

Mündliche StB-Prüfung

Simuliertes Prüfungsgespräch zum Bilanzsteuerrecht

Phelina Sankat und Dr. Ingmar Schörck*

Mit dem nachfolgenden Gespräch zum Thema Bilanzsteuerrecht schließen wir unsere aktuelle SteuerStud-Reihe der simulierten Prüfungsgespräche ab (vgl. bereits Pinter, SteuerStud 11/2016 S. 679 [→MAAAF-83484], Brost, SteuerStud 12/2016 S. 744 [→TAAAF-83836], und Bulla, SteuerStud 1/2017 S. 811 [→RAAAF-86660]). Wir wünschen Ihnen für die mündliche StB-Prüfung viel Erfolg!

✓ Beachten Sie zudem unsere **Fragen/Antworten-Reihe zu „nicht-steuerlichen“ Themen** zzgl. **SteuerStud WissensCheck** (in dieser Ausgabe: Melzer, S. 98 [→EAAAF-89962], und Bannas, S. 102 [→OAAAF-89963]). Puke/Richter geben in ihrem **Leitfaden zur mündlichen StB-Prüfung** wichtige Tipps für eine erfolgreiche Prüfung (SteuerStud 11/2016 S. 668 [→QAAAF-83487]).

Prüfer: Beginnen wir unsere Prüfung mit einer Einstiegsfrage. Zunächst möchte ich von Ihnen wissen, für wen die §§ 238–263 HGB gelten?

Prüfling 1: Sie gelten für alle Kaufleute, die nach den Vorschriften des HGB ihre Bücher führen müssen, z. B. für eingetragene Kaufleute, Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften.

Prüfer: Wie Sie gerade richtig dargestellt haben, gelten die genannten Paragraphen für alle Kaufleute. Wo genau ist im HGB geregelt, wer „Kaufmann“ ist?

Prüfling 1: Wer „Kaufmann“ i. S. des HGB ist, regeln die §§ 1–6 HGB.

Prüfer: §§ 238 ff. HGB regeln also, dass jeder Kaufmann buchführungspflichtig i. S. des HGB ist. Gibt es hiervon Ausnahmen? Und wenn ja, welche Voraussetzungen müssen insoweit erfüllt sein?

Prüfling 2: Ja, eine Ausnahme hiervon besteht nach § 241a, § 242 Abs. 4 HGB. Danach sind Einzelkaufleute, die für zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre nicht mehr als 600.000 € Umsatzerlöse und 60.000 € Jahresüberschuss ausweisen, von den handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten befreit.

Prüfer: Gab es diese Befreiungsvorschriften schon immer?

Prüfling 2: Nein, diese haben durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG)¹ Einzug in das HGB erhalten.

Prüfer: „BilMoG“ ist ein gutes Stichwort. Können Sie mir die wesentlichen Ziele nennen, die mit dem BilMoG erreicht werden sollten?²

Prüfling 3: Mit der Anwendung des BilMoG spätestens zum 1.1.2010 hat das deutsche Bilanzrecht eine der weitreichendsten Reformen seit Inkrafttreten des Bilanzrichtliniengesetzes 1986 erfahren. Die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften wurden modifiziert und damit an internationale Rechnungslegungsvorschriften angepasst. Im Vordergrund der Reform standen zum einen die Deregulierung und Kostensenkung – insbesondere für die kleinen und mittelständischen Unternehmen – durch Erleichterungen im Bereich der Rechnungslegungspflichten und zum anderen die Verbesserung der Aussagekraft des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Damit soll das HGB-Bilanzrecht auf Dauer beibehalten und für den Wettbewerb mit den internationalen Rechnungslegungsstandards gestärkt werden. Von den Unternehmen wird dadurch Druck weggenommen, internationale Rechnungslegungsstandards anzuwenden.

