

Anpassungsbuchungen an eine Betriebsprüfung

Teil I: Einzelunternehmen und Personengesellschaften

Prof. Dr. Gernot Brähler*

Ein regelmäßiges (!) Thema i. R. der schriftlichen StB-Prüfung im Bereich des Bilanzsteuerrechts stellt die Notwendigkeit von Anpassungsbuchungen an eine abgeschlossene Betriebsprüfung (BP) dar.¹ Der Aufgabensteller verlangt vom Bearbeiter in diesen Fällen die Berechnung der Gewinnauswirkungen der durch die BP vorgenommenen Änderungen für die einzelnen Prüfungsjahre, das Vornehmen der Anpassungsbuchung(en) an die Buchhaltung des Folgejahres, welches nicht Gegenstand des BP-Zeitraums war, sowie die Darstellung der Weiterentwicklung der geänderten Bilanzpositionen im Folgejahr bzw. ggf. der Folgejahre. Die vorliegende Fallstudie vermittelt Ihnen ein grundlegendes Verständnis der Mehr- und Weniger-Rechnung und der Kapitalanpassung. Darüber hinaus wird Ihnen eine Anleitung zur Lösung von Aufgaben im Bereich der Anpassungsbuchungen an eine BP an die Hand gegeben.

i Das **Schaubild** des Autors, „**Blaupause**“ zur **Bilanzpostenmethode** und **GuV-Methode**, SteuerStud 9/2021 S. 587, NWB ZAAAH-81939, ergänzt die nachfolgende Fallstudie.

I. Basiswissen Anpassungsbuchungen an eine Betriebsprüfung

1. Mehr- und Weniger-Rechnung

Im Rahmen einer BP nehmen Prüfer häufig eine Änderung oder Berichtigung von Ansätzen der Schlussbilanz des Mandanten vor. Konsequenz der BP-Feststellungen ist regelmäßig eine Änderung (typischerweise Erhöhung) des Gewinns des Mandanten. Um den durch die den BP geänderten Gewinn möglichst einfach ermitteln zu können, wird sowohl in der Steuerberaterklausur als auch in der Praxis die sog. **Mehr- und Weniger-Rechnung** eingesetzt. Diese ist damit ein technisches Hilfsmittel zur Feststellung bzw. Berechnung der Gewinnauswirkungen, die sich aus den Änderungen der positiven und negativen Wirtschaftsgüter i. R. der BP ergeben haben.

Die Mehr- und Weniger-Rechnung knüpft unmittelbar an die beiden Möglichkeiten an, wie der Gewinn ermittelt werden kann, und unterscheidet dementsprechend zwischen der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der **Bilanzpostenmethode** und der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der **GuV-Methode**.²

a) Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode

Die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode verwendet die Gewinnermittlungsformel des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG:

Gewinnermittlungsformel gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG	
1.	Betriebsvermögen am Schluss des Wj.
2.	- Betriebsvermögen am Schluss des vorausgegangenen Wj. (= Anfangskapital des laufenden Wj., § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB)
	= Unterschied
3.	+ Wert der Entnahmen
4.	- Wert der Einlagen
	= Gewinn

MERKE

Die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der **Bilanzpostenmethode** erfasst die **Veränderungen der Positionen 1.–4. jeweils getrennt voneinander** und lässt dabei die **Gewinnauswirkungen nach der GuV unberücksichtigt**.

* ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.

1 Vgl. hierzu die aktuelle Themenauswertung der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre (hier: Buchführung und Bilanzwesen) von Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615. Die weiteren Themenauswertungen zu den anderen Prüfungstagen sowie darüber hinaus einen Überblick über alle SteuerStud-Lerninhalte zzgl. Übungsklausuren hält der PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 für Sie bereit: NWB GAAAH-44658. Diese Seite wird von uns fortlaufend ergänzt.

2 Vgl. auch Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2019 S. 409 NWB LAAAH-10226.

FALL 1 Im Jahr 2021 findet eine BP für die Jahre 2018–2020 bei der gewerbetreibenden Einzelunternehmerin Sonja Kleegarn (K) statt. Die Betriebsprüferin Karla Draga (D) stellt fest, dass K eine am 1.1.2018 gelieferte Maschine zu Anschaffungskosten von 6.000 € netto mit angenommener Nutzungsdauer von sechs Jahren linear gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG auf eine Nutzungsdauer von fälschlicherweise lediglich drei Jahren abgeschrieben hat; im Jahr 2018 wird gem. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG die volle Jahres-AfA gewährt.

Aufgabe 1: Füllen Sie die unten stehende Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode aus.

Bilanzposten	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
Maschine				
Steuerbilanz (StB)	4.000 €	2.000 €	0 €*	} Differenz = ???
Prüferbilanz (PB)	5.000 €	4.000 €	3.000 €	
Gewinnauswirkung	???	???	???	Summe ???

* Der Erinnerungswert von 1 € soll hier außer Betracht bleiben.

Beachten Sie: Mithilfe dieses unkomplizierten Fallbeispiels können Sie sich auf einfache Weise eine „Blaupause“ für die Bearbeitung komplexerer Fälle anlegen. Wichtig ist, dass Sie die beiden Methoden Bilanzpostenmethode und GuV-Methode zwingend voneinander getrennt anwenden und auf keinen Fall eine Vermischung der beiden Methoden vornehmen!

MERKE

In dem Prüfungszeitraum findet regelmäßig eine Korrektur der **Steuerbilanz (StB)** statt. Die **Handelsbilanz (HB)** wird dagegen regelmäßig nicht rückwirkend geändert, soweit keine schwerwiegenden Fehler vorliegen, die insbesondere zur Nichtigkeit des Jahresabschlusses führen (IDW RS HFA 6 Rz. 33 i. V. mit Rz. 15 ff.). Feststellungen einer BP führen i. d. R. nicht dazu, dass die alten HB berichtet werden müssen; es ist hier ausreichend, wenn der Fehler in laufender Rechnung (= aktuell offene Buchführung) erfolgswirksam korrigiert wird. In der handelsrechtlichen GuV können die Anpassungen unter den sonstigen betrieblichen Erträgen oder Aufwendungen ausgewiesen werden.

LÖSUNG

BilPo Maschine	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
StB	4.000 €	2.000 €	0 €*	} Differenz = + 3.000 €
PB	5.000 €	4.000 €	3.000 €	
BilPo BGA PB	+ 5.000 €	+ 4.000 €	+ 3.000 €	} gleich hoch
BilPo BGA StB	- 4.000 €	- 2.000 €	- 0 €	
Unterschied	+ 1.000 €	+ 2.000 €	+ 3.000 €	
ggü. Vj.**	0 €	- 1.000 €	- 2.000 €	
Gewinnausw.	+ 1.000 €	+ 1.000 €	+ 1.000 €	

* Der Erinnerungswert von 1 € soll hier außer Betracht bleiben.

** **Beachte:** Für den Fall, dass der Vorjahresunterschied negativ ist, wird aus Minus Minus ein Plus. Es findet also immer eine **Berücksichtigung des Vorjahresunterschieds mit umgekehrten Vorzeichen (!)** statt.

Die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode berechnet im ersten Jahr 2018 die Gewinnauswirkung, indem vom Bilanzposten lt. PB (5.000 €) der Bilanzposten lt. StB (4.000 €) abgezogen wird. Das offenkundige Ergebnis beträgt 1.000 €.

Würde nun im zweiten Jahr 2019 dieselbe Vorgehensweise angewendet werden, ergäbe sich eine Gewinnauswirkung von (4.000 € - 2.000 € =) 2.000 €, was ein **Fehler** wäre, da nun die Gewinnauswirkung des Vorjahres 2018 **zweimal berücksichtigt** worden wäre

(im Jahr 2018 und 2019). Aus diesem Grund muss im Jahr **2019** der **Vorjahresunterschied von 1.000 € abgezogen** werden, um nun die korrekte Gewinnauswirkung für das Jahr 2019 von 1.000 € zu ermitteln; auf diese Weise wird der **Bilanzzusammenhang hergestellt**.

MERKE

Beim Wj. 2019 ist der **Vorjahresunterschied 2018 (mit umgekehrten Vorzeichen)** zu addieren bzw. zu subtrahieren und **nicht die Gewinnauswirkung 2018!**

Im letzten Jahr 2020 ist nun ebenfalls von der Differenz von PB (3.000 €) und HB (0 €) der Vorjahresunterschied 2019 von 2.000 € abzuziehen, um die richtige Gewinnerhöhung für das Jahr 2020 von 1.000 € zu berechnen.

Wie sich aus der Mehr- und Weniger-Rechnung ergibt, muss zwingend die Differenz zwischen dem Bilanzansatz 31.12.2020 nach PB (3.000 €) und Bilanzansatz nach StB (0 €) i. H. von + 3.000 € mit der Summe der Gewinnauswirkungen in den einzelnen Jahren 2018 (+ 1.000 €), 2019 (+ 1.000 €) und 2020 (+ 1.000 €) i. H. von + 3.000 € übereinstimmen. Hintergrund ist, dass sich der Unterschiedsbetrag zwischen PB und StB zum Ende des Prüfungszeitraums aus der Summe der Gewinnänderungen der einzelnen Prüfungsjahre zusammensetzen muss.

b) Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode

Im Rahmen der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode erfolgt die Ermittlung der Gewinnauswirkungen ausschließlich anhand der Auswirkungen der BP-Feststellungen auf die Aufwands- und Ertragskonten. Hieraus resultiert das folgende unkomplizierte Schema:

	Änderung	Gewinnauswirkung
Erträge	+	+
Aufwendungen	+	-
Erträge	-	-
Aufwendungen	-	+

FALL 1 – FORTSETZUNG **Aufgabe 2:** Füllen Sie die unten stehende Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode aus.

Bilanzposten	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
Maschine				
StB	4.000 €	2.000 €	0 €	} Differenz = ???
PB	5.000 €	4.000 €	3.000 €	
Gewinnauswirkung	???	???	???	Summe ???

LÖSUNG

BilPo	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
Maschine				
StB	4.000 €	2.000 €	0 €	} Differenz = + 3.000 €
PB	5.000 €	4.000 €	3.000 €	
AfA PB	- 1.000 €	- 1.000 €	- 1.000 €	} gleich hoch
AfA StB	+ 2.000 €	+ 2.000 €	+ 2.000 €	
Gewinnausw.	+ 1.000 €	+ 1.000 €	+ 1.000 €	Σ + 3.000 €

Die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode im **ersten Jahr des Prüfungszeitraums (= 2018)** stellt die Überlegung an, welche AfA die BP ermittelt hat (- 1.000 €) und welche AfA der Stpfl. vorgenommen hat (- 2.000 €). Der Differenzbetrag (- 1.000 € -

[- 2.000 €]) stellt dann die Gewinnauswirkung im Jahr 2018 dar (+ 1.000 €).

Ab dem zweiten Jahr des Prüfungszeitraums sollte die Gewinnermittlung durch einen **horizontalen Vergleich der vorgenommenen Gewinnänderungen** vorgenommen werden: Die Stpfl. hat im Jahr 2019 einen Aufwand i. H. von 2.000 € (Bilanzposten BGA 4.000 € in 2018 - Bilanzposten BGA 2.000 € in 2019) gebucht, wohingegen die BP einen Aufwand i. H. von lediglich 1.000 € (Bilanzposten BGA 5.000 € in 2018 - Bilanzposten BGA 4.000 € in 2019) berücksichtigt hat.³ Die Differenz zwischen - 2.000 € Aufwand der Stpfl. und - 1.000 € der BP stellt die Gewinnänderung im Jahr 2019 dar (+ 1.000 €).

Die gleiche Vorgehensweise mit einem horizontalen Vergleich der Gewinnänderungen empfiehlt sich auch für das **letzte Jahr des Prüfungszeitraums 2020**: Die Stpfl. hat im Jahr 2020 einen Aufwand i. H. von 2.000 € (Bilanzposten BGA 2.000 € in 2019 - Bilanzposten BGA 0 € in 2020) gebucht, wohingegen die BP einen Aufwand i. H. von lediglich 1.000 € (Bilanzposten BGA 4.000 € in 2019 - Bilanzposten BGA 3.000 € in 2020) anerkannt hat. Die Differenz zwischen - 2.000 € Aufwand der Stpfl. und - 1.000 € der BP stellt die Gewinnänderung im Jahr 2020 dar (+ 1.000 €).

