

Steuerberaterprüfung 2001 - Buchführung und Bilanzsteuerrecht –

Teil I

Sachverhalt

Die X-GmbH betreibt eine Maschinenfabrik. Sitz der Gesellschaft ist Magdeburg. Das Stammkapital der X-GmbH beträgt 500.000 DM und ist voll eingezahlt. Der Jahresabschluss wird in DM aufgestellt. Geschäftsführender Gesellschafter der X-GmbH ist Heinz X. Er hält 100 % der Anteile. Das Wirtschaftsjahr der GmbH stimmt mit dem Kalenderjahr überein. Nach den Betriebsgrößenmerkmalen wird die X-GmbH als kleine Kapitalgesellschaft eingestuft. Die X-GmbH führt nur zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze aus. Für die Erstellung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31.12.2000 sind die folgenden Teilsachverhalte noch zu überprüfen:

Unfertige Erzeugnisse

Heinz X hat den Bestand an den unfertigen Erzeugnissen zum 31.12.2000 mit 400.000 DM ermittelt, der sich wie folgt zusammensetzt:

Materialkosten	240.000 DM
Fertigungslöhne	<u>160.000 DM</u>
Bestand	400.000 DM

Hierbei handelt es sich um den Auftrag zur Erstellung einer Maschine für den Kunden Schulze. Für die Vertragsbeziehung zwischen der X-GmbH und Schulze gilt das Werkvertragsrecht der §§ 631 ff. BGB. Die Maschine wurde am 29.12.2000 fertiggestellt, eine Abnahme im Sinne des § 640 BGB erfolgte jedoch bis zum 31.12.2000 noch nicht. Aus dem Betriebsabrechnungsbogen ergeben sich für 2000 folgende Zahlen:

Materialeinzelkosten	3.750.000 DM
Materialgemeinkosten	215.000 DM
Fertigungslöhne	2.750.000 DM
Fertigungsgemeinkosten	3.900.000 DM
Verwaltungskosten	825.000 DM
Vertriebskosten	225.000 DM

Nach Durchsicht des Betriebsabrechnungsbogens stellen Sie folgendes fest:

1. Sämtliche Sozialaufwendungen des Arbeitgebers sind bei den Verwaltungskosten erfasst. Die von der X-GmbH zu leistenden gesetzlichen Sozialaufwendungen betragen 20 %, die freiwilligen Sozialaufwendungen 5% der Lohn- bzw. Gehaltsaufwendungen. Die Lohn- und Gehaltsaufwendungen umfassen die Löhne und Gehälter einschließlich der Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung.
2. In den Materialgemeinkosten sind zutreffen 100.000 DM und in den Fertigungsgemeinkosten 1.050.000 DM für Löhne enthalten.
3. In den Fertigungsgemeinkosten sind allgemeine Verwaltungskosten in Höhe von 25.000 DM, kalkulatorische Zinsen für Eigenkapital in Höhe von 70.000 DM und Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag von 60.000 DM enthalten.

Für die nach der Kosten- und Leistungsrechnung zu ermittelnden Verkaufspreise werden für Verwaltungskosten 3 % und für Vertriebskosten 2 % der Material- und Fertigungskosten (einschl. Gemeinkosten) angesetzt. Für Zusatzkosten werden 1 % als kalkulatorische Kosten aufgeschlagen. Der Gewinnaufschlag beträgt 30 % auf die Materialkosten und 15 % auf die Fertigungskosten. Auf Verwaltungskosten und Vertriebskosten wird kein Gewinnzuschlag kalkuliert.

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Nach einer vorläufigen Berechnung des X setzt sich die Bilanzposition „Forderungen aus Lieferungen und Leistungen“ wie folgt zusammen:

Forderungen lt. Kontokorrent (einschl. 16 % Umsatzsteuer)	2.900.000 DM
Abzügl. Pauschalwertberichtigung	<u>109.794 DM</u>
Bilanzansatz	2.790.206 DM

Die Pauschalwertberichtigung wurde wie folgt berechnet:

- 3 % Ausfallrisiko von 2.900.000 DM = 87.000 DM

Die Höhe des prozentualen Ausfallrisikos ist nachgewiesen und nicht zu beanstanden.