Prüfer: Ohne im Detail auf die wesentlichen Änderungen, die mit dem BilMoG im Einzelnen verbunden waren, eingehen zu wollen, möchte ich gerne von Ihnen wissen, wie sich das BilMoG auf die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz ausgewirkt hat. Bitte erläutern Sie hierzu zunächst, was die „Maßgeblichkeit“ der Handelsbilanz für die Steuerbilanz bedeutet.

* Phelina Sankat, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht. Dr. Ingmar Schörck, Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

¹ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) vom 25. 5. 2009, BGBl 2009 I S. 1102. Vgl. hierzu u. a. bereits Nüdling/Schörck, SteuerStud 8/2016 S. 503 [→AAAAF-77225] sowie die korrespondierende Übungsklausur in Beilage 2/2016 zu SteuerStud 8/2016 S. 39 [→FAAAF-77219] und Grefe, SteuerStud 11/2010 S. 585 [→XAAAD-54046].

² Zur Vertiefung vgl. z. B. Theile/Nagafi/Zyczkowski, BBK 19/2011 S. 912 [→RAAAD-92423].

Prüfling 4: Eingetragene Kaufleute müssen, sofern die Schwellenwerte zur Buchführungspflicht überschritten sind, eine Handelsbilanz aufstellen (§ 242 Abs. 1 HGB); (nur) diese stellt im Rechtssinne die „Bilanz“ dar, so dass eine separate Steuerbilanz nicht erforderlich ist. Wird dennoch eine Steuerbilanz erstellt, ist diese aus der Handelsbilanz abzuleiten (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). Diese Ableitung erfolgt anhand des Maßgeblichkeitsprinzips (§ 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG).

Auch nach dem BilMoG bleibt die „Maßgeblichkeit“ der Handels- für die Steuerbilanz grds. bestehen. Die „umgekehrte Maßgeblichkeit“ ist jedoch gänzlich weggefallen. Ebenso fielen die handelsrechtlichen Öffnungsklauseln z. B. in den §§ 279–281 HGB a. F. weg. Die Ausübung eines steuerrechtlichen Wahlrechts erfolgt seit dem BilMoG unabhängig von der Handelsbilanz. Zudem muss für das betreffende Wirtschaftsgut ein gesondertes Verzeichnis angelegt und fortlaufend geführt werden (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG). Sobald dieses Verzeichnis nicht fortgeführt wird, ist die Ausübung des Wahlrechts rückgängig zu machen.³

Prüfer: Seit der Einführung des BilMoG ist allerdings auch schon wieder einige Zeit vergangen. Im Jahr 2015 hat das HGB eine weitere Überarbeitung erfahren. Haben Sie eine Idee, was ich damit meinen könnte?

Prüfling 2: Ich denke, Sie meinen das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).⁴

Prüfer: Genau, darauf wollte ich hinaus. Können Sie mir sagen, was die wesentlichen Ziele des BilRUG sind? Wann ist das BilRUG zudem in Kraft getreten?

Prüfling 2: Mithilfe des BilRUG sollte die Bürokratiebelastung kleiner und mittlerer Unternehmen in der EU verringert sowie eine höhere Vergleichbarkeit der Jahres- und Konzernabschlüsse von Kapitalgesellschaften und bestimmten Personenhandelsgesellschaften innerhalb der EU erreicht werden. Über das BilRUG findet somit die Internationalisierung des Wirtschaftslebens Eingang in das deutsche Bilanzrecht. Insgesamt ist hierbei eine vermehrte IFRS-Orientierung erkennbar.

In Kraft getreten ist das BilRUG am 23.7.2015. Es ist gem. Art. 75 Abs. 1 und 2 EGHGB in vollem Umfang spätestens für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Die erhöhten Schwellenwerte der §§ 267, 293 HGB können jedoch bereits für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden. In diesem Zusammenhang muss auch die geänderte Umsatzdefinition nach § 277 Abs. 1 HGB beachtet werden.

