführen.
- Da der Kaufpreis über den anteiligen stillen Reserven der materiellen Wirtschaftsgüter lag, wurde ein Firmenwert anteilig entgeltlich erworben. Auch dieser war in der Ergänzungsbilanz zu erfassen und abzuschreiben.
- Beim neu eintretenden Gesellschafter wird das bisher im Privatvermögen gehaltene und an die OHG vermietete Grundstück zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I. Der Einlagewert und die AfA-Bemessungsgrundlage sowie der Sonderbilanzgewinn waren zu ermitteln.

### Teil III

Bei einer Kapitalgesellschaft war jeweils handels- und steuerrechtlich zu Einzelsachverhalten Stellung zu nehmen. Die im Sachverhalt genannte GmbH war als mittelgroße Kapitalgesellschaft eingestuft, wodurch bei Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz gleichfalls latente Steuern (§ 274 HGB) zu berechnen waren. Die erforderlichen Korrekturbuchungssätze und außerbilanzielle Korrekturen waren anzugeben.

- Sachverhalte zu Änderungen aufgrund einer durchgeführten Bp. Durch die erfolgten Feststellungen waren Anpassungsbuchungen und die Umsetzung von Folgewirkungen in den nachfolgenden Jahren erforderlich. Als Grundlage diente eine Mehr- und Wenigerrechnung sowie eine Handels-, Steuer- und Prüferbilanz.
- Die Überführung eines Wirtschaftsgutes in die ausländische Betriebsstätte löste eine Entstrickung der stillen Reserven aus (§ 12 Abs. 1 KStG). Das Wirtschaftsgut war nicht mehr in der Steuerbilanz auszuweisen. Die fiktive Veräußerung hatte zum gemeinen Wert zu erfolgen. Hier war zwischen mehreren Werten zu differenzieren. Für die aufgedeckten stillen Reserven war eine Rücklage nach § 4g EStG zu bilden und rätierlich aufzulösen. In der Handelsbilanz war der Vermögensgegenstand weiterhin zu bilanzieren. Aufgrund der Abweichungen zwischen HB und StB ergaben sich latente Steuern.

- Die Übernahme der Pensionslasten war im Hinblick auf die Folgebewertung hin zu untersuchen. Die Pensionsrückstellung war zunächst mit ihren Anschaffungskosten zu passivieren. Zum folgenden Bilanzstichtag durfte die Rückstellung in der Steuerbilanz aufgrund von Ansatzbeschränkungen nach § 5 Abs. 7 EStG nur mit dem Wert bilanziert werden, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren gewesen wäre. Maßgebend war insofern der Wert nach § 6a EStG, die Rückstellung war teilweise gewinnerhöhend aufzulösen. Für den Gewinn der sich aus der Auflösung ergab, konnte eine gewinnmindernde Rücklage gebildet werden. Zu beachten war, dass sich der rücklagefähige Betrag aus der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Wert nach § 6a EStG zum folgenden Bilanzstichtag ergab.
- Die Veräußerung eines Grundstücks gegen Kaufpreistraten im Rahmen eines verdeckten Finanzierungsgeschäfts war hinsichtlich der Gewinnrealisierung aus der Forderung und vereinnahmten Zinserträgen zu untersuchen. Ausführungen zur 6b-Rücklage sollten ebenfalls kurz erfolgen.