TIPP

Verwenden Sie bei **Klausuraufgaben** auch bei der Mehr- und Weniger-Rechnung stets **als Erstes einen einfachen Fall**, den Sie als „Blaupause“ verwenden können, insbesondere um Fehler bei den Vorzeichen zu vermeiden.

2. Kapitalanpassung

Nachdem nun die Gewinnänderungen in den Prüfungsjahren entweder durch die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode oder durch die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode festgestellt wurden, muss die Anfangs-StB des an den Prüfungszeitraum folgenden Wj. an diese Gewinnänderungen angepasst werden. Sie müssen also stets den folgenden ausgepunkteten Satz schreiben: „Zur Herstellung des Bilanzzusammenhangs ist eine **erfolgsneutrale Kapitalanpassung** gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorzunehmen.“

MERKE

Vergessen Sie hier bitte nicht das Attribut **„erfolgsneutral“!** Schreiben Sie also stets „erfolgsneutrale Kapitalanpassung“!

FALL 1 – FORTSETZUNG ➔ **Aufgabe 3:** Wie lautet der Buchungssatz im Jahr 2021, um den notwendigen Bilanzzusammenhang herzustellen?

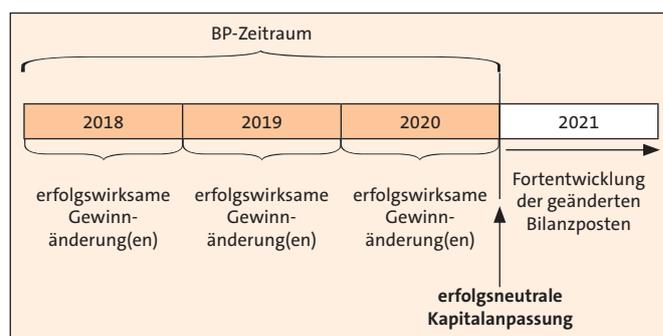
LÖSUNG ➔ Sowohl bei der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode als auch bei der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode beträgt die Summe der Gewinnauswirkungen in den Prüfungsjahren 2018–2020 + 3.000 €; dieser Betrag ist auch die Differenz zwischen dem Ansatz des Bilanzpostens nach PB und nach StB des Mandanten. Er muss nun zwingend im

Jahr 2021 eingebucht werden, d. h. der Bilanzposten Maschine ist i. H. von 3.000 € im Soll zu buchen.

Fraglich ist nun das **Gegenkonto für die Anpassungsbuchung**. Die Betriebsprüferin hat in den Prüfungsjahren 2018–2020 den Gewinn um 3.000 € erhöht. Würden wir nun als Anpassungsbuchung zum 1.1.2021 buchen „Per Maschine 3.000 € an Erlöse 3.000 €“ würde der Ertrag zweimal erfasst: einmal in den Prüfungsjahren 2018–2020 i. H. von jeweils + 1.000 € für jedes Jahr, d. h. + 3.000 € insgesamt, und ein zweites Mal im Jahr 2021 i. H. von + 3.000 €.

Um somit eine **Doppelbesteuerung** der + 3.000 € zu vermeiden, fragt sich, welches Konto sich geändert hätte, wenn von Anfang an die korrekte Buchung entsprechend der Vorgehensweise der BP durch den Mandanten erfolgt wäre.⁴ Hier hätte sich in den Jahren 2018–2020 jeweils eine Gewinnerhöhung von + 1.000 € ergeben, die zu einer Erhöhung des **Kapitalkontos** geführt hätte (jeweils in jedem Prüfungsjahr „Maschine 1.000 € an Erlöse 1.000 €“). Folglich muss im Jahr 2021 eine erfolgsneutrale Kapitalanpassungsbuchung erfolgen, also „Per Maschine 3.000 € an Kapitalkonto 3.000 €“.

Die nachfolgende **Abb.** verdeutlicht noch einmal die Zusammenhänge:



Die Buchungssätze zur Herstellung des Bilanzzusammenhangs am 1.1. des ersten Folgejahrs nach dem BP-Zeitraum sind damit:

- ▶ „Per Bilanzposten an Kapitalkonto“ (bei Gewinnerhöhung durch BP) bzw.
- ▶ „Per Kapitalkonto an Bilanzposten“ (bei Gewinnminderung durch BP).

Diesbezüglich ist wichtig zu beachten, dass sämtliche **außerbilanziellen Korrekturen keine Auswirkungen auf das Kapitalkonto** haben. Hierunter zählen vor allem

- ▶ die nichtabzugsfähigen Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 5 EStG,
- ▶ sämtliche körperschaftsteuerlichen Korrekturen wie § 10 KStG, verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen sowie das Befreiungsverfahren nach § 8b KStG,
- ▶ der Investitionsabzugsbetrag gem. § 7g Abs. 1 EStG, Gewinnzuschläge nach § 6b Abs. 7, Abs. 10 Satz 9 EStG.

Privatentnahmen eines Einzelunternehmers von Leistungen haben grds. (mit Ausnahme der USt) **keine** Auswirkung auf das Kapitalkonto, da sich die Minderung des Kapitalkontos und der Erlös aus der privaten Nutzung zur Neutralisierung des betrieblichen Aufwands genau ausgleichen.

³ Vgl. grundlegend Djanani/Brähler, SteuerStud 2004 S. 566.

⁴ Vgl. Djanani/Brähler, SteuerStud 2004 S. 571.

MERKE

Hinsichtlich der Anpassungsbuchung muss allerdings unbedingt **zwischen den Rechtsformen der Mandanten unterschieden werden**.⁵

1. **Einzelunternehmen:** Herstellen des Bilanzzusammenhangs durch Ansprechen des geänderten Bilanzpostens und dem (Anfangs-)Kapitalkonto.
2. **Personengesellschaft:** Herstellen des Bilanzzusammenhangs durch Ansprechen des geänderten Bilanzpostens und dem (Anfangs-)Kapitalkonto des bzw. der betroffenen Gesellschafter. Es muss also zwischen den Kapitalkonten der einzelnen Gesellschafter unterschieden werden; zudem ist es von Bedeutung, ob sich Auswirkungen ergeben auf die Kapitalkonten aller Gesellschafter oder nur einzelner Gesellschafter.
3. **Kapitalgesellschaft:** Bei Kapitalgesellschaften besteht das Problem, dass das Kapital i. S. des § 266 Abs. 3 A HGB nicht verändert werden darf. Herstellen des Bilanzzusammenhangs ist hier aber durch die Bilanzierung eines erfolgsneutralen Ausgleichspostens möglich.

Die aktuelle Fallstudie fokussiert sich auf die Einzelunternehmen und die Personengesellschaften; Anpassungsbuchungen bei einer Kapitalgesellschaft werden in SteuerStud-Ausgabe 10/2021 erläutert.

3. Fortentwicklung der geänderten Bilanzposten

In einem letzten Schritt muss jetzt noch die Fortentwicklung der geänderten Bilanzposten erfolgen. Dieser Schritt weist nunmehr keine bilanzsteuerlichen Besonderheiten bzgl. der BP auf, sondern sollte einen **Fußgängerpunkt** darstellen, der keinesfalls vergessen werden darf.

FALL 1 – FORTSETZUNG ➔ **Aufgabe 4:** Wie lautet der Buchungssatz im Jahr 2021, um korrekt an die Ergebnisse der Betriebsprüferin anknüpfen zu können?

LÖSUNG ➔ Die Maschine stellt **notwendiges Betriebsvermögen** dar, da sie ausschließlich unternehmerisch genutzt wird (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR); es handelt sich um ein bewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR). Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzgl. AfA oder niedrigerem beizulegendem Wert bzw. niedrigerem Teilwert.

Buchwert zum 31.12.2020	3.000 €
Abzgl. AfA (wie bisher linear)	- 1.000 €
Bilanzansatz 31.12.2021	2.000 €

Die Gewinnauswirkung im Jahr 2021 ist demnach - 1.000 €.

Wichtig: Bei einem Einzelunternehmer sind die Steuernachzahlungen durch die BP unterschiedlich zu behandeln:

- ➔ **Est/SolZ** ist eine Privatsteuer gem. § 12 Nr. 3 EStG; somit keine Änderungen im Prüfungszeitraum.
- ➔ **GewSt** ist eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5b EStG; somit regelmäßig Erhöhung der GewSt-Rückstellung im Prüfungszeitraum.

II. Grundfall Anpassungsbuchungen an eine Betriebsprüfung

1. Grundfall Kapitalanpassung bei einem Einzelunternehmen

FALL 2 ➔ Im Jahr 2021 findet eine BP für die Jahre 2018–2020 bei dem gewerbetreibenden Einzelunternehmer Peter Littlefinger (L) statt. Die Betriebsprüferin Cecilia Baraton (B) stellt fest, dass L eine Fertigungsmaschine am 15.1.2018 für Anschaffungskosten von netto 10.000 € erworben und diese fälschlicherweise sofort als Aufwand geltend gemacht hat. Die Maschine hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren.

Des Weiteren hat L erstmals im Jahr 2018 handelsrechtlich zwingend eine Drohverlust-Rückstellung i. H. von 20.000 € bilden müssen. Diese Drohverlust-Rückstellung hat sich korrekterweise im Jahr 2019 um 15.000 € erhöht und im Jahr 2020 um weitere 10.000 €, so dass der Ansatz in der HB zum 31.12.2020 45.000 € betrug. L hat die Drohverlust-Rückstellung entgegen § 5 Abs. 4a EStG auch in der StB geltend gemacht, so dass B diese entsprechend in den einzelnen Jahren aufgelöst hat.

Darüber hinaus stellt B fest, dass L in jedem Jahr Waren im Wert von 1.190 € brutto für private Zwecke verwendet hat.

Aufgaben:

- ➔ Ermitteln Sie die Gewinnauswirkungen der Prüfungsfeststellungen in jedem Jahr. Wenden Sie dabei die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode und der GuV-Methode an.
- ➔ Nehmen Sie die Anpassungsbuchung für L vor.
- ➔ Entwickeln Sie die Bilanzposten für 2021 fort.

LÖSUNG ➔ Zur besseren Verdeutlichung erfolgt eine getrennte Betrachtung der Bilanzposten (Maschine, Drohverlust-Rückstellung und USt-Verbindlichkeit).

1. Maschine

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode:

BilPo Maschine	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
StB	0 €	0 €	0 €	} Differenz = + 2.500 €
PB	7.500 €	5.000 €	2.500 €	
BilPo BGA PB	+ 7.500 €	+ 5.000 €	+ 2.500 €	} gleich hoch
BilPo BGA StB	0 €	0 €	0 €	
Unterschied	+ 7.500 €	+ 5.000 €	+ 2.500 €	
ggü. Vj.	0 €	- 7.500 €	- 5.000 €	
Gewinnausw.	+ 7.500 €	- 2.500 €	- 2.500 €	Σ + 2.500 €

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode:

BilPo Maschine	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
StB	0 €	0 €	0 €	} Differenz = + 2.500 €
PB	7.500 €	5.000 €	2.500 €	
AfA PB	- 2.500 €	- 2.500 €	- 2.500 €	} gleich hoch
Aufwand StB	+ 10.000 €	+ 0 €	+ 0 €	
Gewinnausw.	+ 7.500 €	- 2.500 €	- 2.500 €	Σ + 2.500 €

Nach der Ermittlung der Gewinnauswirkungen müssen Sie den folgenden **Fußgängerpunkt** mitnehmen: „Zur Herstellung des Bilanzzusammenhangs ist eine erfolgsneutrale Kapitalanpassung gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG vorzunehmen.“

5 Vgl. auch Wiesch, Anpassung von Steuerbilanzen (oder Handelsbilanzen) an Prüferbilanzen, SteuerStud 10/2010 S. 511 ff. NWB CAAAD-52514.

Der **Buchungssatz** für die erfolgsneutrale Kapitalanpassung zum 1.1.2021 lautet:

Per Maschine 2.500 € an Kapitalkonto 2.500 €

Als nächstes muss der **Bilanzposten Maschine ab dem 1.1.2021 weiterentwickelt** werden.