Prüfer: Mit den von Ihnen angesprochenen Schwellenwerten und der geänderten Umsatzdefinition haben Sie bereits zwei wesentliche Änderungen angesprochen, die mit dem BilRUG verbunden sind. Können Sie diese näher erläutern?

Prüfling 3: Die Schwellenwerte für die Größeneinteilung von Kapitalgesellschaften haben sich im Zusammenhang mit dem BilRUG gem. § 267 Abs. 1–3 HGB um ca. 24 % erhöht.

Als „klein“ gelten solche Kapitalgesellschaften, die nicht mehr als 6.000.000 € Bilanzsumme (zuvor 4.840.000 €), nicht mehr als 12.000.000 € Umsatzerlöse (zuvor 9.680.000 €) und 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt haben. Dabei darf nicht mehr als eines dieser drei Größenmerkmale überschritten sein. Als „mittelgroß“ werden solche Kapitalgesellschaften klassifiziert, die nicht mehr als 20.000.000 € Bilanzsumme (zuvor 19.250.000 €), nicht mehr als 40.000.000 € Umsatzerlöse (zuvor 38.500.000 €) und 250 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt haben. Auch hier darf max. eines dieser Merkmale überschritten werden.⁵

Die Umsatzdefinition gem. § 277 Abs. 1 HGB hat sich dahingehend geändert, dass Umsatzerlöse solche Erlöse sind, die aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen resultieren. Erlösschmälerungen und Steuern sind in diesem Zusammenhang abzuziehen. Die in der bisherigen Legaldefinition enthaltenen Tatbestandsmerkmale „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ und „typisches Leistungsangebot“ sind entfallen. Man kann also sagen, dass das BilRUG zu einer Ausweitung des Definitionsbereichs der Umsatzerlöse führt.

Prüfer: Kennen Sie darüber hinaus noch weitere Änderungen, die mit dem BilRUG verbunden sind?

Prüfling 4: Bereits im Zusammenhang mit dem BilMoG wurde der entgeltlich erworbene Firmenwert im Wege der Fiktion gem. § 246 Abs. 1 Satz 4 HGB als zeitlich begrenzter immaterieller Vermögensgegenstand klassifiziert, der planmäßig über die individuelle Nutzungsdauer oder auch außerplanmäßig abzuschreiben ist. Im Rahmen des BilRUG erfolgt nun gem. § 253 Abs. 3 Satz 3 und 4 HGB eine Festlegung der Nutzungsdauer, soweit keine verlässliche Schätzung vorgenommen werden kann, für den Geschäfts- oder Firmenwert und für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände auf zehn Jahre. Zudem ist, unabhängig von diesem Ausnahmefall, nach § 285 Nr. 13 HGB die jeweilige Nutzungsdauer im Anhang zu erläutern. Darüber hinaus erfolgt eine Streichung der außerordentlichen Posten in der GuV-Gliederung nach § 275 HGB. Stattdessen hat nun eine postenweise Nennung von Betrag und Art im Anhang zu erfolgen (§ 285 Nr. 31 HGB). Nach § 272 Abs. 5 HGB wurde eine Ausschüttungssperre für phasengleich vereinnahmte Beteiligungserträge eingeführt. Ist es nicht zum Zufluss oder zu einem Rechtsanspruch auf den Zufluss gekommen, darf ein phasengleich vereinnahmter Gewinn nicht ausgeschüttet werden. Dies führt also zu einer Ausdehnung der Ausschüttungssperre. Schließlich ist festzuhalten, dass insgesamt deutlich erweiterte und konkretere Angabepflichten im Anhang und Konzernanhang gefordert werden.

³ Vgl. auch Kemper/Thönes, SteuerStud 10/2011 S. 559 [→LAAAD-91693].

⁴ Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) vom 17.7.2015, BGBl 2015 I S. 1245; vgl. auch Lendewig, SteuerStud 4/2015 S. 198 [→GAAAE-86350], und Zwimer, Beilage 2/2015 zu StuB 21/2015 S. 1 [→VAAAF-07311].