- 3 % Skontorisiko für im Januar 2001 für 2000 unter Abzug von Skonto bezahlte Rechnungen in Höhe von 759.800 DM (Rechnungsbeträge einschl. 16 % Umsatzsteuer) = 22.794 DM

Nach einer zutreffenden statistischen Berechnung wird ein Drittel der Außenstände von den Kunden durchschnittlich erst 1 Monat nach Fälligkeit bezahlt. Der innerbetriebliche (kalkulatorische) Zinsaufwand beträgt 9 % p.a. (0,75 % pro Monat). Am Tag der Bilanzaufstellung sind aus dem Forderungsbestand zum 31.12.2000 Forderungen in Höhe von 278.400 DM (Rechnungsbeträge einschl. 16 % Umsatzsteuer) noch nicht bezahlt. Die Frist für die Inanspruchnahme von Skonto war bei diesen Forderungen bereits überschritten.

Erwerb Walzanlage

Zum Betriebsvermögen der X-GmbH gehört die Beteiligung in Höhe von 30 % am Stammkapital der Walzmaschinenhandel Rostock GmbH (W-GmbH), die einen Handel mit Walzanlagen betreibt. Am 01.10.2000 erwarb die X-GmbH von der W-GmbH eine Walzanlage und erhielt dafür eine ordnungsgemäße Rechnung über 80.000 DM zzgl. 12.800 DM gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Walzanlage beträgt 6 Jahre. Die Walzanlage gehört zum Anlagevermögen der X-GmbH. Der marktübliche Kaufpreis beträgt für diese Walzanlage 108.000 DM zzgl. 17.280 DM Umsatzsteuer. Die W-GmbH kalkuliert bei der Festlegung der Verkaufspreise mit einem Rohgewinnaufschlag von 20 % auf den Einkaufspreis.

Die Anschaffung wurde wie folgt gebucht:

Technische Anlagen und Maschinen	80.000 DM	<u>an</u>	Bank	92.800 DM
Vorsteuer	12.800 DM			

Aufgabe

Begutachten Sie unter Angabe der einschlägigen Vorschriften erschöpfend, wie die dargestellten Teilsachverhalte in Handelsbilanz und Steuerbilanz zu behandeln sind. Dabei sind für beide Bilanzen die Bilanzansätze in DM zum 31.12.2000 zu ermitteln. Sie sind gehalten, den steuerlich günstigsten Bilanzansatz zu wählen; in der Handelsbilanz soll jedoch – soweit dies nicht zu zusätzlichen steuerlichen Belastungen führt – ein möglichst hoher Jahresüberschuss ausgewiesen werden.

Hinweis

Zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses können evtl. erforderliche Bescheinigungen, Rechnungen usw. erbracht werden.

Auf Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ist nicht einzugehen.

Teil II

Sachverhalt

An der Fa. Kalk, Sand & Stein oHG, Herstellung und Vertrieb von Steinerzeugnissen, Saarbrücken, (oHG) sind seit ihrer Gründung im Jahr 1980 am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven die Gesellschafter Kalk (K.) zu 60 v.H., Sand (S.) zu 30 v.H. und Stein (St.) zu 10 v.H. beteiligt. Die Beteiligungen werden von allen Gesellschaftern im Privatvermögen gehalten. Gemäß notariell beurkundetem Vertrag vom 1. Dezember 2000 in Verbindung mit dem Umwandlungsbeschluss der Gesellschafter vom selben Tag soll die oHG mit Wirkung ab 1. Januar 2001 in die Bims-GmbH (GmbH) umgewandelt werden. Aus dem GmbH-Gesellschafts-Vertrag ergibt sich u.a., dass

- das Stammkapital 50.000 DM betragen soll, evt. Mehrbeträge dem Vermögen der GmbH zugeführt werden sollen?
- Die GmbH-Anteile der Gesellschafter deren Kapital-Anteil an der oHG entsprechen sollen,
- K. und S. unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB gegen angemessene Vergütung zu jeweils alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführern bestellt wurden.

Die Eintragung des Rechtsformwechsels in das Handelsregister erfolgt am 15. Januar 2001.