Die Fertigungsmaschine ist **notwendiges Betriebsvermögen**, da ausschließlich betrieblich genutzt (§ 246 Abs. 1 HGB, R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR). Es handelt sich um ein bewegliches, abnutzbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens (§ 247 Abs. 2 HGB, R 6.1 Abs. 1 Satz 1 und 5 EStR). Die Bewertung erfolgt gem. § 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den Anschaffungskosten abzgl. AfA oder niedrigerem beizulegendem Wert bzw. niedrigerem Teilwert.

Buchwert zum 31.12.2020 2.500 €
Abzgl. AfA (wie bisher) - 2.500 €

Bilanzansatz 31.12.2021 0 €*

* Der Erinnerungswert von 1 € soll hier außer Betracht bleiben.

2. Drohverlust-Rückstellung

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode:

BilPo DV-RSt	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
StB	- 20.000 €*	- 35.000 €*	- 45.000 €*	Differenz = + 45.000 €**
PB	0 €	0 €	0 €	
BilPo DV-RSt PB	0 €	0 €	0 €	gleich hoch
BilPo DV-RSt StB	+ 20.000 €*	+ 35.000 €*	+ 45.000 €*	
Unterschied ggü. Vj.	+ 20.000 €	+ 35.000 €	+ 45.000 €	
	0 €	- 20.000 €	- 35.000 €	
Gewinnausw.	+ 20.000 €	+ 15.000 €	+ 10.000 €	

* Da der Bilanzposten „Drohverlust-RSt“ ein Passivposten ist, muss bei der Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode das Vorzeichen umgedreht werden, d. h. es muss ein Ausweis mit „- 20.000 €“, „- 35.000 €“ und „- 45.000 €“ erfolgen. Die Umkehrung des Vorzeichens ist auch bei der weiteren Berechnung zu beachten. So ergibt etwa im Jahr 2018 der Rechenschritt - (- 20.000 €) den Wert + 20.000 €.

** Die Differenz errechnet sich aus 0 € - (- 45.000 €) = + 45.000 €.

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode:

BilPo DV-RSt	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	
StB	- 20.000 €	- 15.000 € - 35.000 €	- 10.000 € - 45.000 €	Differenz = + 45.000 €
PB	0 €	0 €	0 €	
Aufwand PB	0 €	0 €	0 €	gleich hoch
Aufwand StB	+ 20.000 €	+ 15.000 €	+ 10.000 €	
	+ 20.000 €	+ 15.000 €	+ 10.000 €	
Gewinnausw.	+ 20.000 €	+ 15.000 €	+ 10.000 €	

Der **Buchungssatz** für die erfolgsneutrale Kapitalanpassung zum 1.1.2021 lautet:

Per Drohverlust-Rückstellung 45.000 € an Kapitalkonto 45.000 €

Da die Drohverlust-Rückstellung zum 31.12.2020 und damit zum 1.1.2021 ausgebucht wurde, gibt es **keine Weiterentwicklung und keinen Bilanzansatz zum 31.12.2021**.

3. Entnahme von Waren

Die Entnahme der Ware stellt eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG dar. Die hierdurch entstehende USt ist gem. § 12 Nr. 3 EStG nicht abziehbar, so dass die Entnahme jeweils **brutto mit 1.190 € zu bewerten** ist.

Die Auswirkung auf das **Kapitalkonto** beträgt allerdings lediglich 190 € pro Jahr, d.h. **570 € für den gesamten Prüfungszeitraum**. Dies liegt dadurch begründet, dass die BP in jedem Jahr die Privatentnahmen um 1.190 € und die USt-Verbindlichkeit um 190 € erhöht. Hieraus ergibt sich dann die Gewinnauswirkung in jedem Jahr von + 1.000 €.

Aus didaktischen Gründen wird nun eine **gedankliche bzw. symbolische Buchung der BP** dargestellt; eine „echte“ Buchung führt eine BP nicht durch:

		Erlös erhöht das Kapitalkonto	
Per Privatentnahme	1.190 €	an Erlöse unentgeltliche Wertabgabe	1.000 €
		USt-Verbindlichkeit	190 €
		Privatentnahme mindert das Kapitalkonto	

Da in den Prüfungsjahren die Privatentnahmen das Kapitalkonto erfolgsneutral mindern und die Erlöse aus der unentgeltlichen Wertabgabe das Kapitalkonto erfolgswirksam erhöhen, bleibt als Differenz lediglich die USt zu berücksichtigen. Diese **Berichtigung der USt** muss **erfolgsneutral** vorgenommen werden (nicht zu verwechseln mit der Vorgehensweise bei Kapitalgesellschaften).

Die **Anpassungsbuchung zum 1.1.2021** lautet daher:

Per Kapitalkonto 570 € an USt-Verbindlichkeit 570 €

Hinsichtlich der **Fortentwicklung** ist auf den Sachverhalt zu achten: Die USt-Verbindlichkeit ist im Fall der Bezahlung erfolgsneutral gegen das entsprechende Zahlungsmittelkonto auszubuchen. Sollte die Zahlung als Betriebsausgabe behandelt worden sein, muss eine entsprechende Korrektur erfolgen.

Selbstverständlich kann die **Anpassungsbuchung** auch als **zusammengesetzter Buchungssatz** dargestellt werden:

Per Maschine 2.500 €
Drohverlust-Rückstellung 45.000 € an Kapitalkonto 46.930 €
USt-Verbindlichkeit 570 €

2. Grundfall Kapitalanpassung bei einer Personengesellschaft

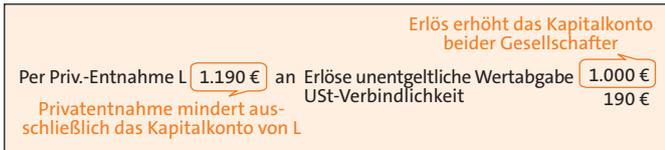
FALL 3 ▶ Wie in Fall 2 hat die Betriebsprüferin B die Personengesellschaft Littlefinger & Waris OHG für die Jahre 2018–2020 geprüft und exakt die gleichen Prüfungsfeststellungen getroffen, allerdings nunmehr mit der Besonderheit, dass die Entnahmen i. H. von 1.190 € brutto ausschließlich von L getätigt wurden. An der OHG sind L und Leon Waris (W) zu je 50 % gleichberechtigt beteiligt. Laut Gesellschaftsvertrag sind Erlöse stets hälftig unter den Gesellschaftern aufzuteilen.

LÖSUNG ▶ An der steuerlichen Behandlung der Fertigungsmaschine und der Drohverlust-Rückstellung ändert sich in diesen Fall einer Personengesellschaft nichts.

Schwierigkeiten – und damit **erhöhte Klausurrelevanz** – besteht aber bzgl. der **Entnahme durch nur einen Gesellschafter**. Hier besteht bei Personengesellschaften die Besonderheit, dass für jeden Gesellschafter ein eigenes Kapitalkonto geführt wird. Dies hat zur Folge, dass die **Privatentnahmen immer dem sie verursachenden Gesellschafter unmittelbar zugerechnet** werden und somit nur dessen Kapitalkonto belasten, der **Erlös** jedoch (regelmäßig lt. Gesellschaftsvertrag) **von jedem Gesellschafter anteilig zu versteuern** ist.

Die Betriebsprüferin erhöht somit in jedem Jahr des Prüfungszeitraums die **Privatentnahmen von L** um 1.190 € sowie die USt-Verbindlichkeit von 190 €; hieraus ergibt sich eine **Gewinnauswirkung** von jährlich + 1.000 €, die beiden Gesellschaftern zugerechnet wird.

Zum besseren Verständnis wird erneut die **gedankliche Buchung der BP** im Prüfungsjahr dargestellt:



Somit lautet die **Anpassungsbuchung zum 1.1.2021** zur Herstellung des Bilanzenzusammenhangs:

Per Kapitalkonto L 2.070 € an Kapitalkonto W 1.500 €
 USt-Verbindlichkeit 570 €

Die **Kapitalkonten von L und W** erhöhen sich grds. um jeweils 1.500 €, da dies den zu versteuernden Erlös aus den Privatentnahmen von L i. H. von 3.000 € netto darstellt, verteilt auf die beiden Gesellschafter L und W.

L wird zudem ausschließlich die **Privatentnahme i. H. von brutto 3.570 € zugerechnet**, so dass sein Kapitalkonto (+ 1.500 € - 3.570 € =) - 2.070 € beträgt. Auf diese Weise können die Buchungen gegen die Kapitalkonten von L und W erklärt werden.

III. Umfassendes Fallbeispiel

FALL 4 Die Schwestern Anja Stark (A) und Susi Stark (S) sind zu je 50 % am Vermögen und Ergebnis der Stark OHG beteiligt, die überaus erfolgreich einen Larp Shop in Königsbrunn betreibt.

Nach dem Gesellschaftsvertrag werden Gewinne und Verluste grds. nach der Beteiligungsquote auf die Gesellschafter verteilt. Eine Kapitalkontenverzinsung ist ausgeschlossen.

Für die Erstellung der StB 2020 sind noch die Feststellungen der zwischen Januar und März 2020 bei der Stark OHG stattgefundenen BP für die Wj. 2017–2019 auszuwerten. Der Betriebsprüfer Theo Lennister (T) hat den finalen BP-Bericht den beiden Schwestern am 4.5.2020 zugesendet und dabei die folgenden Feststellungen getroffen, die nicht zu beanstanden sind:

a) Umsatzsteuer

aa) T hat in Erfahrung gebracht, dass A Barzahlungen des Kunden Jonas Snow privat vereinnahmt hat, ohne dies i. R. der laufenden Buchhaltung der OHG zu erfassen. Der Prüfer erhöht daher die USt-Verbindlichkeit wie folgt:

	2017	2018	2019
USt-Verbindlichkeit	+ 2.090 €	+ 6.650 €	+ 9.500 €

bb) T hat die USt ein weiteres Mal berichtigt, da S jeweils an Familienfeierlichkeiten ein mittelalterliches Kostüm entnommen hat.

	2017	2018	2019
USt-Verbindlichkeit	+ 228 €	+ 475 €	+ 836 €

cc) Die USt-Verbindlichkeit i. H. von (9.500 € + 836 € =) 10.336 € hat die OHG am 9.6.2020 überwiesen. Der Vorgang wurde wie folgt in Buchhaltung der OHG erfasst:

Per Sonstiger betrieblicher Aufwand 10.336 € an Bank 10.336 €

b) Warenbestand

aa) T ist bei der Prüfung aufgefallen, dass die OHG bei der Bewertung des Warenbestands die Gemeinkosten nicht mit aktiviert hat.

Somit hat er die jeweiligen Warenbestände wie folgt zutreffend erhöht:

	2017	2018	2019
Warenbestand lt. StB	100.000 €	120.000 €	130.000 €
Warenbestand lt. BP	150.000 €	200.000 €	215.000 €

bb) Der Warenbestand konnte im Jahr 2020 vollständig veräußert werden.

c) Aufwendungen für die Jagden

A ist leidenschaftliche Jägerin und führt regelmäßig Jagden mit Geschäftsfreunden durch. Da diese Kontakte für die OHG nach Aussagen von A umsatzfördernd sind, hat sie die bei der Jagd entstandenen Kosten i. H. von 10.000 € brutto jeweils in den Jahren 2017, 2018 und 2019 als Betriebsausgabe verbucht; ein Vorsteuerabzug ist hier nicht erfolgt. T hat aus diesem Sachverhalt die korrekten steuerlichen Folgen gezogen.

d) Gewerbesteuer-Rückstellung

Aufgrund der Gewinnerhöhungen hat T die GewSt-Rückstellung in den einzelnen Prüfungsjahren (2017, 2018 und 2019 jeweils 90.000 €) korrekt erhöht. Der GewSt-Hebesatz in Königsbrunn beträgt 350 %. Die GewSt-Nachzahlung wurde noch im Jahr 2020 per Bankzahlung beglichen (Buchung: GewSt-Rückstellung an Bank).