⁵ Vgl. auch Melzer, SteuerStud 12/2016 S. 734 [→SAAAF-83806].

Prüfer: Nachdem wir uns nun mit den Neuerungen im Zusammenhang mit dem BilRUG beschäftigt haben, möchte ich gerne auf Altbewährtes zurückkommen. Können Sie mir sagen, aus welchen Bestandteilen sich ein Jahresabschluss zusammensetzt und wo dies geregelt ist?

Prüfling 1: Gemäß § 242 Abs. 3 HGB bilden die Bilanz und die GuV den Jahresabschluss. Die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft haben den Jahresabschluss (§ 242 HGB) um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der GuV eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Der Lagebericht gehört nicht zum Jahresabschluss (§ 264 Abs. 1 Satz 1 HGB).⁶ Bei kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften kommen Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalspiegel, wahlweise auch eine Segmentberichterstattung, hinzu (§ 264 Abs. 1 Satz 2 HGB). Bei der AG ist die Erklärung zum „Corporate Governance Codex“ gem. § 161 AktG erforderlich.

Prüfer: An dieser Stelle möchte ich dann doch noch einmal kurz auf das BilRUG zurückkommen. Werden im Zusammenhang mit dem BilRUG weitere Anforderungen an den Jahresabschluss gestellt?

Prüfling 1: Ja, denn gem. § 264 Abs. 1a HGB sind seit dem Inkrafttreten des BilRUG die Firma, der Sitz, das Registergericht und die Nummer, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, anzugeben. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache anzugeben.

Prüfer: Als nächstes möchte ich gerne von Ihnen wissen, ob es einen Unterschied zwischen dem „Aufstellen“ und der „Erstellung“ eines Jahresabschlusses gibt und wenn ja, worin dieser besteht.

Prüfling 2: Zum „Aufstellen“ des Jahresabschlusses ist der Kaufmann verpflichtet (§ 242 Abs. 1, 3 HGB). Die „Erstellung“ erfolgt aufgrund einer Delegation etwa an den Steuerberater. Die Bundessteuerberaterkammer hat mit Schreiben vom Oktober 2001 Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater herausgegeben, die sich an IDW⁷ HFA 4/1996 orientieren. Für Jahresabschlüsse mit Berichtszeitraum nach dem 31.12.2009 hat die Bundessteuerberaterkammer die Verlautbarungen umfassend überarbeitet. Die Wirtschaftsprüferkammer hat die HFA 4/1996 in den neuen IDW S 7 transformiert. Damit ist auch eine weitere Angleichung der Verlautbarungen einhergegangen.⁸

Prüfer: Können Sie mir in diesem Zusammenhang sagen, welche Varianten der Erstellung unterschieden werden?

Prüfling 2: Die Erstellung ohne Beurteilungen, mit Plausibilitätsbeurteilungen und mit umfassenden Beurteilungen.

Prüfer: Immer wieder wird von den „Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ gesprochen. Bitte erläutern Sie, was hierunter zu verstehen ist, wie sie zustande kommen und wie sie lauten.

Prüfling 3: Die GoB sind Buchführungsgrundsätze, die von ehrbaren und ordentlichen Kaufleuten angewendet werden. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Die GoB haben sich durch die Rechtsprechung, die Verwaltung und die Praxis entwickelt. Heutzutage ergeben sich die GoB vorwiegend durch IDW und DRSC. Im HGB sind zahlreiche GoB geregelt (z. B. § 252 HGB und § 264 Abs. 2 HGB). Stichworte zu den GoB sind: Bilanzwahrheit, Bilanzklarheit, Saldierungsverbot, Vollständigkeit, Bilanzidentität, Bilanzkontinuität, Going-Concern-Prinzip, Stichtagsprinzip, Einzelbewertung, Vorsichts-, Realisations- und Imparitätsprinzip, Periodenabgrenzung. Die GoB sind der „Oberbegriff“ für Buchführung i. e. S., für Bilanzierung sowie für Inventur und gelten über die Maßgeblichkeit gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 erster Halbs. EStG auch für die Steuerbilanz.