Sie haben das Beratungsmandat für die oHG, deren Gesellschafter und die GmbH übernommen. Aus den Ihnen vom Buchhaltungsleiter der Firma übergebenen Unterlagen und vorläufigen Abschlüssen ergibt sich folgendes:

Schlussbilanz der oHG zum 31. Dezember 2000

(vereinfachte Darstellung)

Aktiva DM	Passiva DM
Geschäftsausstattung 200.000	Kapital K. 240.000
Fuhrpark 100.000	Kapital S 120.000
Zahlungsmittel 100.000	Kapital St. 40.000
Warenbestand <u>800.000</u>	kurzfr. Verb. <u>800.000</u>
1.200.000	1.200.000

Sonderbilanz S. zum 31. Dezember 2000

Aktiva DM	Passiva DM
Grund und Boden <u>80.000</u>	Kapital <u>80.000</u>
80.000	80.000

Sonderbilanz St. zum 31. Dezember 2000

Aktiva DM	Passiva DM
Grund und Boden 80.000	Kapital 200.000
Gebäude <u>160.000</u>	
200.000	200.000

Ein vereidigter Sachverständiger hatte zum 1. Januar 2001 folgende unstreitigen Werte ermittelt:

	Teilwert	Gemeiner Wert
Geschäftsausstattung	350.000 DM	320.000 DM
Fuhrpark	150.000 DM	140.000 DM
Warenbestand	980.000 DM	940.000 DM
Gund und Boden S.	120.000 DM	120.000 DM
Grund und Boden St.	200.000 DM	200.000 DM
Gebäude St.	320.000 DM	300.000 DM

S. hatte das in seiner Sonderbilanz ausgewiesene Grundstück seit Jahren zu einem angemessenen monatlichen Zins i.H.v. 500 DM an die oHG verpachtet, die es als Lagerplatz für evtl. Überkapazitäten nutzte. Die oHG hätte ohne Weiteres einen vergleichbaren

Lagerplatz zu vergleichbaren Konditionen von fremden Dritten zur Nutzung üblassen bekommen. S. verpachtete das Grundstück ab 1. Januar 2001 an die GmbH. In der Sonderbilanz des S. zum 31. Dezember 1999 war der Grund und Boden mit einem zutreffenden Wertansatz i.H.v. 90.000 DM erfasst. Auf Grund einer im Laufe des Jahres 2000 eingetretenen, über drei Monate währenden zweifelsfreien Beeinträchtigung hatte S. eine Teilwertabschreibung i.H.v. 10.000 DM vorgenommen.

St. hatte auf dem in seiner Sonderbilanz ausgewiesenen Grundstück im Jahr 1980 eine auf die speziellen Bedürfnisse der oHG zugeschnittene Fertigungshalle errichtet und seither zu einem angemessenen monatlichen Zins i.H.v. 3.000 DM an die oHG verpachtet. Das Grundstück einschl. des aufstehenden Gebäudes wurde ab 1. Januar 2001 zu gleichen Konditionen an die GmbH verpachtet.

Aufgabe

Würdigen Sie den Umwandlungsvorgang aus handels- und bilanzsteuerrechtlicher Sicht und erläutern Sie eventuelle Auswirkungen auf die Einkommensteuer der Gesellschafter und ggf. andere Steuerarten knapp aber erschöpfend anhand der einschlägigen Vorschriften und erstellen Sie in vereinfachter Form die Eröffnungsbilanz der GmbH in DM.

Gehen Sie bei Ihrer Lösung davon aus, dass

- Handelsbilanz und Steuerbilanz übereinstimmen sollen,
- Die Gesellschafter eine möglichst niedrige Steuerbelastung wünschen,
- Sie gebeten wurden, sich in Zweifelsfällen zur Vermeidung des Prozessrisikos der Verwaltungsauffassung anzuschließen

Teil III

Sachverhalt

X betreibt seit 1990 als Einzelunternehmer in Celle unter der im Handelsregister eingetragenen Firma H-Bau die Herstellung von Fertighäusern. Das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Im Anschluß an eine in 1997 durchgeführte Außenprüfung hat das Finanzamt die Steuerfestsetzungen für die Jahre 1994 bis 1996 geändert. Die Veranlagungen sind bestandskräftig und nach den Vorschriften der AO nicht mehr abänderbar. Im Jahr 2000 wird eine Anschlussprüfung für die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) veranlagten Jahre 1997 bis 1999 durchgeführt, bei der sich die nachfolgenden – im Rahmen der vorangegangenen Außenprüfung nicht aufgegriffenen – Feststellungen ergeben:

Lagerplatz A-Straße:

Ein als Lagerplatz für das von der Firma H-Bau verarbeitete Bauholz genutztes Grundstück wurde im Januar 1991 für 150.000 DM erworben und als unbebautes Grundstück aktiviert. Die Kosten für die Beurkundung des Kaufvertrages (Netto 1.200 DM), die Eintragung in das Grundbuch (300 DM) sowie die festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von 5.000 DM wurden in 1991 als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe gebucht. Im Jahr 1999 wurde das Grundstück mit einem von der S-AG errichteten Einfamilienhaus bebaut, das seit November 1999 von der Schwester des X unentgeltlich zu Wohnzwecken genutzt wird. Der Bauherr X hat die Baukosten aus privaten Mitteln entrichtet. In der Bilanz zum 31.12.1999 wird das Grundstück unverändert mit 150.000 DM ausgewiesen, der Teilwert des Grund und Bodens A-Straße beträgt seit dem 31.12.1996 unverändert 200.000 DM.

Grundstück S-Platz:

Im Januar 1992 hat X das mit einer Werkhalle (Baujahr vor 1985) für die Anfertigung der Fertigbauteile bebaute Grundstück S-Platz zu Anschaffungskosten in Höhe von 1.200.000 DM erworben. Der Kaufpreisanteil für den Grund und Boden betrug 500.000 DM. X überwies den Kaufpreis vom betrieblichen. Der Buchhalter des X buchte unbebautes Grundstück 1.200.000 DM an Bank 1.200.000 DM. Weitere Buchungen erfolgten nicht. Die Werkhalle hatte Anfang 1992 eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren, die Restnutzungsdauer

am 31.12.1996 betrug 20 Jahre. Die Teilwerte des Grund und Bodens (700.000 DM) und des Gebäudes (850.000 DM) haben sich seit dem 31.12.1996 nicht verändert.

Spezialkran:

Für die Beladung seiner LKW mit den angefertigten Bauteilen hat X im März 1993 einen Spezialkran erworben, der auf einem Fundament fest verschraubt wurde. Die Anschaffungskosten betragen 250.000 DM, die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (BND) im Zeitpunkt der Anschaffung 10 Jahre. Der Spezialkran war versehentlich weder inventurmäßig erfasst, noch bilanziert worden, wie die Bezahlung über ein privates Bankkonto des X erfolgt war. Ein Sachverständiger des TÜV Hannover hatte für den Spezialkran folgende Verkehrswerte, die den Teilwerten entsprechen, ermittelt:

31.12.1997: 200.000 DM

31.12.1998: 120.000 DM

31.12.1999: 90.000 DM

Darlehensforderung:

Im Jahr 1998 hat X aus privaten Mitteln zum Zwecke des Ausbaus der Geschäftsverbindungen einem seiner Hauptzulieferer, dem irischen Holzlieferanten I, ein Darlehen über 20.000 Irische Pfund zu marktüblichem Zinssatz gegeben. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung sowie am 31.12.1998 mussten je Irische Pfund 2,41 DM aufgewendet werden (amtlicher Umrechnungskurs). Das Darlehen ist in einer Summe am 16.03.2000 zurückzuzahlen. Die Euro-Umrechnungskurse am 01.01.1999 lauten wie folgt:

1 Euro = 1,95583 DM

1 Euro = 0,787564 Irische Pfund

In der Buchführung des X ist der Vorgang bislang nicht erfasst worden.

Aufgabe:

Welche bilanzsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich aus den Feststellungen der Außenprüfung für die Steuerfestsetzungen der Jahre 1997 bis 1999? Begründen Sie Ihre Entscheidungen knapp, aber erschöpfend unter Angabe der einschlägigen Vorschriften. Soweit sich Korrekturen der Bilanzansätze ergeben, sind diese - ebenso wie etwaige Gewinnauswirkungen

- anzugeben. Gehen Sie bei Ihrer Lösung davon aus, dass X bis zum Ende des Übergangszeitraums 2001 seine Buchführung (Rechnungswesen, Jahresabschluss, Steuerbilanzen) in DM führt und einen möglichst niedrigen steuerlichen Gewinn ausweisen will.

Hinweise

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

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

Vor der Bearbeitung sind Sachverhalt und Aufgaben vollständig zu lesen.