Aufgaben:

- ▶ Ermitteln Sie die Gewinnauswirkungen der Prüfungsfeststellungen von T in jedem Jahr. Wenden Sie dabei die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode und der GuV-Methode an.
- ▶ Berechnen Sie die Anpassungen der GewSt-Rückstellungen in den einzelnen Jahren des Prüfungszeitraums. Auf Zinseffekte ist nicht einzugehen.
- ▶ Nehmen Sie die Anpassungsbuchung(en) für die Stark OHG vor.
- ▶ Entwickeln Sie die Bilanzposten für 2020 fort.

LÖSUNG

1. Herstellung des Bilanzenzusammenhangs zum 31.12.2019/ 1.1.2020 gem. § 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG
 Aufgrund der Feststellungen der BP und der damit verursachten Änderungen des Schlusskapitals zum 31.12.2019 ist das Anfangskapital der Stark OHG zum 1.1.2020 an das berichtigte Schlusskapital zum 31.12.2019 anzupassen.

a) Umsatzsteuer

Der Betriebsprüfer hat die USt-Schuld insgesamt um 9.500 € erhöht. Eine Verteilung auf die Jahre 2017–2019 wurde wie folgt vorgenommen, indem sowohl die USt-Verbindlichkeit als auch die **Privatentnahmen der A** erhöht wurden:

In 2017:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	2.090 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	13.090 €	= 2.090 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	11.000 €	= 2.090 € / 0,19 oder 13.090 € - 2.090 €
In 2018:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	4.560 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	28.560 €	= 4.560 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	24.000 €	= 4.560 € / 0,19 oder 28.560 € - 4.560 €

In 2019:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	2.850 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	17.850 €	= 2.850 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	15.000 €	= 2.850 € / 0,19 oder 17.850 € - 2.850 €

Zur Verdeutlichung hat die BP die folgenden „Buchungssätze“ gedanklich vorgenommen:

In 2017:	Privatentnahme A	13.090 €	an	Erlöse	11.000 €	(= 2.090 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	2.090 €	
In 2018:	Privatentnahme A	28.560 €	an	Erlöse	24.000 €	(= 4.560 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	4.560 €	
In 2019:	Privatentnahme A	17.850 €	an	Erlöse	15.000 €	(= 2.850 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	2.850 €	

Damit hat T den Gewinn im Jahr 2017 um 11.000 €, im Jahr 2018 um 24.000 € und im Jahr 2019 um 15.000 € erhöht, in der Summe folglich 50.000 €. Die USt wurde demnach erfolgsneutral erhöht.

Es ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2020:

Per Kapitalkonto A	34.500 €	an	Kapitalkonto S	25.000 €
			USt-Verbindlichkeit	9.500 €

Damit wird deutlich, dass i. R. der Anpassungsbuchung an eine BP die Komplexität von Privatentnahmen bei Personengesellschaften deutlich höher ist als die von Privatentnahmen bei Einzelunternehmen. Denn bei Personengesellschaften wird eine Privatentnahme eines Gesellschafters genau diesem Gesellschafter zugeordnet, wohingegen der Erlös von beiden Gesellschaftern zu versteuern ist.

Der Betriebsprüfer hat die USt-Schuld darüber hinaus insgesamt um 836 € erhöht. Erneut wurde eine Verteilung auf die Jahre 2017–2019 vorgenommen durch Erhöhung der USt-Verbindlichkeit sowie der Privatentnahmen der S:

In 2017:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	228 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	1.428 €	= 228 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	1.200 €	= 228 € / 0,19 oder 1.428 € - 228 €
In 2018:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	247 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	1.547 €	= 247 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	1.300 €	= 247 € / 0,19 oder 1.547 € - 247 €
In 2019:	Erhöhung USt-Verbindlichkeit	361 €	
	→ Erhöhung Privatentnahme A	2.261 €	= 361 € x 1,19 / 0,19
	→ Gewinnerhöhung	1.900 €	= 361 € / 0,19 oder 2.261 € - 361 €

Zur Verdeutlichung erfolgt auch hier die Darstellung der gedanklichen „Buchungssätze“ der BP:

In 2017:	Privatentnahme S	1.428 €	an	Erlöse	1.200 €	(= 228 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	228 €	
In 2018:	Privatentnahme S	1.547 €	an	Erlöse	1.300 €	(= 247 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	247 €	
In 2019:	Privatentnahme S	2.261 €	an	Erlöse	1.900 €	(= 361 € / 0,19)
				USt-Verbindlichkeit	361 €	

Die Buchungen führen zu einer Gewinnerhöhung im Jahr 2017 um 1.200 €, im Jahr 2018 um 1.300 € und im Jahr 2019 um 1.900 €, in der Summe folglich um 4.400 €. Die USt-Verbindlichkeit wurde erneut erfolgsneutral erhöht.

Es ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2020:

Per Kapitalkonto S	3.036 €	an	Kapitalkonto A	2.200 €
			USt-Verbindlichkeit	836 €

b) Warenbestand

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode:

BilPo	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Warenbestand				
StB	100.000 €	120.000 €	130.000 €	} Differenz
PB	150.000 €	200.000 €	215.000 €	
BilPo BGA PB	+ 150.000 €	+ 200.000 €	+ 215.000 €	} Differenz
BilPo BGA StB	- 100.000 €	- 120.000 €	- 130.000 €	
Unterschied	+ 50.000 €	+ 80.000 €	+ 85.000 €	
ggü. Vj.	0 €	- 50.000 €	- 80.000 €	
Gewinn ausw.	+ 50.000 €	+ 30.000 €	+ 5.000 €	

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode:

BilPo	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Warenbestand				
StB	100.000 €	120.000 €	130.000 €	} Differenz
PB	150.000 €	200.000 €	215.000 €	
Aufwand PB	- 100.000 €	+ 50.000 €	+ 15.000 €	} Differenz
Aufwand StB	+ 150.000 €	- 20.000 €	- 10.000 €	
Gewinn ausw.	+ 50.000 €	+ 30.000 €	+ 5.000 €	

Die Anpassungsbuchung zum 1.1.2020 lautet dementsprechend wie folgt:

Per Warenbestand	85.000 €	an	Kapitalkonto A	42.500 €
			Kapitalkonto S	42.500 €

c) Aufwendungen für die Jagden

Die Aufwendungen für Jagden sind gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln. Der Betriebsprüfer hat somit den Gewinn in jedem Jahr außerhalb der Bilanz um 10.000 € erhöht. Demzufolge ergeben sich keine Auswirkungen auf Bilanzposten, so dass auch eine Anpassungsbuchung entfällt.

d) Gewerbesteuer-Rückstellung

Für Zwecke der Berechnung der GewSt-Rückstellung sind die Gewinnänderungen aufgrund der Prüfungsfeststellungen zusammenzufassen:

Teilziffer	2017	2018	2019
Tz. a)	+ 11.000 €	+ 24.000 €	+ 15.000 €
Tz. a)	+ 1.200 €	+ 1.300 €	+ 1.900 €
Tz. b)	+ 50.000 €	+ 30.000 €	+ 5.000 €
Tz. c)	+ 10.000 €	+ 10.000 €	+ 10.000 €
Summe	+ 72.200 €	+ 65.300 €	31.900 €
x 3,5 % Messzahl	2.527 €	2.285 €	1.116 €
x 350 % Hebesatz	8.844 €	7.997 €	3.906 €

Da die GewSt selbst gem. § 4 Abs. 5b EStG eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe darstellt, ergeben sich durch die GewSt-Erhöhungen des T keine Auswirkungen auf den steuerpflichtigen Gewinn.

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzpostenmethode:

BilPo	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Warenbestand				
StB	-90.000 €	-90.000 €	-90.000 €	} Differenz = -20.747 €
PB	-98.844 €	-106.841 €	-110.747 €	
BilPo BGA PB	-98.844 €	-106.841 €	-110.747 €	
BilPo BGA StB	+90.000 €	+90.000 €	+90.000 €	
Unterschied	-8.844 €	-16.841 €	-20.747 €	
ggü. Vj.	0 €	+8.844 €	+16.841 €	
Gewinnausw.	-8.844 €	-7.997 €	-3.906 €	

Mehr- und Weniger-Rechnung nach der GuV-Methode:

BilPo	31.12.2017	31.12.2018	31.12.2019	
Warenbestand				
StB	-90.000 €	0 € → -90.000 €	0 € → -90.000 €	} Differenz = -20.747 €
PB	-98.844 €	-7.997 € → -106.841 €	-3.906 € → -110.747 €	
Aufwand PB	-98.844 €	-7.997 €	-3.906 €	
Aufwand StB	+90.000 €	0 €	0 €	
Gewinnausw.	-8.844 €	-7.997 €	-3.906 €	

Die Anpassungsbuchung zum 1.1.2020 lautet dementsprechend wie folgt:

Per Kapitalkonto A 10.374 €
 Kapitalkonto S 10.373 €* an GewSt-Rückstellung 20.747 €

*Rundungsdifferenz, da GewSt-RSt eine ungerade Zahl ist.

Werden sämtliche Anpassungsbuchungen zu einem Buchungssatz zusammengefasst, ergeben sich die folgenden Werte:

Per Kapitalkonto A 174 €
 Warenbestand 85.000 € an Kapitalkonto S 54.091 €
 GewSt-Rückstellung 20.747 €
 USt-Verbindlichkeit 10.336 €

2. Fortentwicklung der Bilanzposten, Entnahmen/Einlagen zum 31.12.2020 und Gewinnauswirkungen für das Wj. 2020

a) Umsatzsteuer

Die Zahlung der USt aufgrund der BP stellt keine Betriebsausgabe im Wj. 2020 dar, sondern muss **gewinnneutral ausgebucht** werden.

Per USt-Verbindlichkeit 10.336 € an Sonstiger betrieblicher Aufwand 10.336 €

Gewinnauswirkung 2020:

Weniger sonstiger betrieblicher Aufwand + 10.336 €

b) Warenbestand

Waren sind notwendiges Betriebsvermögen und Gesamthandsvermögen (R 4.2 Abs. 2 Satz 1 EStR, § 124 Abs. 1 HGB) sowie **Umlaufvermögen** (§ 247 Abs. 2 HGB i. U., R 6.1 Abs. 2 EStR). Bewertung gem. § 253 Abs. 1 und 4 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK oder niedrigerem beizulegendem Wert bzw. niedrigerem Teilwert.

Laut Sachverhalt wurde der Warenbestand im Jahr 2020 vollständig veräußert. Damit wäre der Warenbestand grds. zum 31.12.2019 i. H. von 130.000 € als Wareneinsatz (= Aufwandskonto) bzw. Aufwand

aus Bestandsminderung auszubuchen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der **Betriebsprüfer den Warenbestand in den Prüfungsjahren erfolgswirksam um 85.000 € erhöht** hat. Nachdem der **Warenbestand zum 1.1.2020 erfolgsneutral an das Ergebnis der BP angepasst** wurde, muss es nun in **2020 zu einem gegenläufigen Effekt** kommen: Der Wareneinsatz bzw. der Aufwand aus Bestandsminderung erhöht sich dementsprechend um 85.000 €.

Per Wareneinsatz/ 215.000 € an Warenbestand 215.000 €
 Aufwand aus Bestandsminderung

Gewinnauswirkung 2020:

Mehr Wareneinsatz bzw. Aufwand aus Bestandsminderung + 85.000 € (bezogen auf BP) bzw. + 215.000 € (bezogen auf Buchungssatz)

c) Aufwendungen für die Jagden

Bezüglich der Aufwendungen für Jagden liegen **keine Auswirkungen auf Bilanzposten** vor, so dass auch **keine Fortentwicklung** vorzunehmen ist.

d) Gewerbesteuer-Rückstellung

Die GewSt-Rückstellung wurde lt. Sachverhalt **im Wj. 2020 bezahlt**, so dass sie in der Bilanz zum 31.12.2020 nicht mehr auszuweisen ist. Der im Sachverhalt angegebene **Buchungssatz im Zahlungszeitpunkt (GewSt-RSt an Bank)** war somit **korrekt** und soll hier nur der Vollständigkeit halber mit den tatsächlichen Zahlen dargestellt werden:

Per GewSt-Rückstel- 20.747 € an Bank 20.747 €
 lung

Denkbar wäre es auch gewesen, wenn der Mandant bei Erhalt des Bescheids über den GewSt-Messbetrag gebucht hätte:

Per GewSt-Rückstel- 20.747 € an GewSt-Verbindlichkeit 20.747 €
 lung

Und dann bei Zahlung:

Per GewSt-Verbindlichkeit 20.747 € an Bank 20.747 €

In beiden Fällen ergibt sich **keine Gewinnauswirkung für das Jahr 2020**.