Prüfer: Im Folgenden wollen wir uns zwei GoB herausgreifen und diese näher betrachten. Hierzu zunächst folgender kleiner Fall: Ein Bauunternehmer errichtet über einen Zeitraum von drei Jahren eine Brücke. Dürfen insoweit bereits vor Fertigstellung (jeweils zum Schluss des Geschäftsjahres) Gewinne ausgewiesen werden?

Prüfling 4: Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (Realisationsprinzip). § 252 Abs. 2 HGB gestattet jedoch, dass in begründeten Ausnahmefällen von den Grundsätzen des Abs. 1 abgewichen werden darf. Bei einer langfristigen Fertigung wird daher im Fall von Teilleistungen eine vorsichtige Teilgewinnrealisierung auf Basis einer (auch internen) Teilauftragsabrechnung für zulässig erachtet.

Prüfer: Was verstehen Sie unter dem bereits erwähnten „Going-Concern-Prinzip“?

Prüfling 4: Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern nicht besondere Umstände dagegen sprechen (§ 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB).

Prüfer: Im Zusammenhang mit dem BilMoG bzw. dem BilRUG haben wir bereits kurz über den Geschäfts- oder Firmenwert und dessen Behandlung in der Handelsbilanz gesprochen. Hier würde mich noch interessieren, wie ein entgeltlich erworbener Geschäfts- oder Firmenwert steuerrechtlich zu beurteilen ist.

Prüfling 1: Steuerrechtlich handelt es sich bei dem Geschäfts- oder Firmenwert um ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut, das ebenso nach den allgemeinen Ansatz- und Bewertungsvorschriften zu beurteilen ist. Eine Besonderheit besteht jedoch darin, dass der entgeltlich erworbene Geschäfts- oder Firmenwert eines Gewerbebetriebs oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft ungeachtet der tatsächlichen Nutzungsdauer linear auf 15 Jahre abzuschreiben ist (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG). Hierbei kommt es regelmäßig zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit, da handels-

⁶ Zu den Neuerungen infolge des Gesetzes zur Stärkung der nichtfinanziellen Berichterstattung der Unternehmen in ihren Lage- und Konzernlageberichten vgl. bereits SteuerStud 1/2017 S. 4.

⁷ IDW (Institut der Wirtschaftsprüfer, www.IDW.de), erlässt RS (Rechnungslegungsstandards).

⁸ Bundessteuerberaterkammer aus April 2010 und IDW S 7.

rechtlich auf die tatsächliche Nutzungsdauer abgeschrieben wird (§ 5 Abs. 6 EStG; § 60 Abs. 2 EStDV).

Prüfer: Es kommt also zu unterschiedlichen Wertansätzen in der Handels- und Steuerbilanz. Kommt es somit zu latenten Steuern, wenn die tatsächliche Nutzungsdauer zehn Jahre beträgt und keine weiteren Wertansatzdifferenzen vorliegen?

Prüfling 1: Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft oder eine Gesellschaft i. S. des § 264a HGB, ist § 274 HGB zu beachten bzw. ggf. § 274a HGB bei kleinen Gesellschaften. Da es bei einer unterschiedlichen Abschreibung zu Differenzen zwischen handels- und steuerrechtlichen Wertansätzen kommt, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen, und sich hieraus insgesamt (Gesamtdifferenzenbetrachtung) eine Steuerentlastung ergibt, kann diese als aktive latente Steuer in der Bilanz angesetzt werden. Bei Aktivierung ist die Ausschüttungssperre zu beachten (§ 268 Abs. 8 Satz 2 HGB).

Prüfer: Eine andere Frage, die auch immer wieder im Zusammenhang mit dem Aufstellen bzw. der Erstellung eines Jahresabschlusses auftaucht, ist, ob Tatsachen noch zu berücksichtigen sind oder nicht. Man spricht in diesem Zusammenhang von „Werterhellung“ und „Wertbeeinflussung“. Bitte erläutern Sie den Unterschied.

Prüfling 2: „Werterhellende Tatsachen“ sind solche, die am Bilanzstichtag schon verwirklicht waren, aber erst nach dem Bilanzstichtag bekannt werden. Sie sind beim Aufstellen des Jahresabschlusses zu berücksichtigen (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). „Wertbeeinflussende Tatsachen“ hingegen sind solche, die erst nach dem Bilanzstichtag eintreten. Sie dürfen beim Aufstellen des Jahresabschlusses auf den vorhergehenden Bilanzstichtag nicht berücksichtigt werden.

Prüfer: Kommen wir zu einem anderen Thema: Rückstellungen am Beispiel der Pensionsrückstellungen. Bitte stellen Sie kurz dar, wie diese steuerlich zu prüfen sind.

Prüfling 3: Sie müssen ernstlich gewollt, klar und eindeutig, schriftlich, bedingungslos und vorbehaltlos vereinbart sein; der Fremdvergleich ist bei nahestehenden Personen zu beachten. Die Zusage muss zudem angemessen sein, und die Altersgrenzen des § 6a Abs. 2 EStG müssen vorliegen.

Prüfer: Können für folgende Personen steuerlich Pensionsverpflichtungen berücksichtigt werden:

1. Gesellschafter-Geschäftsführer einer OHG?
2. Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH?
3. Arbeitnehmer-Ehegatten?

Prüfling 4: Hier ist zu differenzieren:

Zu 1.: Ja, beim Gesellschafter entstehen jedoch aufgrund der korrespondierenden Betrachtungsweise ein Ertrag und eine Forderung im Sonderbetriebsvermögen.⁹

Zu 2.: Ja, aber ggf. handelt es sich um eine vGA.

Zu 3.: Ja, aber an den Nachweis für Ernsthaftigkeit sind

strengere Anforderungen gestellt; dies gilt nicht für Witwenrente.

Prüfer: Der Prokurist einer KG, für den bisher eine Pensionsrückstellung in zutreffender Höhe gebildet wurde, wird als Kommanditist in die KG aufgenommen. Welche Konsequenzen folgen hieraus für die gebildete Pensionsrückstellung?

Prüfling 1: Die bisher gebildete Pensionsrückstellung ist nicht aufzulösen. Für die weiteren Zuführungen zur Rückstellung gilt das zuvor zu Nr. 1 Gesagte.

Prüfer: Ich möchte gerne folgenden Fall mit Ihnen zusammen ansehen: A hat Aktien der börsennotierten Apfel-AG zum Preis von 100 €/Stück am 8.9.2016 erworben. Diese Aktien sollen als langfristige Kapitalanlage dienen. Der Kurs der Aktien beträgt zum 31.12.2016 92 €. Zur Bilanzaufstellung im April 2017 hat sich der Kurs auf 95 € und zum Bilanzstichtag am 31.12.2017 auf 110 € erhöht. Muss zum 31.12.2016 der Wert der Aktien auf 92 € angepasst werden? Wie ist in der Handels- und Steuerbilanz vorzugehen, wenn eine Einheitsbilanz gewünscht ist?