AUTOR



Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.

Anpassungsbuchungen an eine Betriebsprüfung

Teil II: Kapitalgesellschaften

Prof. Dr. Gernot Brähler und Daniel Sahn*

In Teil I dieser Fallstudie in der letzten SteuerStud-Ausgabe wurden bereits die Anpassungsbuchungen an eine Betriebsprüfung (BP) für die Rechtsformen Einzelunternehmen und Personengesellschaften erläutert.¹ Dabei wurden sowohl die Mehr- und Weniger-Rechnung nach der Bilanzposten- und nach der GuV-Methode veranschaulicht als auch die Technik der Kapitalanpassung vorgestellt. Bei Einzelunternehmen kann der Bilanzzusammenhang durch ein Ansprechen des geänderten Bilanzpostens und des (Anfangs-)Kapitalkontos hergestellt werden; bei Personengesellschaften erfolgt dies durch das Ansprechen des geänderten Bilanzpostens und des (Anfangs-)Kapitalkontos des bzw. der betroffenen Gesellschafter. Problematisch ist bei Kapitalgesellschaften allerdings, dass das Kapital i. S. des § 266 Abs. 3 A HGB nicht verändert werden darf; infolgedessen erfolgt regelmäßig eine Buchung gegen den sog. steuerlichen Ausgleichsposten. Grund genug, die Anpassungsbuchungen an eine BP für Kapitalgesellschaften – und dabei insbesondere den steuerlichen Ausgleichsposten –, als ein Thema, das Sie (nicht nur) für die StB-Prüfung sicher beherrschen müssen, grundlegend zu erläutern und mithilfe von Fallbeispielen zu veranschaulichen.

I. Basiswissen zum steuerlichen Ausgleichsposten

1. Anpassung der Handelsbilanzen an die Prüferbilanzen

Gemäß der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung – Änderung von Jahres- und Konzernabschlüssen (IDW RS HFA 6) v. 12.4.2007 können i. R. einer BP aufgedeckte Fehler der Handelsbilanz (HB) **in laufender Rechnung** korrigiert werden, sofern die Fehler nicht so schwerwiegend sind, dass eine Nichtigkeit vorliegt. Folglich bleiben die HB im Prüfungszeitraum regelmäßig unverändert. Die Korrektur in laufender Rechnung bedeutet, dass die Feststellungen der BP einen laufenden Geschäftsvorfall zu Beginn des ersten Jahres nach Ablauf des Prüfungszeitraums darstellen.²

Zur Verdeutlichung dient das nachfolgende Beispiel:

BEISPIEL Bei einer GmbH findet eine BP der Jahre 2018–2020 statt. Dabei findet die BP mehrere Fehler sowohl in den HB als auch in den Steuerbilanzen (StB). Diese Fehler sind allerdings nicht so schwerwiegend, dass sie zu einer Nichtigkeit der HB führen würden. Somit erfolgt die Anpassung der HB an die Prüferbilanz (PB) zum 1.1.2021.

Die Anpassung wird in der hier bestehenden Fallkonstellation handelsrechtlich (im Unterschied zur steuerbilanziellen Behandlung!) erfolgswirksam vorgenommen, d. h. die Anpassungen werden gegen sonstige betriebliche Erträge bzw. sonstige betriebliche Aufwendungen gebucht. Kommt es i. R. der BP zu Mehrsteuern, werden

diese unter „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ bzw. unter „sonstigen Steuern“ ausgewiesen.³

2. Anpassung der Steuerbilanzen an die Prüferbilanzen

a) Eigenkapital einer Kapitalgesellschaft

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften erfolgt die Anpassung der i. R. der BP geänderten Bilanzposition(en) gegen das Kapitalkonto des Einzelunternehmers bzw. die Kapitalkonten der betroffenen Gesellschafter. Bei Kapitalgesellschaften besteht dabei das Problem, dass das Eigenkapital gem. § 266 Abs. 3 A HGB aus fünf verschiedenen Positionen besteht:

Aktivseite	Passivseite
AV	A. Eigenkapital
UV	I. Gezeichnetes Kapital = Einlagen der Gesellschafter
...	II. Kapitalrücklage = Einlagen der Gesellschafter
	III. Gewinnrücklagen = Versteuerte Gewinne aus Vj.
	IV. Gewinnvortrag = Versteuerte Gewinne aus Vj.
	V. Jahresüberschuss = Laufender Gewinn

* Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“. Daniel Sahn, Diplom-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Fachberater für internationales Steuerrecht ist Partner der Gärtner & Sahn Steuerberater Partnerschaft mbB, Rottenburg an der Laaber und Dozent beim WLW für Bilanzsteuerrecht und Internationales Steuerrecht.

1 Vgl. Brähler, SteuerStud 9/2021 S. 603 NWB QAAA-81942, zzgl. „Blaupause“ zur Bilanzpostenmethode und GuV-Methode, SteuerStud 9/2021 S. 587 NWB ZAAA-81939.

2 Vgl. IDW RS HFA 6, Rz. 4, 15 ff., 21, 27 ff., 33.

3 Vgl. IDW RS HFA 6, Rz. 36.

Diese handelsrechtlichen Eigenkapitalpositionen werden gesellschaftsrechtlich festgelegt und können ausschließlich durch Entscheidungen der verantwortlichen Organe, d. h. durch gesellschaftsrechtliche Handlungen, beeinflusst werden.⁴ Aus diesem Grund wird für Zwecke der Anpassung an die PB auf Ebene der StB der sog. **steuerliche Ausgleichsposten** verwendet.

Sowohl in Klausuren als auch in der Praxis bestehen allerdings noch zwei weitere Methoden zur Anpassung der ersten StB im Anschluss an eine BP⁵, die akzeptiert werden können, aber aus den genannten Gründen streng betrachtet nicht korrekt und damit nicht zulässig sind:

- ▶ **erfolgswirksame Anpassungsbuchung und außerbilanzielle Korrektur**, d. h. eine erfolgswirksame Verbuchung der durch die BP vorgenommenen Bilanzänderungen innerhalb der StB und eine außerbilanzielle Korrektur zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (einmal durch die Änderung der in der Vergangenheit liegenden Prüfungsjahre durch die BP und dann ein zweites Mal durch die erfolgswirksame Anpassung an die Buchführung im Anschluss an die Prüfungsjahre);
- ▶ **erfolgsneutrale Anpassungsbuchung über das Gewinnvortragskonto**, d. h. unmittelbare Verwendung des Gewinnvortrags als Gegenkonto der Bilanzänderungen anstelle des steuerlichen Ausgleichspostens.

b) Eigenschaften des steuerlichen Ausgleichspostens

Der steuerliche Ausgleichsposten ist ein **Bestandteil des Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft in der StB** und erfasst das **Mehr- bzw. Minderkapital aufgrund der Prüfungsfeststellungen**. Dabei werden die Abweichungen zwischen HB und StB in Form von Mehr- und/oder Mindergewinnen des laufenden Jahres und der Vorjahre im steuerlichen Ausgleichsposten dargestellt. Der steuerliche Ausgleichsposten entspricht somit der Summe der Abweichungen zwischen den Posten der HB und der StB.⁶ Diese Eigenschaft hat der steuerliche Ausgleichsposten mit dem Kapitalkonto als Gegenkonto für die i. R. einer BP geänderten StB von Einzelunternehmen und Personengesellschaften gemein. Eine weitere Gemeinsamkeit besteht darin, dass weder der steuerliche Ausgleichsposten noch das Kapital im Anschluss an die vollzogene Anpassungsbuchung noch einmal direkt bebucht werden.

MERKE

Die erfolgsneutrale Anpassung der StB an die Bilanzänderungen einer BP erfolgt zum 1.1. des ersten Anschlussjahres an die BP in Abhängigkeit von der Rechtsform des geprüften Betriebs:

Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften:

Per Aktivposten an Kapitalkonto
Passivposten

Bei Kapitalgesellschaften:

Per Aktivposten an Steuerlicher Ausgleichsposten
Passivposten

Der steuerliche Ausgleichsposten steht entweder auf der Aktivseite (Minderkapital) oder auf der Passivseite (Mehrkapital) der StB. Er muss fortgeführt bzw. angepasst werden, bis die Abweichungen zwischen HB und StB vollständig aufgelöst sind.

Da i. R. der BP regelmäßig der StB-Gewinn erhöht wird, ist der steuerliche Ausgleichsposten i. d. R. auf der Passivseite zu buchen. Dementsprechend wird der steuerliche Ausgleichsposten regelmäßig insbesondere durch die folgenden Anpassungen gemindert:

Bei dem gleichen Fehler in Handels- und Steuerbilanz:

- ▶ **Aktivierung statt Aufwand in Handels- und Steuerbilanz**
Wurde in HB und StB eine Aktivierung von Aufwendungen unterlassen und nimmt dann die BP eine entsprechende Aktivierung in der StB im Prüfungszeitraum erfolgswirksam vor, erfolgt in der **StB** im ersten Jahr nach Ablauf des Prüfungszeitraums die Aktivierung gegen den steuerlichen Ausgleichsposten: Per Aktivposten an steuerlicher Ausgleichsposten. In der **HB** erfolgt ebenfalls die Aktivierung in gleicher Höhe, nur erfolgswirksam gebucht: Per Aktivposten an Erlöse.

Da nunmehr der betroffene Aktivposten in HB und StB gleich hoch ist, wird der steuerliche Ausgleichsposten sofort im ersten Jahr nach der BP wieder auf Null reduziert. Der Unterschied besteht damit nur bei der Anpassungsbuchung, weil in der StB eine *erfolgsneutrale* Verbuchung (Gewinnauswirkung hat sich in den Prüfungsjahren ergeben!), in der HB dagegen eine *erfolgswirksame* Verbuchung stattgefunden hat. Außerdem erfolgt in der StB eine Anpassung im Wj. nach Ablauf des Prüfungszeitraums, handelsrechtlich hingegen in laufender Rechnung des ersten offenen Jahresabschlusses.

- ▶ **Niedrigere Bewertung von Rückstellungen in HB und StB**
Ebenfalls häufig sowohl in Klausuren als auch in der Praxis ist die durch den Prüfer vorgenommene niedrigere Bewertung von Rückstellungen in HB und StB in jeweils gleicher Höhe. In der **StB** erfolgt im ersten Jahr nach Ablauf des Prüfungszeitraums die Kürzung mit dem steuerlichen Ausgleichsposten als Gegenkonto: Per Rückstellung an steuerlicher Ausgleichsposten. In der **HB** erfolgt die Kürzung in gleicher Höhe, nur erfolgswirksam gebucht: Per Rückstellung an Erlöse.

Die Rückstellung ist somit in HB und StB gleich hoch, so dass der steuerliche Ausgleichsposten erneut unmittelbar im ersten Jahr nach der BP wieder auf Null vermindert wird. Der Unterschied besteht wiederum nur bei der Anpassungsbuchung, da in der StB eine *erfolgsneutrale* Verbuchung, in der HB dagegen eine *erfolgswirksame* Verbuchung erfolgt ist. Auch hier können sich in zeitlicher Hinsicht Unterschiede ergeben, wenn für die dem Prüfungszeitraum folgenden Geschäftsjahre bereits handelsrechtliche Jahresabschlüsse erstellt wurden.

⁴ Vgl. Duschka, Beilage zu NWB 26/2021 S. 32 NWB PAAAH-51650.

⁵ Vgl. Wiesch, SteuerStud 10/2010 S. 512 NWB CAAAD-52514.

⁶ Vgl. Ley, KÖSDI 2020 S. 21733.

Bei Unterschieden zwischen Handels- und Steuerbilanz:

► **Mehr-AfA in der Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz reduziert den steuerlichen Ausgleichsposten**

Da die BP regelmäßig im Prüfungszeitraum in der StB Aktivierungen von handelsrechtlichen Aufwendungen vornimmt (z. B. anschaffungsnahe Herstellungskosten gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG), ergibt sich für die Folgejahre eine höhere steuerliche AfA. Diese höhere steuerliche AfA reduziert den steuerlichen Ausgleichsposten, bis schließlich das Wirtschaftsgut in beiden Bilanzen vollständig abgeschrieben ist bzw. bei Veräußerung ausgebucht wird.

► **Höherer Aufwand in der Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz reduziert den steuerlichen Ausgleichsposten**

Im Rahmen der BP wird ebenfalls regelmäßig ein Aufwand aus dem Prüfungszeitraum in spätere VZ verlagert, z. B. die Abzinsung von Darlehen mit unbestimmter Dauer. Der Aufwand ist dann dementsprechend in der StB im späteren Jahr der Zahlung geltend zu machen. Wenn dies der Fall ist, wird der steuerliche Ausgleichsposten gemindert bzw. aufgelöst.

3. Grundfälle zum steuerlichen Ausgleichsposten

Der steuerliche Ausgleichsposten wird im Folgenden anhand einfacher Fallbeispiele verdeutlicht.

FALL 1A ► **Änderung BP mit HB = StB (Warenbestand um 40.000 € zu niedrig):**

Bei der Joker GmbH findet im Jahr 2021 eine BP der Jahre 2018–2020 statt. Die Änderungen der BP betreffen ausschließlich das Jahr 2020. Die Betriebsprüferin Brunhilde Wayne (W) stellt fest, dass die Joker GmbH im Jahr 2020 den Warenbestand i. H. von 40.000 € aufgrund eines Versehens weder handelsrechtlich noch steuerrechtlich aktiviert hat und erhöht dementsprechend den Gewinn des Jahres 2020 um 40.000 €.

HB und StB der Joker GmbH zum 31.12.2020 vor BP sehen wie folgt aus:

Aktiva	HB = StB Joker GmbH 31.12.2020	Passiva
Bank	25.000 €	Stammkapital 25.000 €
Warenbestand	0 €	Jahresüberschuss 0 €
	25.000 €	25.000 €

Aufgabe: Geben Sie sowohl für die StB als auch für die HB die Anpassungsbuchung an die BP wieder. Der Warenbestand soll sich im Jahr 2021 nicht verändert haben. Entwickeln Sie den steuerlichen Ausgleichsposten für das Jahr 2021 weiter.

LÖSUNG ► In der StB der Joker GmbH ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2021:

Per Warenbestand 40.000 € an Steuerlicher Ausgleichsposten 40.000 €

Damit stellt sich die StB der Joker GmbH zum 1.1.2021 wie folgt dar:

Aktiva	StB Joker GmbH 1.1.2021	Passiva
Bank	25.000 €	Stammkapital 25.000 €
Warenbestand	40.000 €	Steuerlicher Ausgleichsposten 40.000 €
	65.000 €	65.000 €

Handelsrechtlich hat die Anpassung an die PB zum 1.1.2021 erfolgswirksam zu erfolgen über den Buchungssatz:

Per Warenbestand 40.000 € an Erlöse 40.000 €

Beachte: Die erfolgswirksame Verbuchung ist nur für die HB korrekt, nicht aber für die StB. Da die Betriebsprüferin W den Gewinn des Jahres 2020 um 40.000 € erhöht hat, würde eine erneute Verbuchung des Warenbestands gegen Erlöse im Jahr 2021 zu einer doppelten Besteuerung führen!

Damit hat die HB der Joker GmbH zum 1.1.2021 das folgende Aussehen:

Aktiva	HB Joker GmbH 1.1.2021	Passiva
Bank	25.000 €	Stammkapital 25.000 €
Warenbestand	40.000 €	Jahresüberschuss 40.000 €
	65.000 €	65.000 €

Laut Sachverhalt bleibt der Warenbestand unverändert. Allerdings ist der Warenbestand mit den Anpassungsbuchungen in der StB und in der HB nun mit 40.000 € jeweils in gleicher Höhe erfasst. Der steuerliche Ausgleichsposten, der den Vermögensunterschied zwischen HB und StB zum Ausdruck bringt, ist daher in der StB wieder zur Gänze aufzulösen. Dies erfolgt allerdings nicht durch eine ausdrückliche Buchung, sondern der Gewinnvortrag ist in der StB an den Wert lt. HB erfolgsneutral anzupassen.

Der **steuerliche Ausgleichsposten** entwickelt sich wie folgt:

Stand steuerlicher Ausgleichsposten 1.1.2021	40.000 €
Abzgl. Minderung 2021	- 40.000 €
= Stand steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2021	0 €

Ausgehend vom Jahresüberschuss lt. HB ergibt sich der folgende **Gewinn** laut StB:

Jahresüberschuss HB 2021	40.000 €
Abzgl. Minderung 2021	- 40.000 €
= Gewinn lt. StB 2021	0 €

Dieses Ergebnis ist sachgerecht, um eine Doppelbesteuerung der Erhöhung des Warenbestands i. H. von 40.000 € zu vermeiden.

FALL 1B ► **Änderung BP mit HB = StB (Aktivierung mit 3 Jahren Nutzungsdauer statt Aufwand):**

Bei der Logan GmbH findet im Jahr 2021 eine BP der Jahre 2018–2020 statt. Die Änderungen der BP betreffen ausschließlich das Jahr 2020. Die Betriebsprüferin Sabine Wolfer (W) stellt fest, dass die Logan GmbH im Jahr 2020 eine am 5.1.2020 angeschaffte Maschine mit Anschaffungskosten (AK) i. H. von 100.000 € und Nutzungsdauer (ND) von 3 Jahren sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich sofort als Aufwand geltend gemacht hat. Sie erhöht daher den Gewinn des Jahres 2020 um 100.000 € abzgl. AfA für 1 Jahr = 66.667 €.

HB und StB der Logan GmbH zum 31.12.2020 vor BP sehen wie folgt aus:

Aktiva	HB = StB Logan GmbH 31.12.2020	Passiva
Bank	25.000 €	Stammkapital 25.000 €
Maschine	0 €	Jahresüberschuss 0 €
	25.000 €	25.000 €

Aufgabe: Geben Sie sowohl für die StB als auch für die HB die Anpassungsbuchung an die BP wieder. Entwickeln Sie den steuerlichen Ausgleichsposten für das Jahr 2021 weiter.

LÖSUNG In der StB der Logan GmbH ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2021:

Per Maschine 66.667 € an Steuerlicher Ausgleichsposten 66.667 €

Damit stellt sich die StB der Logan GmbH zum 1.1.2021 wie im Folgenden dargestellt dar:

Aktiva	StB Logan GmbH 1.1.2021	Passiva	
Bank	25.000 €	Stammkapital	25.000 €
Maschine	66.667 €	Steuerlicher Ausgleichsposten	66.667 €
	91.667 €		91.667 €

Handelsrechtlich hat die Anpassung an die PB zum 1.1.2021 erfolgswirksam zu erfolgen über den Buchungssatz:

Per Maschine 66.667 € an Erlöse 66.667 €

Damit hat die HB der Logan GmbH zum 1.1.2021 das folgende Aussehen:

Aktiva	HB Logan GmbH 1.1.2021	Passiva	
Bank	25.000 €	Stammkapital	25.000 €
Maschine	66.667 €	Steuerlicher Ausgleichsposten	66.667 €
	91.667 €		91.667 €

Durch die Anpassungsbuchungen in der StB und in der HB ist die Maschine nun mit 66.667 € in beiden Bilanzen in gleicher Höhe erfasst. Der steuerliche Ausgleichsposten, der den Vermögensunterschied zwischen HB und StB zum Ausdruck bringt, ist daher in der StB wieder zur Gänze aufzulösen. Erneut erfolgt in der StB eine erfolgsneutrale Anpassung des Gewinnvortrags.

Zusätzlich ist sowohl in der HB als auch in der StB noch die AfA für das Jahr 2021 einzubuchen:

Per AfA 33.333 € an Maschine 33.333 €

Somit sieht die HB der Logan GmbH zum 31.12.2021 wie im Folgenden dargestellt aus:

Aktiva	HB Logan GmbH 31.12.2021	Passiva	
Bank	25.000 €	Stammkapital	25.000 €
Maschine	33.334 €	Jahresüberschuss	33.334 €
	58.334 €		58.334 €

Der **steuerliche Ausgleichsposten** entwickelt sich wie folgt:

Stand steuerlicher Ausgleichsposten 1.1.2021	66.667 €
Abzgl. Minderung 2021	- 66.667 €
= Stand steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2021	0 €

Ausgehend vom Jahresüberschuss lt. HB ergibt sich der folgende **Gewinn** laut StB:

Jahresüberschuss HB 2021	33.334 €
Abzgl. Minderung 2021	- 66.667 €
= Verlust lt. StB 2021	- 33.333 €

Dieses Ergebnis ist erneut sachgerecht: In der StB muss sich ein Verlust ergeben und in der HB ein Gewinn, da die Aktivierung in der StB erfolgswirksam im Prüfungsjahr 2020 vorgenommen wurde, in der HB dagegen erfolgswirksam erst im ersten Wj. nach Ablauf des Prüfungszeitraums, d. h. 2021.

FALL 2A Änderung BP mit HB ≠ StB (Drohverlust-Rückstellung):

Bei der Parker GmbH findet im Jahr 2021 eine BP der Jahre 2018–2020 statt. Die Änderungen der BP betreffen ausschließlich das Jahr 2020. Die Betriebsprüferin Mary Jane Watson (W) stellt fest, dass die Parker GmbH im Jahr 2020 die handelsrechtlich korrekte Drohverlust-Rückstellung i. H. von 100.000 € entgegen § 5 Abs. 4a EStG auch steuerrechtlich passiviert hat und erhöht dementsprechend den steuerlichen Gewinn des Jahres 2020 um 100.000 €.

HB und StB der Parker GmbH zum 31.12.2020 vor BP sehen wie folgt aus:

Aktiva	HB = StB Parker GmbH 31.12.2020	Passiva	
Bank	125.000 €	Stammkapital	25.000 €
		Jahresüberschuss	0 €
		Drohverlust-Rückstellung	100.000 €
	125.000 €		125.000 €

Aufgabe: Geben Sie sowohl für die StB als auch für die HB die Anpassungsbuchung an die BP wieder. Entwickeln Sie den steuerlichen Ausgleichsposten für das Jahr 2021 weiter.

LÖSUNG In der StB der Parker GmbH ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2021:

Per Drohverlust-Rückstellung 100.000 € an Steuerlicher Ausgleichsposten 100.000 €

Damit stellt sich die StB der Parker GmbH zum 1.1.2021 wie folgt dar:

Aktiva	StB Parker GmbH 1.1.2021	Passiva	
Bank	125.000 €	Stammkapital	25.000 €
		Steuerlicher Ausgleichsposten	100.000 €
	125.000 €		125.000 €

Handelsrechtlich ergibt sich keine Anpassungsbuchung, denn die Drohverlust-Rückstellung wurde korrekt bilanziert. Der steuerliche Ausgleichsposten bleibt somit unverändert in der StB des Jahres 2021 bestehen. Dies ist so lange der Fall, bis die Aufwendungen bzgl. der Drohverlust-Rückstellung realisiert werden oder diese aus anderen Gründen aufzulösen ist und wieder ein Gleichlauf zwischen HB und StB besteht.

FALL 2A – FORTSETZUNG Die Drohverlust-Rückstellung ist aufgrund einer für die Parker GmbH günstigen Situation Ende des Jahres 2022 entfallen und dementsprechend aufzulösen.

LÖSUNG Die Drohverlust-Rückstellung in HB und StB hat den gleichen Wertansatz, nämlich 0 €. Der steuerliche Ausgleichsposten, der den Vermögensunterschied zwischen HB und StB zum Ausdruck bringt, ist daher in der StB wiederum zur Gänze aufzulösen. Erneut wird in der StB der Gewinnvortrag erfolgsneutral an den Wert lt. HB angepasst.