Prüfling 2: Bei den erworbenen Aktien handelt es sich um „Finanzanlagevermögen“. Handelsrechtlich kann bereits bei einer nur vorübergehenden Wertminderung der niedrigere Wert angesetzt werden. Bei einer dauernden Wertminderung ist zwingend abzuschreiben. Steuerrechtlich darf eine Teilwertabschreibung nur bei voraussichtlich dauernder Wertminderung erfolgen. Um daher eine Einheitsbilanz zu erreichen, muss bei einer dauernden Wertminderung sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz abgeschrieben werden, wohingegen bei einer nur vorübergehenden Wertminderung in der Handelsbilanz auf eine Abschreibung verzichtet werden muss. Das BMF hat mit Schreiben vom 2.9.2016¹⁰ klargestellt, dass von einer voraussichtlich dauernden Wertminderung bei börsennotierten Aktien, die als Finanzanlagen gehalten werden, auszugehen ist, wenn der Börsenwert am Bilanzstichtag unter die Anschaffungskosten gesunken ist und der Kursverlust die Bagatellgrenze von 5 % der Notierung bei Erwerb überschreitet. Kursänderungen, die bis zum Tag der Bilanzaufstellung eintreten, gelten als wertbegründende Tatsachen, die die Bewertung am Bilanzstichtag nicht berühren. Die Bagatellgrenze von 5 % ist GoB-konform. Da hier der Kurs am Bilanzstichtag 31.12.2016 um mehr als 5 % (hier: 8 %) unter die Anschaffungskosten gesunken ist, liegt eine dauernde Wertminderung vor. Die Kursänderung bis zum Tag der Bilanzaufstellung auf 95 € führt zu keiner Änderung. Es handelt sich um ein wertbegründendes Ereignis. Somit ist in Handels- und Steuerbilanz zwingend auf 92 € abzuschreiben. Am Bilanzstichtag 31.12.2017 ist handels- und steuerrechtlich zwingend eine Wertaufholung bis zu den ursprünglichen Anschaffungskosten (= 100 €) vorzunehmen.

⁹ BMF, Schreiben vom 29.1.2008 - IV B 2 - S 2176/07/0001 [☞NAAAC-70906], BStBl 2008 I S. 317, Beck'sche „Steuererlasse“ 1, S. 6a/20.

¹⁰ BMF, Schreiben vom 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002 [☞BAAAF-81512], BStBl 2016 I S. 995, Beck'sche „Steuererlasse“ 1, S. 6/12.

Prüfer: Würde es für A einen Unterschied machen, wenn der Kurs am 31.12.2016 97 € beträgt und am Tag der Bilanzaufstellung im April 2017 sowie weiterhin zum Bilanzstichtag am 31.12.2017 90 €?

Prüfling 3: Da der Kurs am 31.12.2016 nicht um mehr als 5 % (hier: 3 %) unter die Anschaffungskosten gesunken ist, liegt keine dauernde Wertminderung vor. Dass der Kurs zum Tag der Bilanzaufstellung auf 90 € und damit um mehr als 5 % (hier: 10 %) gesunken ist, begründet keine dauernde Wertminderung, da es sich um ein wertbegründendes Ereignis handelt. Somit sind die Aktien in Handels- und Steuerbilanz mit 100 € anzusetzen. Da der Kurs am Bilanzstichtag 31.12.2017 um mehr als 5 % (hier: 10 %) unter die Anschaffungskosten gesunken ist, liegt eine dauernde Wertminderung vor. In der Handels- und Steuerbilanz ist (grds. Wahlrecht in der Steuerbilanz, aber wegen Einheitsbilanz) zwingend auf 90 € abzuschreiben.

Prüfer: Ich möchte doch nochmal zum Jahresabschluss zurückkommen. Können Sie mir sagen, wer die Offenlegungspflichten zu erfüllen hat?

Prüfling 1: Verpflichtet zur Offenlegung sind die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaften, also Vorstand und Geschäftsführung (§ 325 Abs. 1 Satz 1 HGB). Für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.1999 beginnen, gilt das auch für KapG & Co.

Prüfer: Was verstehen Sie unter der „abgestuften Publizität“ für Kapitalgesellschaften?

Prüfling 4: Die Kapitalgesellschaften werden in drei Größenklassen eingeteilt (§ 267 HGB). Aus der Größenklasse leitet sich ab, in welchem Umfang die Kapitalgesellschaft zur Offenlegung verpflichtet ist. Dies gilt bei Geschäftsjahren, die nach dem 31.12.1999 beginnen, auch für KapG & Co. Mit der Einführung des MicroBilG¹¹ wurden Erleichterungen für die Offenlegung für Kleinstkapitalgesellschaften geschaffen (§ 326 Abs. 2 HGB).¹²

Prüfer: Wie hat die Offenlegung der Jahresabschlüsse aktuell zu erfolgen?

Prüfling 2: Mit dem Inkrafttreten des Gesetzes über elektronische Handels-, Genossenschafts- und Unternehmensregister (EHUG)¹³ hat die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse einheitlich für alle offenlegungspflichtigen Unternehmen auf elektronischem Wege zu erfolgen. Das zentrale Veröffentlichungsorgan ist seit dem 1.1.2007 nur noch der elektronische Bundesanzeiger (§§ 325 und 329 HGB). Für Kleinstkapitalgesellschaften reicht gem. § 326 Abs. 2 HGB eine Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger.

Prüfer: Zum Abschluss noch eine Frage zu einem GoB-fremden steuerlichen Wahlrecht. § 7g EStG ist Ihnen allen mit Sicherheit ein Begriff. An dieser Stelle interessieren mich noch die Änderungen des § 7g EStG, die sich aus dem Steueränderungsgesetz 2015¹⁴ ergeben haben.

Prüfling 1: Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurde § 7g EStG in einigen wesentlichen Punkten geändert.¹⁵ Danach können Investitionsabzugsbeträge nur in Anspruch genommen werden, wenn der Stpfl. die Investitionsabzugsbeträge und die nach § 7g Abs. 2–4 EStG hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen durch Datenfernübertragung übermittelt. Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten (§ 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 1 und 2 EStG, elektronische Übermittlung). Darüber hinaus wird für nach dem 31.12.2015 endende Wirtschaftsjahre auf das Erfordernis einer konkreten Investitionsabsicht, auf die konkrete Benennung der Funktion sowie der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, für die der Investitionsabzugsbetrag gebildet werden soll, verzichtet (Verzicht auf konkrete Benennung). Außerdem hat der Gesetzgeber nun ausdrücklich durch § 7g Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbs. EStG angeordnet, dass die vorzeitige Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen vor Ablauf der Investitionsfrist zulässig ist (freiwillige Auflösung). Nach dem Steueränderungsgesetz 2015 ist eine Verwendung des Investitionsabzugsbetrags für ein beliebiges angeschafftes oder hergestelltes begünstigtes Wirtschaftsgut möglich. Die Hinzurechnung ist zudem als Wahlrecht ausgestaltet und somit nicht mehr zwingend vorgeschrieben (§ 7g Abs. 2 Satz 1 EStG, Wahlrecht).

Prüfer: Ich danke Ihnen allen für den Verlauf dieses Prüfungsgesprächs.

AUTOREN



Phelina Sankat,
Dipl.-Finanzwirtin (FH), Master of Arts in Taxation (MA), ist als Steuerberaterin in Frankfurt am Main tätig und freiberufliche Dozentin bei der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG im Bereich Bilanzsteuerrecht.



Dr. Ingmar Schörck,
Dipl. Kfm., Steuerberater, ist geschäftsführender Gesellschafter der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co. KG.

11 Gesetz zur Umsetzung der RL 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14.3.2012 zur Änderung der RL 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinbetrieben (Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz – MicroBilG) vom 20.12.2012, BGBl 2012 I S. 2751.

12 Zur Vertiefung vgl. auch Storz, BBK 16/2016 S. 796 [→YAAAF-79803].

13 Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006, BGBl 2006 I S. 2553.

14 Steueränderungsgesetz 2015 vom 2.11.2015, BGBl 2015 I S. 1834.

15 Zur Vertiefung vgl. Baltromejus, SteuerStud 11/2015 S. 694 [→DAAA-06063]; Reddig, NWB 48/2015 S. 3574 [→YAAAF-08091]; Kommentierung aktueller BFH-Rspr. bei Grütznern, StuB 18/2016 S. 688 [→YAAAF-81967].