Der **steuerliche Ausgleichsposten** entwickelt sich wie folgt:

Stand steuerlicher Ausgleichsposten 1.1.2021	100.000 €
Abzgl. Minderung 2021	0 €
Abzgl. Minderung 2022	- 100.000 €
= Stand steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2022	0 €

Ausgehend vom Jahresüberschuss lt. HB ergibt sich der folgende **Gewinn** laut StB:

Jahresüberschuss HB 2022	100.000 €
Abzgl. Minderung 2022	- 100.000 €
= Gewinn lt. StB 2022	0 €

Dieses Ergebnis ist erneut sachgerecht, weil weder die Bildung noch die Auflösung einer Drohverlust-Rückstellung in der StB Auswirkungen auf den Gewinn haben können.

FALL 2B Änderung BP mit HB ≠ StB (Firmenwert):

Bei der Castle GmbH findet 2021 eine BP der Jahre 2018–2020 statt. Die Änderungen der BP betreffen ausschließlich das Jahr 2020. Der Jahresüberschuss 2020 beträgt ohne Berücksichtigung der AfA auf den Firmenwert 150.000 €, der Jahresüberschuss 2021 ohne Berücksichtigung der AfA auf den Firmenwert 0 €.

Die Betriebsprüferin Wanda Wenom (W) stellt fest, dass die Castle GmbH im Januar 2020 einen Firmenwert zu AK von 150.000 € erworben hat. Die handelsrechtliche Nutzungsdauer von 5 Jahren wurde auch steuerlich entgegen § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG angewendet. W erhöht dementsprechend den steuerlichen Gewinn des Jahres 2020 um $(150.000 \text{ €} / 5 \text{ Jahre}) = 30.000 \text{ €}$ (HB) abzgl. $(150.000 \text{ €} / 15 \text{ Jahre}) = 10.000 \text{ €}$ (StB), d. h. 20.000 €.

HB und StB der Castle GmbH zum 31.12.2020:

Aktiva	HB = StB Castle GmbH 31.12.2020	Passiva	
Bank	25.000 €	Stammkapital	25.000 €
Firmenwert	120.000 €	Jahresüberschuss	120.000 €
	145.000 €		145.000 €

Aufgabe: Geben Sie sowohl für die StB als auch für die HB die Anpassungsbuchung an die BP wieder. Entwickeln Sie den steuerlichen Ausgleichsposten für das Jahr 2021 weiter.

LÖSUNG In der StB der Castle GmbH ergibt sich die folgende Anpassungsbuchung zum 1.1.2021:

Per Firmenwert 20.000 € an Steuerlicher Ausgleichsposten 20.000 €

Damit stellt sich die StB der Castle GmbH zum 1.1.2021 wie im Folgenden dargestellt dar:

Aktiva	StB Castle GmbH 1.1.2021	Passiva	
Bank	25.000 €	Stammkapital	25.000 €
Firmenwert	140.000 €	Gewinnvortrag	120.000 €
		Steuerlicher Ausgleichsposten	20.000 €
	165.000 €		165.000 €

Handelsrechtlich ergibt sich keine Anpassungsbuchung, weil der Firmenwert in dem hier vorliegenden Fall handelsrechtlich korrekt gebucht wurde.

Bei diesem Sachverhalt besteht nun das Problem, dass der Firmenwert in der HB mit 30.000 € jährlich und in der StB nur mit 10.000 € jährlich abgeschrieben wird. Damit wird der Unterschied zwischen HB und StB zunächst größer, so dass auch der steuerliche Ausgleichsposten zunimmt!

Die Buchung in der HB lautet demnach für das Jahr 2021:

Per AfA 30.000 € an Firmenwert 30.000 €

Die Buchung in der StB ist wie folgt vorzunehmen:

Per AfA 10.000 € an Firmenwert 10.000 €

Der **steuerliche Ausgleichsposten** entwickelt sich darüber hinaus wie folgt:

Stand steuerlicher Ausgleichsposten 1.1.2021	20.000 €
Zzgl. Minder-AfA 2021	20.000 €
= Stand steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2021	40.000 €

Ausgehend vom Jahresüberschuss lt. HB ergibt sich der folgende **Gewinn** laut StB:

Jahresüberschuss HB 2021	- 30.000 €
Zzgl. Minder-AfA 2021	20.000 €
= Gewinn lt. StB 2021	- 10.000 €

Dieses Ergebnis ist erneut sachgerecht, da sich in der StB ein Verlust von $(150.000 \text{ €} / 15 \text{ Jahre}) = 10.000 \text{ €}$ und in der HB ein Verlust von $(150.000 \text{ €} / 5 \text{ Jahre}) = 30.000 \text{ €}$ ergeben muss.

Entwicklung des steuerlichen Ausgleichspostens für den gesamten relevanten Zeitraum im Überblick

Ansatz	1.1.2021	31.12.2021	2022	2023	2024	2025	2026	2027
StB	140.000 €	130.000 €	120.000 €	110.000 €	100.000 €	90.000 €	80.000 €	70.000 €
HB	120.000 €	90.000 €	60.000 €	30.000 €	0 €	0 €	0 €	0 €
Stl. APO	20.000 €	40.000 €	60.000 €	80.000 €	100.000 €	90.000 €	80.000 €	70.000 €
Ansatz	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	
StB	60.000 €	50.000 €	40.000 €	30.000 €	20.000 €	10.000 €	0 €	
HB	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	0 €	
Stl. APO	60.000 €	50.000 €	40.000 €	30.000 €	20.000 €	10.000 €	0 €	

MERKE

Zwischen HB und StB bestehen unterschiedliche Wertansätze. Bei einer **mittelgroßen und einer großen Kapitalgesellschaft** könnten **aktive latente Steuern** abgegrenzt werden (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Da steuerlich keine latenten Steuern abgegrenzt werden dürfen, käme es insoweit zu einer Minderung des steuerlichen Ausgleichspostens.

II. Umfassendes Fallbeispiel

FALL 3 Pauer GmbH / BP für die Wj. 2016–2018:

Im September 2019 fand eine steuerliche Außenprüfung/BP bei der Pauer GmbH für den Prüfungszeitraum 2016–2018 statt. Die Betriebsprüferin hatte ausschließlich Feststellungen, die das Kalenderwirtschaftsjahr (Wj.) 2018 betreffen. Der BP-Bericht wurde der Pauer GmbH im Februar 2020 übersandt (also nicht im Jahr 2019 als erstem Folgejahr nach der BP!).

Die Pauer GmbH hatte nachträgliche Herstellungskosten (HK) für ein Betriebsgebäude, die im Januar des Wj. 2018 angefallen sind, als sonstige betriebliche Aufwendungen verbucht. Das Betriebsgebäude wurde unter Berücksichtigung einer zutreffenden AfA i. H. von 3 % der ursprünglichen HK i. H. von 800.000 € in HB und StB zum 31.12.2018 mit 280.000 € angesetzt. Die Prüferin aktivierte die nachträglichen HK zutreffend i. H. von 100.000 € und berücksichtigte eine zutreffende AfA für das Wj. 2018 i. H. von 3.000 €. In den Wj. 2019 und 2020 wurde die Abschreibung weiterhin von den ursprünglichen HK vorgenommen.

Außerdem wurde von der Pauer GmbH im Wj. 2018 eine Drohverlust-Rückstellung in der HB i. H. von 60.000 € zutreffend passiviert. Steuerlich wurde die Drohverlust-Rückstellung übernommen. Die Prüferin ließ die Drohverlust-Rückstellung aufgrund von § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG in der StB nicht zu. Im Wj. 2019 wurde die Drohverlust-Rückstellung zutreffend auf 100.000 € in der HB aufgestockt. Ab dem Wj. 2020 sind die Gründe für die Bildung der Drohverlust-Rückstellung entfallen, so dass die Rückstellung in der HB vollständig gewinnerhöhend aufgelöst wurde. Abweichende steuerliche Wertansätze wurden nicht gebildet.

Der Alleingesellschafter-Geschäftsführer der Pauer GmbH hatte seiner GmbH ein unverzinsliches Darlehen i. H. von 50.000 € gewährt. Die Prüferin zinstete das Darlehen zum 31.12.2018 auf unbestimmte Dauer ab und berücksichtigte das Schulddarlehen in der PB nur mit 25.150 €. Im Wj. 2020 wurde das Darlehen mit 30.000 € getilgt; eine Verzinsung wurde weiterhin nicht vorgenommen. In der HB und StB zum 31.12.2020 wurde das Darlehen mit dem verbleibenden Rückzahlungsbetrag i. H. von 20.000 € angesetzt. Abweichende steuerliche Wertansätze wurden nicht gebildet.

Die Betriebsprüferin stellte außerdem fest, dass die Pauer GmbH an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer einen Lagerplatz für 50.000 € verkauft hatte, obwohl sich der Verkehrswert auf 150.000 € belief. In Höhe der Wertdifferenz berücksichtigte die Prüferin eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und erhöhte den Gewinn bei der Pauer GmbH. Anfang Januar 2020 gewährte die Pauer GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer zudem ein langfristiges, unverzinsliches Darlehen i. H. von 100.000 €. Der angemessene Zins betrug 3 %.

Die Darlehensforderung wurde in der HB und StB mit 100.000 € angesetzt. Weitere Konsequenzen wurden aus dem Sachverhalt nicht gezogen.

Aufgrund hoher steuerlicher Verlustvorträge ergab sich aufgrund der Prüferfeststellungen keine Steuerbelastung. Das steuerliche Mehrkapital aufgrund der Außenprüfung wurde über einen steuerlichen Ausgleichsposten zum 31.12.2018 i. H. von 181.850 € abgebildet.

Im BP-Bericht wurde die Position „Steuerlicher Ausgleichsposten“ wie folgt erläutert:

	HB	PB	Unterschied
Gebäude	280.000 €	377.000 €	+ 97.000 €
Drohverlust-Rückstellung	60.000 €	--	+ 60.000 €
Schulddarlehen	50.000 €	25.150 €	+ 24.850 €
= Ausgleichsposten 31.12.2018			181.850 €

Aufgaben:

- ▶ Begutachten Sie, welche handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen sich aufgrund der BP in den Wj. 2019 und 2020 ergeben. Dabei sind die Bilanzansätze darzustellen; eine Beschreibung der Bilanzposten (Ansatz dem Grunde und der Höhe nach) ist nicht erforderlich.
- ▶ Die Gewinnauswirkung ist nach der GuV-Methode anzugeben.

Bearbeitungshinweise:

- ▶ Die Buchhaltung ist so eingerichtet, dass für Buchungen, die handelsrechtlich und steuerrechtlich identisch sind, der Buchungskreis „Alle Bereiche“ anzusprechen ist. Bei vom Handelsrecht abweichenden steuerrechtlichen Buchungen ist jeweils in den besonderen Buchungskreisen „Nur Handelsrecht“ und/oder „Nur Steuerrecht“ zu buchen.
- ▶ Auf Steuerrückstellungen und die latente Steuerabgrenzung ist 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 HB zum 31.12.2018 und 31.12.2019. Die handelsrechtliche Buchführung ist daher insoweit im laufenden Jahresabschluss für das Wj. 2020 erfolgswirksam an das Ergebnis der BP anzugleichen.
- ▶ Die Unterschiede zwischen HB- und StB-Ansätzen (Mehr- oder Minderkapital) sollen in der StB über die Position „Steuerlicher Ausgleichsposten“ dargestellt werden. Der Steuerliche Ausgleichsposten ist zum 31.12.2019 und zum 31.12.2020 fortzuentwickeln.

LÖSUNG Die Ergebnisse aufgrund einer BP durchgeführten Berichtigung der StB führen i. d. R. nicht dazu, dass der nach handelsrechtlichen Grundsätzen aufgestellte Jahresabschluss anzupassen ist. Der handelsrechtliche Jahresabschluss ist nur zu ändern, wenn auch handelsrechtliche Fehler vorliegen. Es wird jedoch nach h. M. für ausreichend erachtet, wenn eine Berücksichtigung erfolgswirksam im Jahresabschluss des laufenden Geschäftsjahres erfolgt (d. h. wenn die Ergebnisse der BP feststehen, hier im Geschäftsjahr 2020).

Steuerrechtlich hat zwingend eine Anpassung an die (zutreffenden) Feststellungen der BP zu erfolgen (§ 252 Abs. 1 Nr. 1 HGB i. V. mit § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der steuerliche Ausgleichsposten (= Mehr-/Minderkapital aufgrund der Prüferfeststellungen) ist insoweit zur Ermittlung eines zutreffenden Periodengewinns, welcher der Besteuerung zugrunde gelegt wird, fortzuentwickeln.

Auswirkungen Steuerbilanz 31.12.2019:

► **BP-Anpassung StB 31.12.2018/1.1.2019**

Buchungssatz „Nur Steuerrecht“: (zum 1.1.2019)

Gebäude	97.000 €	an Steuerlicher	
		Ausgleichsposten	181.850 €
Drohverlust-			
Rückstellung	60.000 €		
Schulddarlehen	24.850 €		

Keine Berücksichtigung der außerbilanziellen Hinzurechnung der vGA, da außerbilanzielle Korrekturen keine Auswirkung auf das Kapital haben.

MERKE

Außerbilanzielle Korrekturen wie z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 KStG oder außerbilanzielle Hinzurechnungen gem. § 4 Abs. 4a EStG oder § 4 Abs. 5 EStG beeinflussen das Kapital nicht und bleiben daher bei der Anpassungsbuchung unberücksichtigt.

► **Gebäude**

Die Bewertung des Gebäudes erfolgt mit den HK abzgl. der AfA gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die nachträglichen HK sind weiterhin in die AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Wert lt. PB 31.12.2018	377.000 €	
Abzgl. AfA (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG) = 900.000 € x 3 % =	- 27.000 €	
= Ansatz in StB zum 31.12.2019	350.000 €	

Gewinnauswirkung Wj. 2019:

Mehr-AfA (100.000 € x 3 % =)	- 3.000 €
------------------------------	-----------

Buchungssatz „Nur Steuerrecht“:

AfA	3.000 €	an Gebäude	3.000 €
-----	---------	------------	---------

► **Drohverlust-Rückstellung**

Die handelsrechtlich gebotene Drohverlust-Rückstellung i. S. des § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB ist steuerrechtlich gem. § 5 Abs. 4a Satz 1 EStG nicht zulässig.

Gewinnauswirkung Wj. 2019:

Weniger sonstiger betrieblicher Aufwand	+ 40.000 €
---	------------

Buchungssatz „Nur Steuerrecht“:

Drohverlust-		an	Sonstiger betrieb-	
Rückstellung	40.000 €		licher Aufwand	40.000 €

► **Schulddarlehen**

Auch zum 31.12.2019 war das Darlehen weiterhin unverzinslich, so dass nach wie vor eine Abzinsung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG vorzunehmen ist. Nach dem BMF-Schreiben v. 26.5.2005⁷ erfolgt eine Abzinsung mit einem Vervielfältiger von 0,503.

Ansatz StB zum 31.12.2019	25.150 €
----------------------------------	-----------------

Gewinnauswirkung Wj. 2019:

Keine

Buchungssatz „Nur Steuerrecht“

Keiner

Fortentwicklung des steuerlichen Ausgleichspostens zum 31.12.2019:

Steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2018	+ 181.850 €
Mehr-AfA Gebäude	- 3.000 €
Weniger sonstiger betrieblicher Aufwand (Drohverlust-Rückstellung)	+ 40.000 €
= Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2019	+ 218.850 €

Auswirkungen Handelsbilanz/Steuerbilanz zum 31.12.2020:

► **BP-Anpassung HB 31.12.2019/1.1.2020**

Die handelsrechtliche Anpassung ist erfolgswirksam durchzuführen, denn die Kapitalbestandteile sind zum 31.12.2019 durch die zivilrechtliche „Feststellung des Jahresabschlusses“ (§ 46 Nr. 1 GmbHG) unantastbar festgeschrieben.

Gewinnauswirkung Wj. 2020 (nur handelsrechtlich):

Mehr sonstiger betrieblicher Ertrag	+ 94.000 €
-------------------------------------	------------

Buchungssatz „Nur Handelsrecht“: (zum 1.1.2020)

Gebäude	94.000 €	an	Sonstiger betrieb-	
			licher Ertrag	94.000 €

► **Gebäude**

AfA weiterhin gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG mit 3 % von 900.000 € = 27.000 € (vgl. Ausführungen oben).

Bilanzansatz 31.12.2019/1.1.2020	350.000 €
Abzgl. AfA = 3 % von 900.000 € =	- 27.000 €
= Ansatz StB/HB zum 31.12.2020	323.000 €

Gewinnauswirkung Wj. 2020 (handelsrechtlich und steuerrechtlich):

Mehr-AfA (100.000 € x 3 % =)	- 3.000 €
------------------------------	-----------

Buchungssatz „Alle Bereiche“:

AfA	3.000 €	an	Gebäude	3.000 €
-----	---------	----	---------	---------

► **Drohverlust-Rückstellung**

Zutreffende Behandlung in HB und StB; zum 31.12.2020 lt. Sachverhalt kein Ausweis der Drohverlust-Rückstellung mehr.

► **Schulddarlehen**

Das Schulddarlehen ist in der HB weiterhin mit dem Erfüllungsbeitrag gem. § 253 Abs. 1 Satz 2 HGB i. H. von 20.000 € zu passivieren.

Ansatz HB zum 31.12.2020	20.000 €
---------------------------------	-----------------

Steuerrechtlich ist eine Abzinsung vorzunehmen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG, da unverzinslich). Die Abzinsung ist weiterhin mit einem Vervielfältiger von 0,503 vorzunehmen (BMF-Schreiben v. 26.5.2005⁸).

Ansatz StB zum 31.12.2020 (20.000 € x 0,503 =)	10.060 €
---	-----------------

Aufgrund der Tilgung des Darlehens ergibt sich steuerlich ein Aufwand i. H. von (30.000 € x 0,497 =) 14.910 € (Differenz zwischen Tilgungsbetrag und anteiligem Ansatz lt. StB).

Gewinnauswirkung Wj. 2020 (nur steuerlich):

Mehr sonstiger betrieblicher Aufwand	- 14.910 €
--------------------------------------	------------

⁷ BMF, Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 -S 2175 - 7/05, BStBl 2005 I S. 699 NWB KAAAB-53884, Beck'sche Erlasse 1 § 6/19, Rn. 7.

⁸ BMF, Schreiben v. 26.5.2005 - IV B 2 -S 2175 - 7/05, BStBl 2005 I S. 699 NWB KAAAB-53884, Beck'sche Erlasse 1 § 6/19, Rn. 7.

Buchungssatz „Nur Steuerrecht“:

Sonstiger betrieblicher Aufwand	14.910 €	an	Darlehen	14.910 €
---------------------------------	----------	----	----------	----------

► **Darlehensforderung**

Die Darlehensforderung ist in der HB und StB mit den AK = Nennwert auszuweisen (§ 253 Abs. 1 und 3 HGB, § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Trotz der Unverzinslichkeit erfolgt kein Ansatz mit dem niedrigeren beizulegenden Wert/Teilwert⁹.

Die unverzinsliche Gewährung des Darlehens stellt eine **vGA** dar, da eine verhinderte Vermögensmehrung vorliegt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften beruhenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht (R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR). Die Bewertung der vGA erfolgt mit der erzielbaren Vergütung = dem angemessenen Zins (H 8.6 Nutzungsüberlassungen KStH). Sie beläuft sich somit auf (100.000 € x 3 % =) 3.000 €. Es erfolgt insoweit eine **außerbilanzielle Hinzurechnung** gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Für das Wj. 2020 ergibt sich keine innerbilanzielle Gewinnauswirkung. Keine Buchung, da außerbilanzielle Hinzurechnung. Keine Auswirkung auf den steuerlichen Ausgleichsposten, weil keine Auswirkung auf das Eigenkapital.

Fortentwicklung des steuerlichen Ausgleichspostens zum 31.12.2020:

Steuerlicher Ausgleichsposten 31.12.2019	+ 218.850 €
Weniger sonstiger betrieblicher Ertrag (Gebäude)	- 94.000 €
Weniger sonstiger betrieblicher Ertrag (Drohverlust-Rückstellung)	- 100.000 €
Mehr sonstiger betrieblicher Aufwand (Schulddarlehen)	- 14.910 €
= Steuerlicher Ausgleichsposten zum 31.12.2020	9.940 €*

* Der restliche steuerliche Ausgleichsposten zum 31.12.2020 i. H. von 9.940 € ergibt sich aus dem verbleibenden Unterschiedsbetrag des Schulddarlehens (Ansatz HB 20.000 € abzgl. Ansatz StB 10.060 €).

FALL 3A ► **Fallerweiterung: latente Steuerabgrenzung**

Sofern nach der Aufgabenstellung latente Steuern abzugrenzen wären, ergäben sich folgende Auswirkungen:

LÖSUNG ►

► **Schulddarlehen**

Zwischen dem handelsrechtlichen Wertansatz des Darlehens und dem steuerlichen Wertansatz bestehenden Differenzen, die sich in zukünftigen Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen werden. Eine sich daraus insgesamt ergebende Steuerentlastung kann als aktive

latente Steuer (§ 266 Abs. 2 D. HGB) in der Bilanz angesetzt werden (§ 274 Abs. 1 Satz 2 HGB). Die Beträge der sich ergebenden Steuerentlastung sind mit den unternehmensindividuellen Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten und nicht abzuzinsen (§ 274 Abs. 2 Satz 1 HGB). Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung bilanzierter latenter Steuern ist in der GuV gesondert unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisen (§ 274 Abs. 2 Satz 3 HGB).

Berechnung:

Schulddarlehen lt. Handelsbilanz	20.000 €
Schulddarlehen lt. Steuerbilanz	- 10.060 €
Unterschied (= temporäre Differenz)	9.940 €
x 30 % (unternehmensindividueller Steuersatz, Annahme)	2.982 €
= Aktive latente Steuer	

Buchungssatz „Nur Handelsrecht“:

Aktive latente Steuern	2.982 €	an	Steuern vom Einkommen und Ertrag	2.982 €
------------------------	---------	----	----------------------------------	---------

Alle übrigen Differenzen zwischen den handelsrechtlichen und steuerlichen Wertansätzen haben sich zum 31.12.2020 vollständig abgebaut (vgl. Entwicklung steuerlicher Ausgleichsposten), so dass insoweit keine weiteren latenten Steuern abzugrenzen sind.

► **Steuerliche Verlustvorträge**

Bezüglich des steuerlichen Verlustvortrags ist § 274 Abs. 1 Satz 4 HGB zu beachten, wonach steuerliche Verlustvorträge bei der Berechnung aktiver latenter Steuern i. H. der innerhalb der nächsten fünf Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen sind. Hierzu enthält der Sachverhalt allerdings keine weiteren Angaben.

AUTOREN



Prof. Dr. Gernot Brähler ist als Dozent in den Bereichen Bilanzsteuerrecht, Körperschaftsteuer und Umwandlungssteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Darüber hinaus ist er Autor zahlreicher Lehrbücher und der NWB-QuizApp „Wer wird Steuer-Experte“.



Daniel Sahn, Diplom-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Fachberater für internationales Steuerrecht ist Partner der Gärtner & Sahn Steuerberater Partnerschaft mbB, Rottenburg an der Laaber und Dozent beim WLW für Bilanzsteuerrecht und Internationales Steuerrecht.

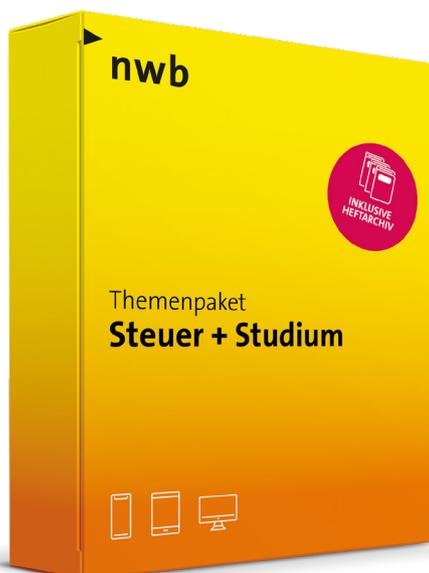
9 BFH, Urteil v. 24.10.2012 - I R 43/11, BStBl 2013 II S. 162 NWB WAAAE-25887.

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97171



JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung. **Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.**

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja**, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz


Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG